



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. 109
din 28.11.2001

**cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a
Comentariilor la Standardele Naționale de Contabilitate**

Publicat : 06.12.2001 în Monitorul Oficial Nr. 147 art Nr : 354

Întru executarea art. 9 al Legii contabilității nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995,

O R D O N:

1. Se aprobă Comentariile privind aplicarea Standardului Național de Contabilitate 13 "Contabilitatea activelor nemateriale".

2. Se pun în aplicare Comentariile privind aplicarea Standardului Național de Contabilitate 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" de la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

PRIM-VICE MINISTRUL Finanțelor
GRECIANÎ

Zinaida

Chișinău, 28 noiembrie 2001.
Nr. 109.

**COMENTARIILE PRIVIND APLICAREA S.N.C. 13
"CONTABILITATEA ACTIVELOR NEMATERIALE "**

Dispoziții generale

1. Prezentele comentarii sînt elaborate în baza S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29 ianuarie 1999 și intrat în vigoare începînd cu 15 aprilie 1999.

2. Obiectivul comentariilor de față îl constituie explicarea prevederilor S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor

nemateriale" privind constatarea activelor nemateriale, determinarea duratei de utilizare, valorii de bilanț și valorii de recuperare a acestora, precum și stabilirea modului de calculare a amortizării activelor nemateriale.

Domeniul de aplicare a prezentelor comentarii nu cuprinde modul de evidență a:

consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice, proiectare și experimentare (S.N.C. 9 "Contabilitatea consumurilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare");

activelor nemateriale în condițiile arendei (S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)"); instrumentelor financiare (S.N.C. 32 "Instrumente financiare");

goodwill-ului (fondului comercial) care rezultă din fuziunea întreprinderilor (S.N.C. 22 "Fuziunea

întreprinderilor");

drepturilor de prospectare geologică a zăcămintelor naturale, de extracție a resurselor

minerale, petrolului, gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile. În domeniul de aplicare a prezentelor comentarii intră doar contabilitatea activelor nemateriale care se utilizează la prospectarea geologică și extracția resurselor naturale nominalizate;

plăților periodice pentru licențe și de arendă efectuate în cursul unui an de gestiune (aceste plăți se raportează la consumuri sau cheltuielile perioadei curente);

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

Definirea activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragraful 4)

3. Active nemateriale - active nebănești care nu îmbracă o formă materială, sînt controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitățile de producție, comercială sau în alte genuri de activitate, precum și în scopuri administrative sau sînt destinate transmiterii în folosință (în arendă) persoanelor juridice și/sau fizice.

Activele nemateriale nu au o formă materială și nu reprezintă careva obiecte. Ca exemplu pot servi dreptul de folosire a brevetului procurat pe un termen de 5 ani sau dreptul de folosire în curs de 4 ani a mijlocului de transport depus de fondator sub formă de aporturi la capitalul statutar al întreprinderii (dacă fondatorul ar fi depus sub formă de aporturi la capitalul statutar mijlocul de transport nu pentru o anumită perioadă, ci pentru totdeauna, acest obiect ar fi fost înregistrat în componența mijloacelor fixe).

Activele nemateriale trebuie să corespundă următoarelor condiții:

- sînt controlate de întreprindere. Altfel spus, din punct de vedere juridic (documentar) orice riscuri și responsabilitatea pentru utilizarea activelor

- nemateriale în decursul termenului stabilit îi revin întreprinderii;

- se utilizează de întreprindere mai mult de un an; în caz contrar, consumurile (cheltuielile) respective se includ în componența consumurilor (cheltuielilor anticipate curente) sau cheltuielilor perioadei curente. Astfel, licența procurată pe termen de pînă la un an sau pe un an nu constituie o componentă a activelor nemateriale;

- sînt utilizate în activitatea de întreprinzător (de producție, comercială etc.), la prestarea serviciilor, în scopuri administrative sau pentru transmiterea în folosință altor persoane.

Activele, nemateriale după natura lor, create de întreprindere, dar destinate vânzării, nu se includ în componența activelor nemateriale, ci se reflectă în contabilitate ca vânzare a serviciilor în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

Pentru activele nemateriale (spre deosebire de mijloacele fixe) nu este stabilit plafonul valorii unitare. Drept criterii determinante de raportare a activelor respective la cele nemateriale servesc natura și durata de utilizare a acestora.

Componența activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 5-7)

4. În componența activelor nemateriale se includ:

- a) cheltuielile de organizare - cheltuieli ce țin de crearea întreprinderii, inclusiv cheltuielile aferente pregătirii documentelor pentru înregistrarea acesteia (elaborarea statutului; multiplicarea statutului pentru înregistrare; confecționarea ștampilelor; achitarea taxelor de stat prevăzute de legislația în vigoare; achitarea serviciilor consultanților în procesul creării întreprinderii; organizarea acțiunilor publicitare etc.). Nu se includ în componența cheltuielilor de organizare cheltuielile ce țin de reînregistrarea întreprinderii, precum și cheltuielile pentru publicitate suportate în procesul activității întreprinderii după înregistrarea acesteia;

- b) goodwill-ul (fondul comercial) - suma cu care valoarea de procurare a întreprinderii în ansamblu depășește valoarea de piață a tuturor activelor ei cu condiția că acestea au fost procurate separat, cu scăderea datoriilor.

Exemplul 1. Se procură o întreprindere pentru care se plătesc 6 000 000 lei. Valoarea de piață a fiecărui grup de active al acesteia în parte constituie: mijloace fixe - 5 500 000 lei, materiale - 100 000 lei. Prin urmare, goodwill-ul (fondul comercial) va fi egal cu 400 000 lei $[(6\,000\,000 - (5\,500\,000 + 100\,000))]$.

Să presupunem că întreprinderea procurată are datorii în mărime de 80 000 lei, dar urmează a fi achitată aceeași sumă - 6 000 000 lei. În acest caz goodwill-ul va constitui 480 000 lei $[6\,000\,000 - (5\,500\,000 + 100\,000 - 80\,000)]$, întrucît datoria întreprinderii procurate se scade din valoarea de piață a activelor ei;

c) brevetele - drepturi exclusive, garantate de stat pe o anumită perioadă, pentru fabricarea, utilizarea și/sau vânzarea unui anumit tip de produse. Invențiile și alte obiecte ale proprietății industriale pot fi create de însăși întreprinderea și înregistrate în conformitate cu legislația în vigoare. Întreprinderea de asemenea poate să procure dreptul de folosire a brevetului pe o perioadă anumită în conformitate cu contractul de concesiune a drepturilor sau de licențiere încheiat. Brevetele se eliberează pentru un anumit gen de activitate, pentru fabricarea, utilizarea și/sau vânzarea produselor de fabricare materială, precum și pentru obiectele proprietății industriale;

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

Emblemele comerciale pot fi notate sau nemijlocit pe mărfuri (dacă acest lucru este posibil), sau pe ambalajul lor;

e) licențele - drepturi perfectate din punct de vedere juridic pentru practicarea unui anumit gen de activitate. Întreprinderile procură pentru desfășurarea activității licențe în conformitate cu legislația în vigoare.

Întreprinderea care desfășoară câteva genuri de activitate trebuie să dețină pentru fiecare din ele licența care îi acordă acest drept.

Licențele se consideră active nemateriale în cazul când termenul de valabilitate a lor depășește un an;

f) know-how-urile - cunoștințe tehnico-științifice, tehnologice, comerciale, financiare, organizatorice, manageriale, biotehnice și de altă natură, acumulate de întreprindere, care constituie un secret comercial și generează avantaje economice (profit). Astfel,

întreprinderea, dispunând de noi realizări tehnologice, poate să le utilizeze pentru fabricarea produselor de o calitate mai înaltă în comparație cu alte întreprinderi. Ca rezultat, aceste produse se vor vinde la un preț mai înalt decât produsele concurenților, ceea ce va aduce întreprinderii un profit mai mare.

Spre deosebire de brevete și emblemele comerciale, elementele know-how-urilor nu sînt protejate de stat și de aceea pentru ele nu se eliberează acte de protecție;

g) copyright-ul - drepturi de autor garantate de stat pentru publicarea, editarea și vânzarea operelor literare, muzicale, video și de cinema, precum și a altor opere de artă pe o perioadă prevăzută de legislația în vigoare;

h) francizele - drepturi acordate de o întreprindere (deținătoare de drepturi) altei întreprinderi pentru utilizarea unei anumite embleme comerciale, tehnologii a procesului de producție sau know-how-urilor contra unui comision stabilit. De exemplu, întreprinderea producătoare de produse chimice în decursul unei perioade utilizează tehnologia elaborată de institutul de cercetări științifice. Pentru întreprindere dreptul de utilizare a acestei tehnologii reprezintă un element al francizei;

i) programele informatice - set de documentație tehnică și de exploatare, precum și de programe pentru sistemele de prelucrare a informației. Programele informatice care reglează funcționarea utilajului tehnologic sau a altui utilaj se reflectă în contabilitate ca un element al acestui grup de active nemateriale dacă sînt identificate, adică evidențiate separat de computerul și utilajul, funcționarea cărora se reglează (nu constituie o parte integrantă a acestora), precum și dacă valoarea lor poate fi evidențiată (determinată) separat. În caz contrar, astfel de programe informatice se includ în componența mijloacelor fixe respective (ca parte componentă a computerului sau utilajului);

j) desenele și modelele industriale - noi tipuri exterioare de articole înregistrate, cu funcție utilitară, care acordă deținătorului actului de protecție dreptul exclusiv asupra desenelor și modelelor industriale protejate prin certificat, inclusiv dreptul de a le utiliza, de a dispune de ele sau de a interzice persoanelor terțe folosirea acestora fără permisiune;

k) drepturile de utilizare a activelor materiale pe termen lung - din această categorie, de regulă, fac parte drepturile de folosire a mașinilor, utilajului, mijloacelor de transport, clădirilor și construcțiilor speciale depuse de fondatori pentru o perioadă anumită sub formă de aporturi la capitalul statutar al întreprinderii;

l) alte active nemateriale - drepturi de utilizare a denumirilor locurilor de proveniență a mărfurilor, precum și a soiurilor noi de plante și rase de animale, drepturi și privilegii exclusive, inclusiv dreptul de rulare a filmelor, dreptul de utilizare și înregistrare a locului procurat al brokerului, drepturile de marketing, alte elemente ale proprietății intelectuale.

5. Existența unui anumit activ nematerial se confirmă prin reflectarea (descrierea) acestuia pe purtători de informație materială (de hârtie, magnetici etc.). Purtătorii de informație materială care reflectă (descriu) activele nemateriale nu se înregistrează în contabilitate și rapoartele financiare. Însă dreptul de utilizare a acestora, adică de folosire a informației reflectate (descrise) pe ele, constituie un obiect al activelor nemateriale.

Constatarea activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 8-12)

6. Activul nematerial se constată (se înregistrează în contabilitate) în cazul când:

a) există o certitudine întemeiată că întreprinderea va obține în urma utilizării lui un avantaj economic (profit);

b) el poate fi evaluat (poate fi determinată valoarea acestuia) cu un grad înalt de certitudine.

Dacă condițiile nominalizate nu se îndeplinesc,

consumurile aferente procurării (creării) activului nematerial preconizat se constată ca cheltuieli ale perioadei. Se admite raportarea unor astfel de consumuri la cheltuielile anticipate curente.

7. Întreprinderea este sigură în obținerea avantajului economic viitor doar în cazul când există argumentarea economică a posibilității utilizării activului nematerial procurat (creat): este întocmit planul de afaceri care prevede utilizarea activului respectiv; au fost efectuate calculele necesare ale rezultatelor utilizării activului după destinație; întreprinderea dispune de resursele necesare pentru utilizarea activului sau

este planificată aprovizionarea cu aceste resurse. Dacă întreprinderea nu este aprovizionată cu resursele necesare și nici nu este în stare să le procure, posibilitatea obținerii avantajului economic viitor lipsește și, prin urmare, nu există temeiuri pentru constatarea activului nematerial.

8. Forma nematerială a activelor nemateriale uneori complică determinarea avantajelor economice concrete pe care întreprinderea planifică să le obțină din utilizarea unor astfel de active. Aceasta, însă, nu poate servi drept temei pentru neconstatarea activului material respectiv.

Exemplul 2. Întreprinderea intenționează să procure un activ nematerial (dreptul de folosire a mijlocului de transport) care va fi utilizat împreună cu alte active interdependente. În acest caz este dificilă determinarea avantajului economic obținut nemijlocit din utilizarea activului nematerial procurat, dar întrucât acesta este necesar pentru desfășurarea activității întreprinderii dreptul de folosire a mijlocului de transport urmează a fi constatat ca activ nematerial.

9. Activul nematerial se constată dacă valoarea lui poate fi determinată cu o certitudine suficientă. În majoritatea cazurilor de procurare a activelor nemateriale, de primire a acestora în contul aporturilor la capitalul statutar, de intrare pe calea schimbului etc. valoarea activelor se determină în baza datelor din documentele respective. Dacă, însă, este imposibilă determinarea valorii, nu există temeiuri pentru constatarea activului nematerial.

Exemplul 3. Întreprinderea a procurat un utilaj, funcționarea căruia este reglată de computer și programele informatice respective. În documentele primare valoarea programelor informatice nu este evidențiată (identificată). Din aceste considerente programele informatice nu se constată ca active nemateriale, ci urmează a fi înregistrate în componența mijloacelor fixe (ca parte componentă a computerului sau utilajului).

10. În cazul creării activelor nemateriale (embleme comerciale și mărci de deservire, invenții etc.) nemijlocit la întreprindere valoarea acestora se determină ca suma consumurilor suportate efectiv (valoarea materialelor consumate; salariile calculate specialiștilor; contribuțiile la asigurările sociale; consumurile indirecte de producție și alte consumuri). Datele privind aceste consumuri se conțin în registrele evidenței analitice a consumurilor aferente creării activelor nemateriale. Întreprinderea în cadrul căreia se creează activele nemateriale le înregistrează (le constată), dacă acestea au fost create de angajații întreprinderii în urma exercitării funcțiilor de serviciu sau îndeplinirii unei sarcini speciale concrete; în caz contrar activele nemateriale pot fi considerate ca proprietate a autorilor acestora (persoanelor fizice).

11. Constatarea (înregistrarea) activelor nemateriale servește drept temei pentru calcularea amortizării acestora. Pentru multe tipuri de active nemateriale (licențe, cheltuieli de organizare, programe informatice, francize, drepturi de folosire a activelor materiale pe termen lung, goodwill etc.) dată a constatării (înregistrării) se consideră data întocmirii documentului respectiv (factura, contractul, licența, acordul de licență etc.). Unele active nemateriale (drepturile asupra invențiilor, soiurilor de plante) se constată (se reflectă în contabilitate) în baza documentelor care confirmă înregistrarea lor în conformitate cu legislația în vigoare. Până la primirea unor astfel de documente consumurile efective aferente creării activelor nemateriale se reflectă în contabilitate ca active nemateriale în curs de execuție.

Dacă în urma finalizării lucrărilor întreprinderea din anumite motive nu reușește să creeze un activ nematerial, suma acumulată a consumurilor efective aferente creării activelor respective urmează a fi raportată la consumuri sau cheltuielile perioadei curente.

Evaluarea inițială a activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 13, 15)

12. Activele nemateriale constatate se evaluează la valoarea de intrare care se determină în funcție de sursele de intrare a activului respectiv.

a) În cazul procurării activelor nemateriale valoarea de intrare a acestora include valoarea de procurare, impozitele nerecuperabile prevăzute de legislație, taxele, consumurile directe aferente procurării drepturilor patrimoniale asupra activelor nemateriale și pregătirii acestora pentru utilizarea după destinație, cheltuielile aferente asigurării protecției juridice, precum și valoarea serviciilor de evaluare a activelor nemateriale procurate. Rabatul comercial și scontul (înlesnirile) se scad din valoarea de procurare a activului nematerial.

Exemplul 4. Întreprinderea a procurat contra 96 000 lei, inclusiv TVA, dreptul de folosire a unui desen industrial pe un termen de 5 ani. La achitarea în curs de 15 zile vânzătorul acordă întreprinderii un rabat în mărime de 3% din valoarea de procurare (în acest caz rabatul va fi acceptat). Dacă, însă, întreprinderea nu se va achita în curs de 15 zile, rabatul nu va fi acceptat.

Cheltuielile pentru achitarea taxei stabilite au constituit 500 lei, a serviciilor de consulting - 300 lei, iar a serviciilor de evaluare a desenului industrial - 200 lei.

Cheltuielile aferente pregătirii desenului industrial pentru utilizarea după destinație sînt egale cu 1 986 lei.

Să presupunem că cumpărătorul s-a achitat în curs de 15 zile.

Ținînd cont de cele sus-menționate, valoarea de intrare (în lei) a activului nematerial procurat se formează din:

- valoarea de procurare (fără TVA)	- 80 000
- rabatul acceptat (se scade)	- (2 400)
- plata taxei stabilite	- 500
- plata serviciilor de consulting	- 300
- cheltuielile aferente evaluării desenului industrial	- 200
- cheltuielile aferente pregătirii activului pentru utilizare	- 1 986
Total	- 80 586.

Cumpărătorul estimează valoarea de intrare a activului nematerial cu scăderea rabatului acordat de vânzător, indiferent de faptul dacă rabatul este acceptat sau nu. În cazul neacceptării rabatului și achitării valorii de procurare în mărime de 80 000 lei, suma rabatului egală cu 2 400 lei se constată ca cheltuieli ale perioadei și nu se include în valoarea activului nematerial.

b) În cazul apariției activelor nemateriale în urma fuziunii întreprinderilor valoarea de intrare a acestora este egală cu valoarea venală în conformitate cu S.N.C. 22 "Fuziunea întreprinderilor". O astfel de valoare se consideră determinată cu certitudine, dacă ea este coordonată de părți sau stabilită la prețul pieței paralele active pentru tipul respectiv de active. Pentru obiectele proprietății industriale, spre deosebire de alte elemente ale activelor nemateriale, este justificată piața-analog pe care valoarea se determină prin analiza comparativă a vânzărilor de obiecte ale proprietății industriale comparabile numai după unii parametri.

La determinarea valorii venale a activului nematerial în baza acordului dintre părți cumpărătorul și vânzătorul tind să-și maximizeze avantajele fără careva restricții. O astfel de

abordare se aplică la stabilirea prețului de vânzare-cumpărare a activului la licitație, bursă sau la încheierea unei tranzacții particulare.

Conform regulilor pieței paralele active, valoarea activului nematerial poate fi determinată cu certitudine în cazul când pentru activul respectiv există o astfel de piață.

Dacă, însă, este imposibilă determinarea în modul menționat a valorii activelor nemateriale ale

întreprinderilor fuzionate, în aceste scopuri poate fi aplicată metoda scontării fluxului veniturilor viitoare preconizate din utilizarea activelor. Calcularea valorii activelor în așa caz presupune utilizarea informației contabile și statistice privind consumurile aferente creării obiectului proprietății industriale, nivelul inflației, coeficientul scontării (aducerii fluxurilor bănești viitoare la valoarea echivalentă curentă), sumele profitului preconizate din utilizarea activului nematerial, coeficientul învechirii morale a activului nematerial la data evaluării, factorii care influențează asupra valorii de piață sau a altei valori a obiectului proprietății industriale. Valoarea activului nematerial se consideră calculată cu certitudine, dacă activul și mărimea respectivă a avantajelor economice pot fi determinate și evidențiate separat (identificate) de alte active interdependente și avantajele economice din utilizarea acestora în același gen de activitate.

Exemplul 5. Se fuzionează întreprinderea "A", care deține dreptul de folosire a utilajului special pentru fabricarea produselor "C", și întreprinderea "B". Piața paralelă a activului nematerial nominalizat lipsește. În virtutea faptului că produsele "C" pot fi fabricate la utilajul special, dreptul de folosire a căruia îl deține doar întreprinderea "A", este evidentă posibilitatea determinării valorii dreptului în cauză, iar, prin urmare, și a rezultatelor utilizării acestuia - volumului producției, costului producției, profitului, rentabilității.

Deci, avantajul economic poate fi identificat, iar aceasta înseamnă că valoarea activului nematerial nominalizat poate fi determinată prin metoda scontării fluxului veniturilor viitoare.

Dacă, însă, activul nematerial și avantajele economice (profitul) preconizate din utilizarea acestuia nu pot fi determinate și evidențiate separat (identificate), valoarea calculată prin metoda scontării veniturilor viitoare devine valoare a goodwill-ului.

Exemplul 6. Se fuzionează prin cumpărare

întreprinderea "A", care dispune de o denumire de firmă cu valoarea venală de 38 000 lei, și întreprinderea "B". Întrucât din două întreprinderi (ca rezultat al fuziunii acestora) se creează una nouă, iar denumirea de firmă a întreprinderii "A" nu acționează separat, determinarea avantajului economic din utilizarea activului nominalizat este imposibilă în condițiile funcționării întreprinderii noi. Prin urmare, după fuziunea întreprinderilor valoarea denumirii de firmă determinată prin metoda scontării fluxului veniturilor viitoare devine goodwill al întreprinderii noi.

c) În cazul creării activelor nemateriale (invenții, embleme comerciale și mărci de deservire, programe informatice, desene și modele industriale) de însăși întreprinderea valoarea de intrare a acestora este egală cu suma totală a consumurilor efective aferente creării activelor respective.

Exemplul 7. Consumurile (în lei) aferente executării de către colectivul întreprinderii a lucrărilor ce țin de o invenție și înregistrarea brevetului cuprind:

- valoarea materialelor consumate în procesul efectuării experimentelor	- 2 000
- salariile plătite specialiștilor	- 28 000
- contribuțiile la asigurările sociale	- 8 680
- consumurile indirecte de producție	- 1 100
- cheltuielile aferente perfectării documentelor pentru depunerea cererii și înregistrare	- 200
Total	- 39 980.

Prin urmare, valoarea de intrare a activului nematerial va constitui 39 980 lei;

d) În cazul primirii activelor nemateriale sub formă de subvenții de stat sau cu titlu gratuit valoarea de intrare a acestora este egală cu valoarea venală, iar dacă ultima lipsește - cu valoarea determinată de expertiza independentă sau valoarea de bilanț, sau valoarea indicată în documentele de primire-predare, adăugînd la aceasta consumurile aferente pregătirii activelor pentru utilizarea lor.

Exemplul 8. Întreprinderea a primit de la stat, cu titlu gratuit, dreptul de fabricare a unui produs ecologic curat. Valoarea dreptului constituie 400 000 lei, iar cheltuielile aferente pregătirii acestuia pentru utilizare și întocmirii documentelor necesare - 7 700 lei. Prin urmare, valoarea de intrare a activului nematerial nominalizat este egală cu 407 700 lei (400 000 + 7 700).

e) În cazul primirii activelor nemateriale pe calea schimbului valoarea de intrare a acestora este egală cu valoarea care se determină în următoarea succesiune:

- valoarea venală a activului primit în schimb sau transmis în schimb, ajustată cu suma mijloacelor bănești achitate (primate). Altfel spus, activul nematerial primit în schimb se evaluează la valoarea venală a acestuia (în cazul existenței acestei valori) ajustată cu suma mijloacelor bănești care urmează a fi primite sau achitate ori, în caz contrar, - la valoarea venală a activului transmis în schimb (în cazul existenței acesteia) ajustată cu suma mijloacelor bănești achitate sau primite;

- valoarea de bilanț - dacă nu există valoarea venală a ambelor active care participă la operațiunea de schimb.

La evaluarea activelor nemateriale primite pe calea schimbului este necesar a ține cont de faptul dacă schimbul este total sau parțial, identic sau neidentic.

Schimb total se consideră schimbul activului nematerial cu un activ nematerial sau un alt activ cu aceeași valoare venală, cum ar fi schimbul dreptului de folosire a emblemei comerciale cu dreptul de folosire a brevetului pe un termen coordonat de părți (5 ani), valoarea fiecăruia constituind

180 000 lei, sau cu un activ material pe termen lung, de exemplu, cu un utilaj, care are aceeași valoare.

Schimb parțial este schimbul activului nematerial cu un activ nematerial sau un alt activ care are o altă valoare venală. Dacă valoarea venală a activului nematerial transmis depășește valoarea activului primit în schimb, întreprinderea primește diferența prin mijloace bănești sau alte active. Dacă, însă, valoarea venală a activului nematerial transmis în schimb este mai mică decît valoarea activului primit, întreprinderea plătește diferența prin mijloace bănești sau alte active.

În cazul schimbului de active nemateriale cu aceeași destinație de utilizare are loc un schimb identic, iar în cazul schimbului de active nemateriale cu destinație de utilizare diferită - un schimb neidentic.

Constatarea cheltuielilor (S.N.C. 13, paragraful 14)

13. Consumurile aferente creării sau procurării activului nematerial, constatate inițial ca cheltuieli ale perioadei, nu se constată ca activ nematerial și în perioadele de gestiune ulterioare.

Exemplul 9. Întreprinderea a procurat pe un termen de 4 ani, contra 60 000 lei, dreptul de folosire a tehnologiei de fabricare a unui tip anumit de produse. Însă, la concretizarea criteriilor de constatare a activelor nemateriale s-a stabilit că în perioada de gestiune întreprinderea nu este în stare să se aprovizioneze cu materii prime și materiale necesare, adică este imposibilă obținerea avantajului economic din utilizarea dreptului procurat. Din aceste considerente, suma în mărime de 60 000 lei a fost constatată în contabilitate și reflectată în rapoartele financiare ca cheltuieli ale perioadei.

Să presupunem că în perioada de gestiune următoare situația s-a schimbat și întreprinderea se poate aproviziona cu resurse materiale necesare. Prin urmare, condițiile noi sînt acceptabile pentru constatarea consumurilor în mărime de

60 000 lei ca activ nematerial. Dar, întrucît în perioada de gestiune precedentă consumurile nominalizate au fost reflectate în rapoartele financiare ca cheltuieli ale perioadei, ajustarea profitului obținut în perioadele trecute nu se efectuează, iar suma respectivă nu se constată ca activ nematerial.

Dacă situația financiară a întreprinderii nu permite reflectarea sumei totale (60 000 lei) ca cheltuieli curente în luna când a fost procurat dreptul de folosire a tehnologiei de fabricare, se admite includerea prealabilă a acesteia în componența cheltuielilor anticipate curente cu repartizarea ulterioară în părți egale pe lunile anului de gestiune. Astfel, dacă dreptul de folosire a tehnologiei de fabricare a fost procurat în luna februarie, în luna dată se raportează la cheltuieli 5 455 lei ($60\,000 : 11$), iar la cheltuielile anticipate curente - 54 545 lei ($60\,000 - 5\,455$). După aceasta, lunar, pînă la finele anului, vor fi raportate la consumuri cîte

5 455 lei de cheltuieli anticipate curente.

Consumuri ulterioare (S.N.C. 13, paragrafele 17-18)

14. În procesul utilizării activelor nemateriale sînt posibile consumuri ulterioare menite să asigure menținerea sau majorarea duratei de utilizare a activelor respective. Dacă consumurile ulterioare efectuate conduc la majorarea avantajului economic viitor în comparație cu mărimea avantajului determinată la constatarea activului nematerial, astfel de consumuri se capitalizează prin raportarea lor la valoarea de bilanț a activului.

Exemplul 10. După 3 ani de utilizare a invenției proprii pentru care dispune de brevet întreprinderea a operat în aceasta o modificare esențială. Ca rezultat, în decursul duratei de utilizare rămase întreprinderea va obține un avantaj economic suplimentar. Consumurile aferente perfecționării invenției au constituit 28 000 lei. Valoarea de intrare a dreptului de folosire a brevetului este de

140 000 lei, durata de utilizare - 8 ani, iar valoarea de recuperare - 110 000 lei.

Într-o astfel de situație suma consumurilor ulterioare efectuate (28 000 lei) urmează a fi capitalizată, dar luînd în considerare mărimea valorii de recuperare.

În acest caz se calculează următorii indicatori:

a) suma amortizării activului nematerial în curs de 3 ani de utilizare a acestuia, adică pînă la efectuarea consumurilor ulterioare, - 52 200 lei ($140\,000 : 8 \times 3$);

b) valoarea de bilanț după 3 ani de utilizare a activului nematerial - 87 800 lei ($140\,000 - 52\,200$);

c) valoarea de bilanț a activului nematerial în cazul capitalizării tuturor consumurilor ulterioare -

115 800 lei ($87\,800 + 28\,000$);

d) mărimea admisibilă a capitalizării consumurilor ulterioare - 22 200 lei ($110\,000 - 87\,800$);

e) valoarea de bilanț a activului după capitalizarea consumurilor ulterioare (ea nu trebuie să depășească valoarea de recuperare a acestuia) - 110 000 lei. Din această sumă se determină amortizarea calculată pentru fiecare an din cei cinci ani ulteriori (dacă durata de utilizare nu se va modifica), care va constitui 22 000 lei ($110\,000 : 5$);

f) diferența dintre suma totală a consumurilor ulterioare și mărimea capitalizată a acestora - 5 800 lei ($28\,000 - 22\,200$), care se constată ca cheltuieli ale perioadei.

15. Consumurile ulterioare care urmează a fi capitalizate pot viza activele nemateriale inseparabile de activele materiale pe termen lung. Ca exemplu servesc consumurile aferente reparației capitale sau modernizării mașinilor, utilajului și a altor obiecte depuse de fondatori în contul aporturilor la capitalul statutar și pentru care dreptul de folosire este procurat pe un anumit termen, dacă din utilizarea acestor active se planifică obținerea unui avantaj economic suplimentar.

16. Consumurile ulterioare care nu contribuie la obținerea de către întreprindere a unui avantaj economic suplimentar nu se supun capitalizării, ci se constată ca consumuri sau cheltuieli ale perioadei - în funcție de destinația utilizării activului nematerial respectiv.

Exemplul 11. Pentru păstrarea utilității activului nematerial (menținerea acestuia în stare de lucru) în luna curentă au fost efectuate consumuri în mărime de 12 000 lei. S-a stabilit că consumurile nominalizate nu vor conduce la obținerea unui avantaj economic suplimentar. Prin urmare, acestea trebuie raportate la consumuri sau cheltuielile perioadei.

De cele mai multe ori consumurile ulterioare care nu se supun capitalizării apar în procesul utilizării activelor nemateriale inseparabile de activele materiale pe termen lung.

17. În cazul pierderii utilității inițiale a activelor nemateriale întreprinderea poate să obțină un avantaj economic mai mic decît cel planificat sau, în genere, să nu obțină un careva avantaj.

Pentru a nu admite situațiile cînd valoarea de bilanț a activului nematerial depășește valoarea de recuperare a acestuia, valoarea de bilanț se decontează în mărimea pierderii utilității inițiale a activului respectiv și se aduce pînă la valoarea de recuperare. Consumurile aferente recuperării utilității pierdute a activului nematerial în acest caz se capitalizează.

Exemplul 12. Peste 5 ani după înregistrarea unei embleme comerciale cu valoarea de 18 000 lei întreprinderea a depistat pierderea utilității ei în mărime de 40% (atragera insuficientă a atenției cumpărătorilor). Utilizarea ulterioară a emblemei

comerciale fără a lua măsuri suplimentare a fost considerată inoportună din punct de vedere economic. Măsurile elaborate de restabilire a utilității pierdute a emblemei comerciale au necesitat consumuri în mărime de 5 000 lei. Durata de utilizare a emblemei comerciale la înregistrarea acesteia a fost stabilită egală cu 15 ani, iar după restabilirea utilității pierdute - cu 12 ani. Valoarea de recuperare constituie 11 040 lei.

Conform condițiilor exemplului este necesar să se deconteze valoarea de bilanț a emblemei comerciale în mărimea utilității pierdute și să se capitalizeze consumurile ulterioare în limitele ce nu depășesc valoarea de recuperare.

În acest caz se calculează următorii indicatori:

- a) suma anuală a amortizării emblemei comerciale - 1 200 lei ($18\,000 : 15$);
- b) suma amortizării acumulată în curs de 5 ani de utilizare a emblemei comerciale, adică pînă la pierderea calităților utile inițiale ale acesteia, - 6 000 lei ($1\,200 \times 5$);
- c) valoarea de bilanț decontată în mărimea gradului de pierdere a utilității emblemei comerciale -
 $4\,800$ lei [$(18\,000 - 6\,000) \times 0,4$];
- d) valoarea de bilanț a emblemei comerciale după decontarea parțială a ei - $7\,200$ lei ($18\,000 - 6\,000 - 4\,800$);
- e) mărimea admisibilă a capitalizării consumurilor ulterioare - $3\,840$ lei ($11\,040 - 7\,200$);
- f) valoarea de bilanț a emblemei comerciale după decontarea parțială a ei și restabilirea utilității emblemei comerciale (ea nu trebuie să depășească valoarea de recuperare) - $11\,040$ lei;
- g) suma anuală a amortizării care urmează a fi calculată după restabilirea utilității pierdute a emblemei comerciale - 920 lei ($11\,040 : 12$).

Evaluarea precedată de constatarea inițială a activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 19-31)

18. Întreprinderea alege de sine stătător una din următoarele două metode de evaluare a activelor nemateriale după constatarea inițială a acestora:

- metoda recomandată de S.N.C. 13,
- metoda alternativă admisibilă de S.N.C. 13.

Metoda aleasă de evaluare a activelor nemateriale întreprinderea o reflectă în politica sa de contabilitate.

Metoda recomandată de standard

19. După constatarea inițială activele nemateriale se evaluează la valoarea de intrare diminuată cu amortizarea acumulată. Totodată se va ține cont de faptul că valoarea de bilanț a activului nematerial nu trebuie să depășească valoarea de recuperare a acestuia. În caz contrar, valoarea de bilanț a activului nematerial se reduce pînă la valoarea de recuperare. Suma reducerii se raportează la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Aducerea valorii de bilanț a activelor nemateriale pînă la valoarea de recuperare a acestora se efectuează în mod diferențiat, luînd în considerare particularitățile tipului respectiv de active.

Exemplul 13. La 1 aprilie 1997 întreprinderea a procurat pe un termen de 5 ani dreptul de folosire a unui brevet în valoare de 50 400 lei. Calcularea amortizării se efectua prin metoda liniară (uniformă). Prin urmare, suma anuală a amortizării constituia 10 080 lei ($50\,400 : 5$), iar cea lunară - 840 lei ($10\,080 : 12$). La finele celui de-al treilea an (1999) de utilizare a activului nematerial s-a constatat că valoarea de recuperare a dreptului de folosire a brevetului este egală cu 20 000 lei, iar valoarea de bilanț - cu 22 680 lei [$50\,400 - (840 \times 9) + (10\,080 \times 2)$].

Suma depășirii în mărime de 2 680 lei (22 680 - 20 000) se decontează cu raportarea concomitentă a acesteia la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Periodicitatea precizării valorii de bilanț a activelor nemateriale întreprinderea o determină de sine stătător și o specifică în politica sa de contabilitate.

Pentru astfel de active nemateriale, cum sînt cheltuielile de organizare, valoarea de bilanț nu se aduce pînă la valoarea de recuperare.

Metoda alternativă admisibilă

20. După constatarea inițială a activelor nemateriale întreprinderea le reflectă în contabilitate la valoarea reevaluată calculată în baza valorii venale diminuate cu amortizarea acumulată, dacă această valoare poate fi determinată cu certitudine.

Conform acestei metode, întreprinderea, în cursul duratei de utilizare a activelor nemateriale, efectuează evaluarea ulterioară a acestora (reevaluarea lor) pentru a nu admite ca valoarea de bilanț să depășească valoarea venală. Reevaluarea se efectuează periodic (la latitudinea întreprinderii) la valoarea venală.

Se consideră că valoarea venală a activelor nemateriale există și este veridică în cazul cînd ea este determinată:

- pe piața paralelă activă sau piața-analog pe care se procură și se vinde activul nematerial respectiv;

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

Prin urmare, drept bază pentru reevaluarea activelor nemateriale se ia valoarea venală a acestora stabilită conform datelor:

- pieței paralele active în cazul cînd există o astfel de piață, adică cantitatea vîndută a activelor nemateriale de același tip sau identice este suficientă pentru ca cumpărătorii și vânzătorii să poată determina prețurile care urmează a fi publicate. O astfel de piață există în cazul vînzării licențelor, diferitelor privilegii, drepturilor de repartizare de către stat a cotelor de fabricare pentru anumite tipuri de produse etc.;

- contractelor (acordurilor) încheiate între vânzător și cumpărător în cazul cînd lipsește piața paralelă. Piața paralelă pentru un anumit tip de active nemateriale lipsește atunci cînd activul respectiv există într-un singur exemplar. Ca exemplu pot servi obiectele proprietății industriale (brevetele), mostrele utile, desenele și modelele industriale, emblemele comerciale, mărcile de deservire și denumirile locurilor de proveniență a mărfurilor, protecția de concurență incorectă, precum și drepturile de autor asupra operelor literare și de artă, lucrărilor științifice etc.

21. Valoarea venală a activelor nemateriale se determină la data reevaluării acestora, ținînd cont de destinația utilizării curente.

Exemplul 14. Întreprinderea a procurat pe un termen de 3 ani dreptul de folosire a unui mijloc de transport pentru transportarea angajaților săi la/de la locul executării lucrărilor de construcții-montaj. Valoarea dreptului procurat a constituit 42 000 lei. Peste 2 ani întreprinderea a decis să utilizeze mijlocul de transport nominalizat pentru transportarea pasagerilor, adică a schimbat destinația dreptului de folosire a acestuia. Raportul dintre valoarea venală și valoarea de intrare a dreptului nominalizat în primul caz este egal cu 1,1, iar în al doilea caz - cu 1,25. Prin urmare, reevaluarea dreptului de folosire a mijlocului de transport va fi efectuată la valoarea venală care corespunde destinației transportării pasagerilor. Valoarea de bilanț a dreptului în această situație va constitui 17 500 lei $[42\ 000 - (42\ 000 : 3 \times 2) \times 1,25]$.

22. Întreprinderea determină de sine stătător frecvența reevaluării activelor nemateriale. Dacă valoarea de bilanț a activelor nemateriale diferă esențial de valoarea venală a acestora, este necesar să se efectueze reevaluarea activelor respective.

Esențialitatea diferenței dintre indicatorii nominalizați (la luarea deciziei privind efectuarea reevaluării) întreprinderea o determină de sine stătător.

23. Dacă întreprinderea efectuează reevaluarea unui grup anumit de active nemateriale, iar pentru un activ din acest grup este imposibilă determinarea cu certitudine a valorii venale, un astfel de activ nematerial se evaluează la valoarea de intrare stabilită pînă la reevaluare. Totodată valoarea de bilanț a activului nematerial respectiv nu trebuie să depășească valoarea de recuperare a lui. Activul va fi evaluat la valoarea de intrare atîta timp, cît valoarea venală a

acestuia nu va fi determinată cu certitudine. Dacă la reevaluarea ulterioară a activului nematerial valoarea venală a acestuia poate fi determinată cu certitudine, din acest moment se aplică metoda alternativă admisibilă de evaluare, adică activul va fi reevaluat.

Exemplul 15. La efectuarea reevaluării unui grup anumit de active nemateriale era imposibilă determinarea cu certitudine a valorii venale a activului "A" inclus în acest grup. Valoarea de intrare a activului nominalizat este de 136 000 lei. Pînă la momentul reevaluării el a fost utilizat doi ani, fiind procurat pe 10 ani. Prin urmare, toate activele nemateriale ale grupului, cu excepția activului "A", vor fi reevaluate la valoarea venală, iar activul nematerial "A" - la valoarea de intrare în limitele valorii de recuperare. Să presupunem că valoarea de recuperare a acestuia este egală cu 105 000 lei. Deoarece valoarea de bilanț a activului "A" la momentul reevaluării constituie 108 800 lei $[136\ 000 - (136\ 000 : 10) \times 2]$, valoarea de intrare a activului în cauză se micșorează cu 3 800 lei $(108\ 800 - 105\ 000)$, adică cu diferența dintre valoarea de bilanț și valoarea de recuperare, și va constitui 132 200 lei $(136\ 000 - 3\ 800)$.

Să admitem că peste doi ani după prima reevaluare grupul de active nemateriale nominalizat a fost supus din nou reevaluării și în acest caz valoarea venală a activului nematerial "A" putea fi determinată cu certitudine. Raportul acesteia față de valoarea de bilanț adusă pînă la valoarea de recuperare în cazul primei reevaluări constituia 1,15.

Ținînd cont de cele sus-menționate, la efectuarea celei de-a doua reevaluări a activului nematerial "A" este necesar să se calculeze următorii indicatori:

a) valoarea de bilanț a activului pînă la a doua reevaluare - 78 750 lei $[105\ 000 - (105\ 000 : 8) \times 2]$;

b) valoarea de bilanț a activului după a doua reevaluare - 90 562,50 lei $(78\ 750 \times 1,15)$;

c) suma ecartului de reevaluare conform rezultatelor celei de-a doua reevaluări - 11 812,50 lei $(90\ 562,50 - 78\ 750)$;

d) valoarea reevaluată a activului după a doua reevaluare - 144 012,50 lei $(136\ 000 - 3\ 800 + 11\ 812,50)$.

După cea de-a doua reevaluare drept bază pentru calcularea amortizării servește valoarea de bilanț reevaluată a activului nematerial egală cu 90 562,50 lei. Suma anuală a amortizării activului, începînd cu cel de-al cincilea an de utilizare a acestuia, adică după a doua reevaluare, va constitui 15 093,75 lei $[(90\ 562,50 : 6)]$, unde 6 este numărul de ani rămași pînă la finele duratei de utilizare a activului].

24. Rezultatele reevaluării activelor nemateriale se reflectă astfel: suma ecartului de reevaluare a valorii de bilanț se raportează la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung", iar suma reducerii valorii de bilanț - la micșorarea acestuia în același post.

Rezultatele reevaluării se reflectă separat pe fiecare activ nematerial (în registrul respectiv al evidenței analitice). Nu se admite trecerea în cont a reducerii valorii de bilanț a unui activ nematerial pe seama ecartului de reevaluare a valorii de bilanț a altui activ.

Exemplul 16. În luna februarie 1997 întreprinderea a procurat un activ nematerial în valoare de 140 000 lei. Durata de utilizare a activului constituie 8 ani, inclusiv în primul an calendaristic - 10 luni, în ultimul an calendaristic (al nouălea) - 2 luni. Peste doi ani a fost efectuată reevaluarea acestuia la valoarea venală, raportul căreia față de valoarea de intrare a constituit 1,1. Peste 3 ani după prima reevaluare a fost efectuată a doua reevaluare cu aplicarea coeficientului 0,8. Pînă la finele duratei de utilizare a activului nematerial nu au fost efectuate alte modificări și reevaluări.

Rezultatele reevaluărilor sînt prezentate în tabelul 1.

Indicatorii necesari au fost determinați în felul următor:

suma anuală a amortizării la începutul duratei de utilizare a activului nematerial constituia 17 500 lei $(140\ 000 : 8)$, dar întrucît în primul an activul nematerial a fost utilizat doar 10 luni, suma amortizării în cursul acestui an este egală cu 14 583 lei $[(17\ 500 : 12) \times 10]$;

în cazul primei reevaluări:

a) valoarea de bilanț a activului nematerial la finele celui de-al doilea an de utilizare:
- pînă la reevaluare - 107 917 lei $(125\ 417 - 17\ 500)$,

- după reevaluare - 118 709 lei $[(125\,417 - 17\,500) \times 1,1]$;
- b) suma ecartului de reevaluare raportată la majorarea valorii de intrare și a capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" - 10 792 lei $(118\,709 - 107\,917)$;
- c) valoarea reevaluată a activului nematerial - 150 792 lei $(140\,000 + 10\,792)$;
- d) suma anuală a amortizării activului nematerial, începînd cu cel de-al treilea an de utilizare (după reevaluare), - 19 250 lei $[(118\,709 : 6,1667)$, unde 6,1667 este numărul de ani pînă la finele duratei de utilizare (6 ani și 2 luni)];

în cazul celei de-a doua reevaluări:

- a) valoarea de bilanț a activului nematerial la finele celui de-al cincilea an de utilizare a acestuia:
 - pînă la reevaluare - 60 959 lei $(80\,209 - 19\,250)$,
 - după reevaluare - 48 767 lei $(60\,959 \times 0,8)$;
- b) suma reducerii raportată la micșorarea valorii reevaluate și a capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" - 12 192 lei $(60\,959 - 48\,767)$;
- c) valoarea reevaluată a activului nematerial - 138 600 lei $(150\,792 - 12\,192)$;
- d) suma anuală a amortizării activului nematerial după reevaluare, adică, începînd cu cel de-al șaselea an de utilizare, - 15 400 lei $[(48\,767 : 3,1667)$, unde 3,1667 este numărul de ani pînă la finele duratei de utilizare (3 ani și 2 luni)];

- e) suma amortizării activului nematerial în ultimul an de utilizare (2 luni ale celui de-al nouălea an) - 2 567 lei $(15\,400 \times 0,1667)$.

În decursul duratei de utilizare a activului nematerial (în exemplul de față - 8 ani) la consumuri sau cheltuieli va fi raportată suma amortizării în mărime de 138 600 lei.

La ieșirea activului nematerial (dacă acesta va fi casat la expirarea a 8 ani) suma amortizării acumulate este egală cu valoarea reevaluată (138 600 lei) care va fi decontată. În afară de aceasta, suma în mărime de 1 400 lei $(12\,192 - 10\,792)$ cu care reducerea depășește ecartul de reevaluare va fi raportată la cheltuielile activității de investiții.

25. Dacă piața paralelă activă a unui anumit activ nematerial încetează să existe, valoarea de bilanț a activului respectiv se determină la valoarea reevaluată la data ultimei reevaluări diminuată cu amortizarea acumulată. În acest caz valoarea de bilanț nu trebuie să depășească valoarea de recuperare.

Exemplul 17. La 1 ianuarie 1997 întreprinderea a procurat un activ nematerial în valoare de 60 000 lei și durata de utilizare de 6 ani. Peste 2 ani activul a fost reevaluat la valoarea venală, raportul căreia față de valoarea de intrare a constituit 1,1 (piața paralelă activă exista). Încă peste 2 ani activul nematerial urma a fi reevaluat din nou, dar la acel moment piața paralelă activă a încetat să existe și determinarea cu certitudine a valorii venale a activului era imposibilă. Din aceste considerente întreprinderea a aplicat pentru evaluarea activului nematerial metoda recomandată de standard. Să presupunem că valoarea de recuperare a activului nematerial după 4 ani de utilizare a constituit 19 000 lei.

Rezultatele calculelor necesare în aceste cazuri sînt prezentate în tabelul 2.

În exemplul prezentat întreprinderea îmbina ambele metode de evaluare a activului nematerial după

constatarea inițială a acestuia - metoda recomandată de standard și metoda alternativă admisibilă.

Indicatorii necesari au fost determinați în felul următor:

- suma anuală a amortizării la începutul duratei de utilizare a activului nematerial - 10 000 lei $(60\,000 : 6)$;

- la finele celui de-al doilea an de utilizare a activului nematerial, adică după efectuarea primei reevaluări,

- a) valoarea de bilanț
 - pînă la reevaluare - 40 000 lei $(60\,000 - 20\,000)$,
 - după reevaluare - 44 000 lei $(40\,000 \times 1,1)$;

b) suma ecartului de reevaluare raportată la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" - 4 000 lei (44 000 - 40 000);
c) valoarea reevaluată a activului nematerial - 64 000 lei (60 000 - 4 000);
d) suma anuală a amortizării activului nematerial, începînd cu cel de-al treilea an de utilizare, -

11 000 lei (44 000 : 4);

la finele celui de-al patrulea an de utilizare a activului nematerial, adică după efectuarea celei de-a doua reevaluări,

a) suma cu care valoarea de bilanț a activului nematerial depășește valoarea de recuperare - 3 000 lei (22 000 - 19 000). Această diferență se decontează la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";

b) valoarea reevaluată a activului

nematerial după precizarea ei - 61 000 lei (64 000 - 3 000);

c) suma anuală a amortizării activului nematerial, începînd cu cel de-al cincilea an de utilizare, - 9 500 lei (19 000 : 2).

La ieșirea activului nematerial nominalizat

întreprinderea va reflecta decontarea amortizării acumulate, egală cu valoarea reevaluată precizată, în sumă de 61 000 lei. Suma cu care ecartul de reevaluare depășește reducerea constituie 1 000 lei (4 000 - 3 000) și va fi raportată la veniturile activității de investiții.

Durata de utilizare a activelor nemateriale (S.N.C.13, paragrafele 32-42)

26. Valoarea activelor nemateriale urmează a fi repartizată sistematic pe o perioadă ce nu depășește durata de utilizare a acestora sau termenul de valabilitate a actului de protecție, începînd cu data constatării inițiale a acestora (cu excepția cazurilor cînd durata de utilizare a activelor nemateriale este determinată cu certitudine și depășește 20 de ani).

Dacă întreprinderea trebuie să determine durata de utilizare a unor tipuri de active nemateriale (pentru multe active nemateriale aceasta este determinată la procurarea lor), se consideră justificată din punct de vedere economic durata care nu depășește termenul de valabilitate a actului de protecție respectiv. Stabilirea duratei de utilizare a activelor nemateriale care depășește 20 de ani nu este justificată din punct de vedere economic.

27. În majoritatea cazurilor întreprinderea determină de sine stătător durata de utilizare a activelor nemateriale create de ea. Drept exemplu pot servi invențiile protejate prin brevete, emblemele comerciale și mărcile de deservire, desenele și modelele industriale, denumirile locurilor de proveniență a mărfurilor etc.

Termenele de valabilitate a actelor de protecție la înregistrarea activelor nemateriale respective se stabilesc de legislația în vigoare (vezi tabelul 3).

Întreprinderea poate să stabilească termenele

nominalizate sau alte durate de utilizare a activelor nemateriale create de ea.

28. Durata de utilizare care depășește 20 de ani din data constatării inițiale a activului nematerial poate fi stabilită numai în cazul în care activul este subiect al dreptului juridic mai mult de 20 de ani, precum și atunci cînd activul nematerial este inseparabil de un activ material concret, durata de funcționare utilă a căruia depășește 20 de ani și acest lucru poate fi constatat cu certitudine.

Exemplul 18. Întreprinderea a procurat pe o perioadă de 25 ani dreptul de folosire a unei clădiri pentru oficiu. Un astfel de drept este element al activelor nemateriale inseparabile de cele materiale și există, întrucît există activul material pe termen lung - clădirea. Anume din aceste considerente durata de utilizare a dreptului procurat este predeterminată de durata de funcționare utilă a clădirii. Această durată se consideră stabilită cu certitudine în cazul cînd este perfectată din punct de vedere juridic, de exemplu, prin contract. Dacă termenul de valabilitate a contractului ar fi mai mic de 20 de ani, atunci și durata de utilizare a activului nematerial nominalizat de asemenea ar fi mai mică de 20 ani.

În mod similar se determina durata de utilizare a unor astfel de active nemateriale inseparabile de active materiale pe termen lung concrete, cum sînt drepturile de folosire a terenurilor, resurselor naturale și a altor mijloace fixe (mașini, utilaje, mijloace de transport etc.).

29. Durata de utilizare a activului nematerial poate fi stabilită mai mare de 20 ani și în cazul

cînd pentru tipul respectiv de active nemateriale există piața paralelă activă care confirmă că durata de utilizare a unor astfel de active nemateriale depășește 20 de ani.

Exemplul 19. Pe piața paralelă activă a drepturilor de repartizare a cotelor de fabricare pentru un tip concret de produse este stabilită durata de utilizare a acestora - 24 de ani. Prin urmare, în cazul procurării unor astfel de drepturi întreprinderea poate să stabilească cu o certitudine suficientă durata de utilizare egală cu 24 de ani.

30. La determinarea duratei de utilizare a activului nematerial întreprinderea trebuie să ia în considerare:

- a) durata preconizată de utilizare a acestuia;
- b) eventuala învechire morală a acestuia în urma reducerii cererii pe piață la produsele fabricate cu utilizarea activului nematerial respectiv;
- c) restricțiile juridice sau de altă natură privind utilizarea activului nematerial ce țin, de exemplu, de expirarea termenului de arendă a acestuia;
- d) termenul de valabilitate a actului de protecție respectiv (brevetului, certificatului de înregistrare, dreptului de autor etc.).

Exemplul 20. Inițial termenul de valabilitate a brevetului - actului de protecție pentru obiectul proprietății industriale creat de întreprindere - a fost stabilit egal cu 20 de ani, iar la precizarea acestuia (ajustarea s-a efectuat ținînd cont de reducerea cererii la produsele fabricate) - cu 16 ani. Prin urmare, durata de utilizare a brevetului constituie 16 ani. În decursul acestei perioade activul nematerial urmează a fi amortizat integral. Dacă

întreprinderea va utiliza și în continuare activul nematerial nominalizat, amortizarea acestuia nu se va calcula.

31. Obiectelor proprietății intelectuale le sînt caracteristice anumite particularități. Astfel, unele invenții nu se supun învechirii morale și sînt capabile să aducă întreprinderii avantaj economic (profit) în decursul unei perioade de lungă durată, iar uneori - chiar nelimitate. Mai mult ca atît, la utilizarea emblemelor comerciale, denumirilor de firmă etc. avantajul economic (profitul) poate nu numai să nu se micșoreze, dar și să se majoreze. Aceasta trebuie să se ia în considerare la determinarea duratei de utilizare a activelor nemateriale.

Durata de utilizare a activului nematerial se determină prin perioada în decursul căreia acesta este util întreprinderii, adică îi aduce un avantaj economic. Astfel, dacă activul nematerial, după calitățile și caracteristicile sale, poate să servească 25 de ani, dar va aduce profit întreprinderii doar în curs de 20 de ani, durata de utilizare a acestuia va fi egală cu 20 de ani.

Durata de utilizare a licențelor care acordă dreptul de desfășurare a unui anumit gen de activitate este egală cu termenul de valabilitate a licenței.

32. Pentru atare elemente de active nemateriale cum sînt drepturile de folosire a activelor materiale pe termen lung (terenuri, resurse naturale, mijloace fixe) durata de utilizare se stabilește conform termenului indicat în contractul încheiat între deținătorul de drepturi și beneficiarul de drepturi.

Exemplul 21. Administrația întreprinderii și fondatorul au încheiat un contract (acord), conform căruia fondatorul, în contul aporturilor la capitalul statutar, transmite întreprinderii pe un termen de 6 ani dreptul de folosire a unui mijloc de transport auto. Acest termen și se consideră durată de utilizare de către întreprindere a dreptului nominalizat.

Pentru cheltuielile de organizare întreprinderea stabilește durata de includere uniformă a acestora în componența cheltuielilor mai mare de un an, dar nu mai mare de cinci ani.

33. Dacă întreprinderea preconizează să obțină din utilizarea activului nematerial un avantaj economic (profit) în decursul unei perioade mai scurte decît este prevăzut în contract (acord), durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obținere a avantajului economic (profitului). Din aceste considerente casarea unui astfel de activ se admite la obținerea doar a unei părți din avantajul economic (profitul) ?ntruchipat în activ.

Exemplul 22. Întreprinderea, conform contractului, a procurat pe un termen de 15 ani dreptul de folosire a emblemei comerciale în valoare de 300 000 lei. În perioada nominalizată a fost planificată obținerea unui profit în mărime de 750 000 lei. Însă peste 12 ani s-a constatat că în urma modificării circumstanțelor (acutizarea concurenței pe piață, apariția unor mărfuri mai

calitative cu o altă emblemă comercială) dreptul procurat de folosire a emblemei comerciale a încetat să genereze avantaje economice. În cursul a 12 ani de utilizare a acestui activ nematerial întreprinderea a obținut un profit în mărime de 600 000 lei. Prin urmare, deși întreprinderea a obținut doar o parte din avantajul economic planificat, activul nematerial nominalizat după 12 ani de utilizare urmează a fi decontat, întrucât în continuare el nu va aduce întreprinderii profit.

34. Dacă durata de utilizare a activului nematerial poate fi determinată prin perioada obținerii rezultatelor

preconizate, cea mai scurtă perioadă în decursul căreia se va obține un avantaj economic (profit) trebuie considerată drept durată de utilizare a activului nematerial.

Exemplul 23. Întreprinderea "A" a procurat întreprinderea "B" și a reflectat goodwill-ul în valoare de 500 000 lei rezultat din tranzacție. Analizând factorii interni și externi, întreprinderea "A" a stabilit că ea va obține un avantaj economic (profit) în decurs de 18 ani, fără a avea o certitudine suficientă în obținerea avantajului economic în viitor. Prin urmare, durata de utilizare a goodwill-ului va fi stabilită egală cu cea mai scurtă perioadă în decursul căreia întreprinderea va obține avantaj economic - 18 ani.

35. Activul nematerial poate fi concomitent subiect al dreptului juridic și independent, adică separabil de un activ material concret. În acest caz durata de utilizare a activului nematerial poate să depășească 20 de ani, dacă acesta este subiect al dreptului juridic și există piața paralelă activă care determină această durată. Perioada de valabilitate pe o astfel de piață a drepturilor stipulate în contracte (acorduri) trebuie să corespundă presupunerilor privind durata reală de utilizare a activului nematerial.

Exemplul 24. Pe piața paralelă activă valoarea licenței pentru efectuarea transporturilor se stabilește în funcție de perioada de valabilitate a dreptului la transporturi. De exemplu, valoarea unui astfel de drept pe un termen de 5 ani poate să constituie 7 500 lei, iar de 15 ani - 12 500 lei.

În acest caz dreptul la transporturi este un activ nematerial - subiect al dreptului juridic. Durata de utilizare a acestuia se stabilește pe piața paralelă activă, pe care se vînd și se procură astfel de drepturi. Prin urmare, dacă pe piață se stabilește durata de utilizare care depășește 20 de ani, această durată urmează a fi stabilită de întreprindere.

36. Dacă perioada de valabilitate a drepturilor conform contractului (acordului) se determină în afara pieței paralele active, perioada în cauză nu constituie un temei pentru stabilirea duratei reale de utilizare a activului. Aceasta se explică prin faptul că perioada de valabilitate a drepturilor se determină în baza criteriilor care diferă de cele acceptate de piața paralelă activă la stabilirea duratei de utilizare a activului. În acest caz durata de amortizare a activului nematerial corespunde celei mai scurte din următoarele două perioade - durata de utilizare a activului sau 20 de ani din data constatării inițiale a acestuia.

O astfel de regulă vizează o parte considerabilă a activelor nemateriale, separabile și inseparabile de activele materiale concrete, procurate de întreprindere în baza contractului de cesiune a drepturilor (în cazul transmiterii integrale a drepturilor), contractului de licență (în cazul transmiterii parțiale a drepturilor) sau acordului. Acestea cuprind drepturile de folosire a obiectelor proprietății intelectuale (invenții; modele utile; mărci de deservire și denumiri ale locurilor de proveniență a mărfurilor; soiuri noi de plante; rase noi de animale; protecția de concurență incorectă; drepturi de autor și drepturi adiacente asupra operelor literare și de artă, lucrărilor științifice, fonogramelor etc.).

Exemplul 25. Întreprinderea, conform contractului de cesiune a drepturilor, a procurat pe un termen de 22 de ani dreptul de folosire a unui soi nou de plante. Piața paralelă activă a acestor drepturi lipsește. Prin urmare, durata de utilizare, precum și durata de amortizare a activului nematerial nominalizat este egală cu 20 de ani. Dacă dreptul de folosire a noului soi de plante ar fi fost procurat pe un termen de 15 ani, durata de utilizare și durata de amortizare ar constitui 15 ani.

Calcularea amortizării activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 43-45)

37. Amortizarea se calculează pentru toate activele nemateriale primite spre utilizare, în afara celor în curs de execuție, precum și a celor capabile să aducă întreprinderii avantaj economic (profit) în cursul unei perioade nelimitate. Calcularea amortizării începe din luna care urmează după luna intrării și primirii spre utilizare a activului nematerial și încetează din luna

care urmează după luna ieșirii activului.

38. Unele active nemateriale necesită o anumită pregătire pentru utilizare. Astfel, utilizarea dreptului de folosire a mașinilor, utilajului și clădirilor, precum și a unor obiecte ale proprietății intelectuale este imposibilă în momentul procurării lui. Prin urmare, momentul procurării unor astfel de active (conform documentelor de intrare a acestora) nu coincide cu momentul începerii utilizării lor. Dat fiind acest fapt, calcularea amortizării activelor nemateriale începe din luna care urmează după luna primirii lor spre utilizare.

39. Pentru calcularea amortizării activelor nemateriale

întreprinderea aplică una din următoarele metode:

- liniară (uniformă);
- după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor);
- soldului degresiv.

Se admite utilizarea la întreprindere a diferitelor metode de calculare a amortizării pentru diverse tipuri de active nemateriale.

Metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării

40. Metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării prevede determinarea sumei anuale a amortizării activului nematerial ca raportul dintre valoarea de intrare (ajustată sau reevaluată) și numărul de ani al duratei de utilizare. Norma de amortizare a activului nematerial este constantă pe toată durata de utilizare a acestuia, fiind calculată ca

raportul dintre 100 și numărul de ani al duratei de utilizare.

Exemplul 26. Valoarea dreptului de folosire a utilajului procurat de întreprindere pe un termen de 5 ani constituie 100 000 lei. Prin urmare, norma de amortizare a dreptului nominalizat este egală cu 20% ($100 : 5$), iar suma anuală a amortizării - cu 20 000 lei ($100\,000 : 5$). Să presupunem că pe toată durata de utilizare a dreptului procurat nu au fost efectuate modificări în valoarea acestuia, metoda de calculare a amortizării și durata de utilizare.

Rezultatele calculelor necesare în acest caz sînt prezentate în tabelul 4.

După cum rezultă din tabelul 4, în curs de 5 ani suma anuală a amortizării calculate a dreptului de folosire a utilajului este identică (20 000 lei). Amortizarea acumulată a dreptului examinat anual se majorează uniform cu această sumă, iar valoarea de bilanț se reduce de asemenea uniform pînă la zero - pe anii duratei de utilizare.

Metoda de calculare a amortizării după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor)

41. Metoda de calculare a amortizării după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor) prevede determinarea sumei amortizării activului nematerial în funcție de numărul efectiv al unităților de produse (volumul serviciilor) fabricate (prestate) cu utilizarea acestuia. Durata de utilizare a activelor nemateriale nu se ia în calcul.

Exemplul 27. În baza dreptului procurat de folosire a utilajului (vezi condițiile din exemplul 26) întreprinderea intenționează să fabrice 600 000 unități de produse. Mărimea amortizării acestui drept calculată pe o unitate de produs este egală cu 0,16667 lei ($100\,000 : 600\,000$). Să presupunem că fabricarea efectivă a produselor a constituit în primul an 90 000 de unități, în al doilea an - 120 000, în al treilea an - 130 000, în al patrulea an - 160 000, în al cincilea an - 100 000 de unități.

Sumele anuale ale amortizării sînt prezentate în tabelul 5.

După cum rezultă din tabelul 5, mărimea amortizării pe perioade de gestiune depinde de numărul unităților de produse fabricate de întreprindere. Valoarea de bilanț a activului nematerial se reduce pînă la zero direct proporțional cu volumul efectiv al producției fabricate.

În cazul cînd întreprinderea ar fi fabricat volumul planificat al producției (600 000 de unități) în curs de

4,5 ani, amortizarea activului nematerial nominalizat ar fi fost calculată în decursul acestei perioade. În continuare, pînă la finele termenului de valabilitate juridică a dreptului de folosire a utilajului (5 ani), întreprinderea ar fi încetat calcularea amortizării, întrucît pe perioadele de gestiune ale duratei de utilizare a activului nematerial nu trebuie să se repartizeze o sumă care depășește valoarea de intrare (ajustată sau reevaluată) a activului.

42. Dacă întreprinderea utilizează activul nematerial creat de ea (propriu) și calculează

amortizarea acestuia în funcție de numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor), după fabricarea (acordarea) volumului planificat al producției (serviciilor) amortizarea nu se calculează. Însă activul nematerial poate fi utilizat până când va fi util întreprinderii, întrucât în acest caz lipsesc careva restricții juridice. Utilizarea unui astfel de activ nematerial este posibilă în limitele termenului de valabilitate a protecției juridice din partea statului.

Exemplul 28. Întreprinderea planifică utilizarea brevetului la invenția tehnică proprie înregistrată pentru fabricarea a 12 milioane unități de produse. Amortizarea se calculează după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor). Să presupunem că volumul preconizat a fost fabricat în curs de 16 ani. După aceasta activul nematerial nominalizat continua să fie utilizat, întrucât el aducea avantaj economic (profit).

În acest caz după fabricarea volumului planificat al producției (12 milioane de unități) întreprinderea încetează calcularea amortizării brevetului. În continuare activul nematerial menționat poate fi utilizat nu mai mult de 4 ani ($20 - 16$), întrucât durata de utilizare a acestuia nu trebuie să depășească termenul de valabilitate a protecției juridice din partea statului (20 de ani).

Calcularea amortizării prin metoda soldului degresiv

43. Metoda soldului degresiv este o metodă de calculare accelerată a amortizării activelor nemateriale. Necesitatea aplicării acesteia este condiționată de învechirea morală a unor tipuri de active nemateriale. Pentru a evita pierderi esențiale în cazul decontării activelor nemateriale învechite moral, în primii ani de utilizare a acestora întreprinderea poate să calculeze o sumă mai mare a amortizării, iar în următorii ani - o sumă mai mică, aducând astfel valoarea de bilanț până la o mărime nesemnificativă.

Această metodă se bazează pe aplicarea unei norme de amortizare majorată (dar nu mai mult de două ori) în comparație cu norma aplicată în cazul metodei liniare (uniforme) de calculare a amortizării.

Exemplul 29. Norma de amortizare a dreptului de folosire a utilajului în cazul metodei liniare (uniforme) constituie 20%. Pentru calcularea amortizării

întreprinderea aplică metoda soldului degresiv și, având dreptul de majorare a normei menționate la latitudinea sa, a dublat-o, stabilind-o egală cu 40% (20×2).

Rezultatele calculării amortizării prin metoda soldului degresiv sînt prezentate în tabelul 6.

În cazul aplicării metodei soldului degresiv suma amortizării activului nematerial în cursul primului an se calculează de la valoarea de intrare (în exemplul de față -

100 000 lei), iar în cursul anilor ulteriori, în afară de ultimul an, - de la valoarea de bilanț la finele anului precedent. Astfel, amortizarea pentru cel de-al doilea an se calculează de la 60 000 lei, pentru cel de-al treilea an - de la

36 000 lei etc. Pentru ultimul an de utilizare a activului nematerial (cel de-al cincilea) suma amortizării este egală cu valoarea de bilanț la finele celui de-al patrulea an, adică cu 12 960 lei. În primul an suma anuală a amortizării este cea mai mare - 40 000 lei, iar în continuare aceasta se reduce treptat. Valoarea de bilanț a activului nematerial de asemenea se reduce pe anii duratei de utilizare a activului.

44. Suma anuală a amortizării activelor nemateriale depinde de metoda aplicată de calculare a acesteia (vezi tabelul 7).

După cum rezultă din tabelul 7, metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării nu ia în considerare modificarea volumului producției fabricate (serviciilor prestate) pe perioadele de gestiune ale duratei de utilizare și nu protejează întreprinderea de pierderi considerabile în cazul casării înainte de termen a activului nematerial.

Amortizarea calculată după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor) de asemenea nu ia în considerare învechirea morală a activului nematerial, însă reflectă modificarea volumului producției fabricate (serviciilor prestate) pe perioadele de gestiune ale duratei de utilizare a activului.

Metoda soldului degresiv ia în considerare învechirea morală a activului nematerial și aplicarea acestei metode

într-o anumită măsură protejează întreprinderea de pierderi mari în cazul casării înainte de termen a activului respectiv. Dacă activul nematerial nominalizat în exemplu va fi casat după trei

sau patru ani de utilizare, la calcularea amortizării acestuia prin metoda soldului degresiv pierderile (valoarea de bilanț raportată la cheltuieli) vor fi minime.

Alegerea metodei de calculare a amortizării

45. Întreprinderea alege de sine stătător metoda de calculare a amortizării unui anumit activ nematerial. În acest caz este necesar a porni de la faptul că sumele amortizării calculate pe perioadele de gestiune ale duratei de utilizare trebuie să corespundă schemei de consum a calităților utile ale activului nematerial. Metoda aleasă de calculare a amortizării se aplică consecutiv - de la o perioadă de gestiune la alta, dacă nu se preconizează modificări în schema obținerii avantajului economic (profitului) din utilizarea activului respectiv.

Exemplul 30. Întreprinderea a procurat pe un termen de 20 de ani dreptul de folosire a emblemei comerciale și planifică să obțină același volum al producției în fiecare an al duratei de utilizare a activului nominalizat. Casarea înainte de termen a activului nematerial din cauza învechirii morale a acestuia nu se preconizează. Din aceste

considerente întreprinderea va aplica metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării.

În cazul când întreprinderea prognozează o concurență dură pe piața de desfacere a produselor similare, este rațională calcularea amortizării prin metoda soldului degresiv.

46. La alegerea metodei de calculare a amortizării activelor nemateriale, în afară de schema de consum a calităților utile ale acestora în cursul duratei de utilizare, este necesar a lua în considerare natura economică și destinația activului respectiv. Astfel, pentru cheltuielile de organizare, programele informatice, drepturile de autor, drepturile de folosire a activelor materiale pe termen lung cu destinație administrativă poate fi aplicată metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării. Însă pentru drepturile de folosire a activelor materiale pe termen lung cu destinație productivă, cum ar fi mașinile, utilajul sau mijloacele de transport, la latitudinea întreprinderii amortizarea poate fi calculată după numărul unităților de produse fabricate (volumul serviciilor) sau prin metoda soldului degresiv. Prin urmare, la alegerea metodei de calculare a amortizării unui activ nematerial concret este necesară o abordare individuală și luarea în considerare a criteriilor sus-menționate.

47. Dacă întreprinderea nu poate să determine exact schema (modelul) de consum a calităților utile ale activului nematerial, ea aplică metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării acestuia.

Exemplul 31. Întreprinderea a procurat pe un termen de 10 ani dreptul de folosire a tehnologiei de fabricare a unui tip concret de produse. Din cauza instabilității situației economice proprii și imposibilitatea pronosticării volumului producției, la începutul utilizării activului nominalizat întreprinderea nu dispunea de o informație veridică privind schema obținerii avantajului economic în cursul duratei de utilizare a activului. Din aceste considerente a fost luată decizia privind aplicarea metodei liniare (uniforme) de calculare a amortizării activului nematerial.

Revizuirea duratei de utilizare a activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragraful 46)

48. Întreprinderea precizează periodic, după caz, durata de utilizare a activelor nemateriale. Dacă în astfel de situații durata preconizată de utilizare (în timpul rămas) diferă esențial de durată inițială, stabilită în momentul constatării activului respectiv, sau de cea precedentă, ea urmează a fi revizuită. Concomitent se revizuiesc norma și suma amortizării activului nematerial pentru perioadele de gestiune curentă și viitoare cu condiția că durata de utilizare nu depășește mărimea maximă stabilită de paragraful 32 din S.N.C. 13.

În urma precizării durata de utilizare a activului nematerial poate să nu coincidă cu durata inițială, stabilită în momentul constatării activului, din următoarele cauze:

- determinarea incorectă a duratei de utilizare la constatarea inițială a activului;
- efectuarea consumurilor ulterioare care au contribuit la obținerea avantajelor economice suplimentare;
- învechirea morală a activului nematerial, reducerea esențială a cererii pe piață la produsele fabricate cu aplicarea activului nematerial, efectuarea modificărilor tehnologice ce țin de activul nematerial utilizat.

Revizuirea duratei de utilizare a activului nematerial în direcția micșorării se efectuează fără careva restricții, iar în cazul revizuirii în direcția majorării - ea nu trebuie să depășească 20 de

ani.

Exemplul 32. Întreprinderea utilizează invenția proprie în valoare de 180 000 lei, pentru care dispune de un brevet cu durata de utilizare de 20 ani. După 7 ani de utilizare a brevetului în condițiile unei concurențe dure s-a constatat că în continuare acesta poate fi util întreprinderii în curs de 10 ani. Metoda liniară (uniformă) de calculare a amortizării brevetului aplicată nu a fost revizuită.

În urma revizuirii de întreprindere a duratei de utilizare a activului nematerial nominalizat s-au modificat norma și suma amortizării acestuia (tabelul 8).

În cazul revizuirii duratei de utilizare în direcția micșorării norma de amortizare și suma amortizării activului nematerial se majorează. În exemplul de față durata de utilizare a brevetului se micșorează cu 3 ani. Norma de amortizare a activului nominalizat, începând cu cel de-al optulea an de utilizare a acestuia, este egală cu 6,5% $[(100 - 35) : 10]$, unde 35% constituie gradul de amortizare a brevetului în curs de 7 ani de utilizare (7×5) , iar suma amortizării - cu 11 700 lei $[(180\,000 - 63\,000) : 10 \text{ sau } (0,65 \times 180\,000)]$. Baza pentru calcularea amortizării activului nematerial după revizuirea duratei de utilizare a acestuia rămâne neschimbată (180 000 lei), întrucât nu a fost modificată valoarea de intrare a activului în urma reevaluării, efectuării consumurilor ulterioare sau sub influența altor factori.

49. Durata de utilizare a activului nematerial poate fi revizuită și în urma realizării măsurilor care asigură îmbunătățirea stării acestuia.

Exemplul 33. Întreprinderea a înregistrat în modul stabilit invenția proprie și a primit brevetul respectiv. Consumurile efective aferente invenției au constituit 57 000 lei. Durata de utilizare a activului nominalizat a fost stabilită egală cu 15 ani. Amortizarea se calculează prin metoda liniară (uniformă). După 8 ani întreprinderea a perfecționat invenția, efectuând în acest scop consumuri în mărime de 20 080 lei. Ca rezultat, durata de utilizare a brevetului stabilită inițial a fost majorată până la 20 de ani. Să presupunem că valoarea de recuperare a brevetului permite capitalizarea sumei totale a consumurilor ulterioare efectuate.

Conform condițiilor din exemplu, după revizuirea duratei de utilizare a brevetului se revizuiesc norma de amortizare, baza pentru calcularea amortizării și suma amortizării (vezi tabelul 9).

În exemplul de față norma de amortizare a activului nematerial determinată la constatarea acestuia constituia 6,67% $(100 : 15)$, iar suma amortizării - 3 800 lei $[(57\,000 : 15) \text{ sau } (57\,000 \times 0,0667)]$, unde 0,0667 este norma de amortizare până la revizuirea duratei de utilizare a brevetului exprimată prin coeficient].

După revizuirea duratei de utilizare a activului ca rezultat al efectuării consumurilor ulterioare în scopul îmbunătățirii stării acestuia s-a modificat baza pentru calcularea amortizării activului. Ea a devenit egală cu suma valorii de bilanț a brevetului după 8 ani de utilizare și a consumurilor ulterioare, constituind 46 680 lei $[(26\,600 + 20\,080)]$. Suma amortizării activului nominalizat, începând cu cel de-al nouălea an de utilizare a acestuia, este egală cu 3 890 lei $[(46\,680 : 12) \text{ sau } (46\,680 \times 0,0833)]$, unde 0,0833 este norma de amortizare după revizuirea duratei de utilizare a brevetului exprimată prin coeficient].

Revizuirea metodei de calculare a amortizării activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragraful 47)

50. Dacă în procesul utilizării activului nematerial se produc modificări esențiale în schema de consum a calităților utile ale acestuia, metoda de calculare a amortizării urmează a fi revizuită. Revizuirea se efectuează în cazul încetinirii sau, invers, în cazul accelerării consumului calităților utile ale activului nematerial în comparație cu schema de consum a acestora stabilită la constatarea inițială a activului.

Exemplul 34. Întreprinderea a procurat pe un termen de 5 ani o licență pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate (fabricarea producției). Valoarea licenței este de 10 000 lei. Pentru calcularea amortizării licenței se aplică metoda liniară (uniformă). Paralel întreprinderea prestează servicii aproximativ în aceeași proporție cu fabricarea producției. După primul an de utilizare a licenței întreprinderea a luat decizia de a pune accentul pe fabricarea produselor și, în legătură cu aceasta, de a trece de la metoda liniară (uniformă) la calcularea amortizării licenței prin metoda soldului degresiv. Norma de amortizare a activului a fost dublată. Calculele necesare în acest caz sînt prezentate în tabelul 10.

Suma amortizării calculată prin metoda liniară (uniformă) pentru primul an de utilizare a licenței este egală cu 2 000 lei $[(10\,000 : 5)]$ sau $(10\,000 \times 0,2)$, unde 0,2 reprezintă norma de amortizare exprimată prin coeficient].

Începînd cu cel de-al doilea an de utilizare a licenței, suma amortizării acesteia se determină ca produsul dintre norma dublată față de cea acceptată în cazul metodei liniare (uniforme) și valoarea de bilanț a licenței la finele anului precedent, constituind pentru cel de-al doilea an 3 200 lei $(8\,000 \times 0,4)$, pentru cel de-al treilea an - 1 920 lei $(4\,800 \times 0,4)$, pentru cel de-al patrulea an - 1 152 lei $(2\,880 \times 0,4)$. Pentru ultimul an (cel de-al cincilea) suma anuală a amortizării activului nematerial nominalizat este egală cu valoarea de bilanț a acestuia la finele anului precedent - 1 728 lei.

Recuperarea valorii de bilanț a activelor nemateriale (S.N.C.13, paragrafele 48-50)

51. Utilitatea activului nematerial poate să se reducă în urma modificării cererii pe piață la produsele (serviciile) fabricate (prestate) cu participarea acestuia, ca rezultat al activității concurenților, în cazul învechirii morale a activului sau sub influența altor factori, indiferent de faptul dacă activul nematerial se utilizează intens sau nu, ori, în general, nu se utilizează. Multe active nemateriale nu au o utilizare alternativă, astfel funcțiile licențelor și brevetelor pentru protecția modelelor industriale ale produselor întreprinderii, precum și a emblemelor comerciale se reduc la publicitatea calității, durabilității și utilității produselor. Din aceste considerente în cazul cînd are loc o reducere esențială a calității sau durabilității produselor fabricate de întreprindere pentru care ea dispune de embleme comerciale, brevete etc., valoarea unor astfel de active nemateriale se micșorează, adică se aduce pînă la valoarea de recuperare. Aducerea valorii de bilanț a activului nematerial pînă la valoarea de recuperare a acestuia se efectuează în modul examinat în paragraful 19 al prezentelor comentarii.

52. În procesul activității întreprinderii unele active nemateriale sînt interdependente cu alte active nemateriale sau materiale, de aceea determinarea valorii de recuperare a fiecărui activ nematerial sau este dificilă, sau este imposibilă, întrucît aceasta lipsește. În astfel de cazuri se admite stabilirea valorii de recuperare pentru grupul de active interdependente în ansamblu.

Exemplul 35. Valoarea programelor informatice și a computerului procurate de întreprindere a constituit respectiv 6 000 lei și 12 000 lei. După un an de utilizare a acestor active valoarea de bilanț a programelor informatice a devenit egală cu 4 800 lei, a computerului - cu 9 600 lei, iar valoarea de recuperare a ambelor active în ansamblu - cu 11 520 lei. În acest caz valoarea de recuperare a programelor informatice constituie 3 840 lei $[(4\,800 \times 0,8)]$, unde coeficientul 0,8 este determinat ca raportul dintre valoarea de recuperare a programelor informatice și computerului în ansamblu și valoarea de bilanț totală a acestora $(11\,520 : 14\,400)]$.

Conform condițiilor din exemplu, valoarea de bilanț a programelor informatice depășește valoarea de recuperare a acestora cu 960 lei $(4\,800 - 3\,840)$. Această diferență urmează a fi raportată la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Majorarea ulterioară a valorii de recuperare a activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 51-55)

53. Majorarea ulterioară a valorii de recuperare a activelor nemateriale poate fi efectuată prin una din următoarele două metode:

- metoda recomandată de S.N.C. 13,
- metoda alternativă admisibilă de S.N.C. 13.

Metoda recomandată de standard

54. Dacă valoarea activului nematerial a fost redusă anterior ca rezultat al aducerii acesteia pînă la valoarea de recuperare, majorarea ulterioară a valorii activului se efectuează doar în cazul cînd circumstanțele care au cauzat reducerea valorii au încetat să existe și sînt dovezi că astfel de circumstanțe nu se vor repeta în viitorul apropiat.

Exemplul 36. Întreprinderea a înregistrat o emblemă comercială cu ajutorul căreia face publicitate calității produselor fabricate. Consumurile aferente elaborării emblemei comerciale au constituit 42 000 lei. Durata de utilizare a acesteia a fost stabilită egală cu 20 de ani.

Peste 4 ani pe piața internă și cea externă s-au creat condiții nefavorabile pentru produsele fabricate de întreprindere și emblema comercială s-a învechit moral. Valoarea de bilanț a

acesteia la acel moment constituia 33 600 lei [(42 000 - 8 400), unde 8 400 lei este suma amortizării acumulate în curs de 4 ani de utilizare a emblemei comerciale, iar valoarea de recuperare - 30 000 lei. Din aceste considerente întreprinderea a adus valoarea de bilanț a emblemei comerciale prin decontarea parțială a ei în mărime de 3 600 lei (33 600 - 30 000) până la valoarea de recuperare.

Peste 2 ani după decontarea parțială a valorii de bilanț s-au creat condiții favorabile pentru vânzarea produselor fabricate (a sporit brusc cererea pe piață, a crescut prețul de vânzare etc.) și întreprinderea a început să obțină un profit înalt. În urma analizei situației create s-a constatat că în viitorii 3-4 ani aceste condiții se vor menține, de aceea valoarea de recuperare a emblemei comerciale a fost majorată până la 32 000 lei. Valoarea de bilanț a emblemei comerciale la acel moment era egală cu 29 400 lei (33 600 - 4 200). Diferența în sumă de 2 600 lei (32 000 - 29 400) se raportează la majorarea valorii activului nematerial și capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Metoda alternativă admisibilă

55. Majorarea ulterioară a valorii activului nematerial anterior decontată (redușă) parțial și reflectarea rezultatelor acesteia se efectuează în modul examinat în paragrafele 21-24 ale prezentelor comentarii.

Ieșirea activelor nemateriale (S.N.C. 13, paragrafele 56-58)

56. Activele nemateriale în cazul ieșirii (la expirarea duratei de utilizare, în urma vânzării, învechirii morale, transmiterii în contul aporturilor la capitalul statutar, schimbului etc.) se exclud din bilanțul întreprinderii. În astfel de cazuri valoarea de bilanț a activelor ieșite se reflectă ca cheltuieli, iar valoarea de vânzare a acestora - ca venituri ale activității de investiții. Rezultatele din ieșirea activelor nemateriale (diferența dintre sumele veniturilor și cheltuielilor) se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare.

Exemplul 37. Întreprinderea a creat un activ nematerial și l-a înregistrat la valoarea de 82 000 lei. Durata stabilită de utilizare a acestuia este egală cu 10 ani. Peste 4 ani activul a fost vândut contra 60 000 lei (fără TVA). Prin urmare, valoarea de bilanț a activului nematerial la casarea acestuia constituie 49 200 lei $(82\,000 - 32\,800)$, unde 32 800 lei $(82\,000 : 10 \times 4)$ reprezintă amortizarea acumulată în curs de 4 ani de utilizare a activului și se constată ca cheltuieli ale activității de investiții, iar valoarea de vânzare egală cu 60 000 lei se reflectă ca venituri ale activității de investiții. Diferența în mărime de 10 800 lei $(60\,000 - 49\,200)$ constituie rezultatul financiar (în cazul de față - profitul) din ieșirea activului nematerial.

Data intrării în vigoare a comentariilor

57. Prezentele comentarii intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

* Rezultatele calculelor sînt rotunjite pînă la un număr întreg.