

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI CORPORALE”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei ~~2013/34/UE~~, IAS 38 “Imobilizări necorporale”, IAS 16 “Imobilizări corporale”, ~~și IFRS 6 “Explorarea și evaluarea resurselor minerale” și IAS 40 „Investiții imobiliare”~~.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a imobilizărilor necorporale și corporale și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică tuturor imobilizărilor necorporale și corporale cu excepția:
~~1) evaluării activelor biologice (SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”);~~
~~2) imobilizărilor primite în leasing financiar, la recunoașterea inițială a lor (SNC “Contracte de leasing”);~~
~~3) investițiilor imobiliare contabilizate conform modelului valorii juste (SNC “Investiții imobiliare”);~~
~~4) goodwill-ului (IFRS 3 “Combinări de întreprinderi”);~~
~~5) activelor imobilizate deținute pentru vânzare (IFRS 5 “Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”).~~

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Amortizarea imobilizărilor – repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare.

Cost de intrare – costuri de procurare sau creare a obiectului de evidență și costurile direct atribuibile pentru a-l aduce în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.

Durată de utilizare a unei imobilizări este:

1) perioada de timp pe parcursul căreia entitatea așteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării; sau

2) cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării.

Imobilizări – active deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților.

Imobilizări amortizabile – imobilizări aflate în exploatare care au o durată de utilizare certă (limitată) și pentru care se calculează amortizarea.

Imobilizări corporale – imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuție, investiții imobiliare și resurse minerale.

Imobilizări corporale în curs de execuție – imobilizări corporale (cu excepția terenurilor, investițiilor imobiliare și resurselor minerale) procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru a fi utilizate după destinație în calitate de mijloace fixe, până la transmiterea lor în exploatare.

Imobilizări neamortizabile – imobilizări care au o durată de utilizare incertă (nelimitată) sau care se află în curs de execuție.

Imobilizări necorporale – imobilizări nemonetare care nu îmbracă o formă materială, identificabile și controlabile de entitate.

Imobilizări necorporale în curs de execuție – imobilizări necorporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, precum și imobilizările

necorporale interconexate cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație.

Investiție imobiliară – un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele deținută de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar, mai degrabă în scopul închirierii și/sau pentru creșterea valorii acesteia, decât pentru a fi:

1) utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative;

2) vândută în procesul desfășurării normale a activității.

Mijloace fixe – imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.

Obiect (element) de evidență a imobilizărilor – o imobilizare separată destinată utilizării în mod individual sau un complex de componente, destinate utilizării în ansamblu.

Proprietate imobiliară utilizată de posesor – proprietate imobiliară (un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele) deținută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar, pentru a fi utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative.

Resurse minerale – imobilizări corporale sub forma de costuri capitalizate ale lucrărilor de explorare (pregătire spre extracție), pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială.

Terenuri – imobilizări corporale sub formă de teritorii funciare (de pământ) deținute de entitate cu drept de proprietate sau primite în arendă financiară (leasing financiar) pentru a fi folosite în activitatea entității.

Valoare amortizabilă – costul de intrare sau costul corectat, diminuat cu valoarea reziduală estimată.

Valoare contabilă – costul de intrare sau costul corectat sau valoarea reevaluată al obiectului de evidență diminuat cu amortizarea și pierderile din depreciere acumulate.

Valoare justă – ~~prețul de vânzare estimat al suma cu care o unei imobilizări ar putea fi schimbată benevol~~ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Valoare reziduală – valoarea estimată (preconizată) a unei imobilizări amortizabile, care entitatea prevede să o obțină la expirarea duratei de utilizare a acesteia.

Reguli generale

Recunoașterea și evaluarea inițială

5. Recunoașterea inițială a imobilizărilor se efectuează pe obiecte de evidență (în continuare – obiecte), a căror nomenclator se stabilește de entitate de sine stătător (de exemplu, dacă o imobilizare complexă cuprinde câteva componente, entitatea poate contabiliza această imobilizare ca un obiect unic de evidență sau fiecare componentă a imobilizării ca obiecte distincte).

6. Obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale sau corporale;
- 3) este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului; și
- 4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

7. Evaluarea inițială a fiecărui obiect se efectuează la cost de intrare. Componenta costului de intrare diferă în funcție de modalitatea de intrare a obiectului: prin achiziționare,

creare de sine stătător, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc.

8. Costul de intrare a obiectului procurat se formează din:

1) prețul de cumpărare, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor comerciale la procurare;

2) orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație.

Costul de intrare a imobilizărilor se înregistrează ca majorare a imobilizărilor ~~în curs de execuție~~ concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea imobilizărilor pentru exploatare. ~~Transmiterea obiectelor respective în exploatare se înregistrează ca majorare a imobilizărilor aflate în utilizare și diminuare a imobilizărilor în curs de execuție.~~

8¹. În costul de intrare a imobilizărilor nu se includ:

1) costurile de ceremonii, festivități și alte acțiuni similare la transmiterea în exploatare a unor obiecte noi de imobilizări;

2) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și promoționale);

3) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu clienți noi (inclusiv costurile de instruire a personalului);

4) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității;

5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea imobilizărilor și/sau de pregătire a acestora pentru utilizare după destinație.

9. În cazul în care nu sînt necesare costuri privind pregătirea imobilizărilor necorporale și a mijloacelor fixe pentru utilizare după destinație și cînd data intrării obiectelor respective coincide cu data începerii utilizării acestora, costul de intrare a unor astfel de obiecte se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale aflate în utilizare, a mijloacelor fixe și a datoriilor curente. În caz contrar, aceste obiecte se contabilizează în prealabil ca imobilizări în curs de execuție cu decontarea la transmiterea în exploatare la imobilizări necorporale și mijloace fixe.

Exemplul 1. O entitate a achiziționat un utilaj tehnologic la preț de 150000 lei. Costurile direct atribuibile includ: costul serviciilor de transport – 7500 lei, costurile cu personalul aferente încărcării-descărcării – 3500 lei și costurile aferente punerii în funcțiune și testării activului – 12000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costul de intrare a obiectului în suma de 173000 lei (150000 lei + 7500 lei + 3500 lei + 12000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuție concomitent cu majorarea datoriilor curente și diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea obiectului spre exploatare. La transmiterea obiectului în exploatare entitatea înregistrează majorarea mijloacelor fixe și diminuarea imobilizărilor corporale în curs de execuție.

10. Imobilizările procurate, a căror valoare este exprimată în valută străină, se evaluează în moneda națională prin recalcularea valutei străine în modul stabilit de SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”. Diferențele de curs sau de sumă ce apar după recunoașterea obiectului nu afectează costul acestuia.

11. Costul de intrare a imobilizărilor create (elaborate, construite) de entitate în regie proprie se evaluează la costul efectiv care include: costul proiectului, valoarea materialelor consumate, costurile cu personalul, contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asistență medicală aferente, costurile indirecte de producție etc.

12. Imobilizările pot fi primite în schimbul altor active nemonetare sau a unei combinații de active nemonetare și monetare. Asemenea tranzacții se tratează ca două operații: înstrăinarea activului transmis în schimb și procurarea activului primit în schimb.

Exemplul 2. O entitate a transmis în schimb o instalație tehnologică, valoarea contabilă a căreia este de 110000 lei, iar valoarea contractuală de 120000 lei, pe un strung cu valoarea

contractuală – 140000 lei. În cazul dat, entitatea, pe lângă valoarea contractuală a instalației tehnologice cedate, a achitat furnizorului și 20000 lei.

În baza datelor din exemplu, strungul primit în schimb se recunoaște la cost de intrare de 140000 lei, egal cu valoarea lui contractuală sau cu valoarea contractuală a instalației tehnologice (120000 lei), majorată cu suma plătită (20000 lei) în numerar. Entitatea va înregistra costul de intrare a strungului ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente.

13. Imobilizările primite ca aport în capitalul social se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit de conducere a entității, cu suplimentarea, în cazurile necesare, a costurilor direct atribuibile. Costul acestor imobilizări se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale și corporale și a capitalului nevărsat sau neînregistrat.

14. Imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă. Costul acestor imobilizări se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate, iar valoarea imobilizărilor neamortizabile – în modul prevăzut în politicile contabile ale entității.

14¹. Costul de intrare a bunurilor primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare și pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilită. Costul acestor bunuri se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor.

15. Costul de intrare a imobilizărilor deținute de un locatar conform contractului de leasing financiar se determină în conformitate cu SNC “Contracte de leasing”.

16. Costul de intrare a imobilizărilor se substituie cu:

1) costul corectat – în cazul capitalizării costurilor ulterioare; sau

2) valoarea reevaluată – în cazul reevaluării imobilizărilor corporale.

~~Costul de intrare a imobilizărilor nu se modifică după transmiterea obiectelor în utilizare. În cazul capitalizării costurilor ulterioare, deprecierea și reluării deprecierea se determină costul corectat al imobilizărilor care substituie costul de intrare.~~

Evaluarea ulterioară și amortizarea

17. După recunoașterea inițială imobilizările necorporale și corporale se evaluează conform modelului bazat pe la valoarea contabilă (la cost. În cazul aplicării acestui model, imobilizările se evaluează în bilanț la costul de intrare sau corectat diminuat cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate).

18. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale poate fi efectuată în baza modelului reevaluării. Acest model se aplică tuturor obiectelor clasei de imobilizări din care face parte obiectul reevaluat potrivit IAS 38 “Imobilizări necorporale” și IAS 16 “Imobilizări corporale”. O clasă de imobilizări reprezintă o grupă de active de aceeași natură și cu utilizări similare în activitățile entității. Exemple de clase de imobilizări corporale sînt: terenurile, clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele și instalațiile tehnice, mijloacele de transport, inventarul și mobilierul, alte mijloace fixe.

18¹. Conform politicilor contabile, entitatea poate aplica diferite modele de evaluare ulterioară pentru diferite clase de imobilizări (de exemplu, utilajele pot fi evaluate după modelul bazat pe cost, iar clădirile – conform modelului de reevaluare).

18². În cazul aplicării modelului reevaluării, imobilizările se evaluează la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la data reevaluării diminuată cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate. Valoarea justă a imobilizărilor se determină în baza valorii

lor de piață în urma evaluărilor efectuate de către evaluatori independenți sau de o comisie, numită de către conducătorul entității.

18³. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorii juste a imobilizărilor. Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative și fluctuante, se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări nesemnificative ale valorii juste – o dată în 3-5 ani.

18⁴. Valoarea contabilă a activului reevaluat se ajustează la valoarea reevaluată în unul din următoarele moduri:

1) costul de intrare sau costul corectat se reevaluează în baza datelor prețurilor de piață sau proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel încât să fie egală cu diferența dintre costul de intrare și valoarea contabilă a activului după diminuarea pierderilor din depreciere cumulate;

2) amortizarea cumulată este eliminată din costul de intrare (corectat) al activului.

Suma ajustării amortizării imobilizărilor se ia în calcul la determinarea mărimii surplusului sau reducerii de reevaluare care se contabilizează în conformitate cu pct. 18⁶ din prezentul standard.

18⁵. Diferențele din reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări reevaluat și se contabilizează în funcție de efectul (majorare/diminuare) acestora asupra valorii contabile a obiectului. Nu se admite compensarea reducerii de reevaluare a unui obiect pe seama surplusului de reevaluare a altui obiect, chiar dacă aceste obiecte fac parte din aceeași clasă.

18⁶. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor se contabilizează în următorul mod:

1) surplusul de reevaluare se recunoaște în componența capitalului propriu ca rezerve din reevaluare. Surplusul de reevaluare care compensează reducerea de reevaluare a aceluiași obiect, decontată anterior la cheltuielile curente, se recunoaște ca venituri curente.

Exemplul 2¹. În urma reevaluării, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a majorat cu 55 300 lei. Conform datelor reevaluării precedente, la cheltuielile curente a fost decontată reducerea de reevaluare în mărime de 22 100 lei.

În baza datelor din exemplu, surplusul de reevaluare se înregistrează în următorul mod:

- ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe și veniturilor curente în mărime de 22 100 lei;
- ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe și capitalului propriu în sumă de 33 200 lei (55 300 lei – 22 100 lei).

2) reducerea de reevaluare se recunoaște ca cheltuieli curente. În cazul existenței unui surplus de reevaluare pentru același obiect, reducerea se decontează la diminuarea capitalului propriu.

Exemplul 2². În urma reevaluării din 31.12.201X, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a diminuat cu 42 800 lei. Conform datelor reevaluării precedente din anul 201X-2, în capitalul propriu a fost inclus surplusul de reevaluare în mărime de 15 600 lei.

În baza datelor din exemplu, reducerea de reevaluare se înregistrează în următorul mod:

- ca diminuare concomitentă a capitalului propriu și mijloacelor fixe în mărime de 15 600 lei;
- ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a mijloacelor fixe în sumă de 27 200 lei (42 800 lei – 15 600 lei).

18⁷. Surplusul de reevaluare se decontează prin transferul direct a sumei totale a surplusului la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) la ieșirea obiectului reevaluat. Nici o parte din surplusul de reevaluare nu poate fi distribuită direct sau indirect (de exemplu, pentru plata dividendelor, majorarea capitalului social, constituirea rezervelor, acoperirea pierderilor anilor precedenți).

18⁸. În cazul derecunoașterii parțiale a terenurilor și clădirilor anterior reevaluate, diferența din reevaluare aferentă părții de recunoscute se consideră surplus de reevaluare corespunzător valorii contabile a terenurilor sau a clădirilor ieșite.

18⁹. Prin derogare de la cerințele pct. 18¹, entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, separat de grupa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori și a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare.

Exemplul 2³. Entitatea dispune de un utilaj complet amortizat, dar care este utilizat în procesul de fabricare a produselor. Costul de intrare al utilajului constituie 215 600 lei și coincide cu amortizarea cumulată. Conform deciziei conducerii entității utilajul a fost reevaluat de către un evaluator independent. Valoarea reevaluată a utilajului este egală cu 65 800 lei, iar durata de utilizare estimată după reevaluare – 3 ani.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- decontarea amortizării cumulate a utilajului în sumă de 215 600 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării și valorii mijloacelor fixe;
- reflectarea valorii reevaluate în mărime de 65 800 lei – ca majorare concomitentă a valorii mijloacelor fixe și capitalului propriu.

Utilajul se va amortiza pe durata estimată de 3 ani conform metodei prevăzute în politicile contabile.

Amortizarea

19. Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidență amortizabil pornind de la valoarea amortizabilă a obiectului și durata de utilizare a acestuia. Valoarea amortizabilă se ajustează cu mărimea pierderii recunoscute sau reluate din depreciere conform SNC “Deprecierea activelor”.

20. Durata de utilizare și valoarea reziduală a fiecărui obiect se determină de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare cu excepția cazurilor prevăzute în pct.45 al prezentului standard. Pentru unele obiecte valoarea reziduală poate fi nesemnificativă, respectiv, ea se consideră egală cu zero la calcularea amortizării.

21. Amortizarea calculată pentru un obiect în perioadă de gestiune se înregistrează ca majorare a costurilor și/sau cheltuielilor curente (de exemplu, amortizarea utilajelor tehnologice a entității se include în costul de fabricare al produselor în mod direct sau indirect, iar amortizarea clădirii administrative se atribuie la cheltuieli curente).

22. La calcularea amortizării unei imobilizări pot fi aplicate următoarele metode: metoda liniară, metoda unităților de producție, metoda de diminuare a soldului.

23. Metoda liniară prevede repartizarea uniformă a valorii amortizabile pe parcursul duratei de utilizare a obiectului. Suma amortizării pentru fiecare perioadă de gestiune se calculează ca raport dintre valoarea amortizabilă a obiectului și numărul perioadelor (anilor, lunilor, zilelor) în cadrul duratei de utilizare a obiectului. Norma amortizării este constantă pe toată durata de utilizare și se calculează ca raportul dintre 100% și durata de utilizare (în ani, luni, zile). După expirarea duratei de utilizare valoarea contabilă a obiectului este egală cu valoarea reziduală.

Exemplul 3. La o entitate valoarea de intrare a strungului constituie 60000 lei, valoarea reziduală a acestuia – 3000 lei, durata de utilizare – 5 ani.

În baza datelor din exemplu, norma amortizării anuale constituie 20% ($100\% : 5 \text{ ani}$), iar suma amortizării anuale – 11400 lei $[(60000 \text{ lei} - 3000 \text{ lei}) \times 0,20]$. Respectiv, suma lunară a amortizării este egală cu 950 lei ($11400 \text{ lei} : 12 \text{ luni}$).

24. Metoda unităților de producție prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) și a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărimea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă și numărul de unități de produse (servicii).

Exemplul 4. Conform estimărilor entității, cu ajutorul strungului din exemplul 3 pe parcursul duratei de utilizare pot fi fabricate 500000 de piese. Efectiv în primul an de exploatare au fost fabricate 65000 piese, în cel de-al doilea – 120000, în cel de-al treilea – 140000, în al patrulea – 120000, în al cincilea an – 55000 piese.

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată pentru o piesă este egală cu 0,114 lei (57000 lei : 500000 piese). Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Calcularea amortizării strungului conform metodei unităților de producție

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Mărimea amortizării pe unitate de produs	Cantitatea pieselor fabricate, unități	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	$5 = 3 \times 4$	6	$7 = 2 - 6$
1	60000	0,114	65000	7410	7410	52590
2	60000	0,114	120000	13680	21090	38910
3	60000	0,114	140000	15960	37050	22950
4	60000	0,114	120000	13680	50730	9270
5	60000	0,114	55000	6270	57000	3000

După fabricarea a 500000 de piese, indiferent dacă acest rezultat a fost obținut într-o perioadă mai scurtă sau mai lungă decît 5 ani, amortizarea strungului nu se mai calculează.

25. Metoda de diminuare a soldului se bazează pe aplicarea unei rate (norme) fixe a amortizării care poate fi majorată conform politicilor contabile a entității nu mai mult decît de două ori în comparație cu norma prevăzută conform metodei liniare. Calcularea amortizării în baza metodei de diminuare a soldului se efectuează în felul următor:

1) pentru prima perioadă de gestiune norma majorată a amortizării se aplică față de costul de intrare a obiectului;

2) pentru următoarele perioade (cu excepția ultimei) norma majorată a amortizării se aplică față de valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente;

3) pentru ultima perioadă de gestiune suma amortizării se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente și valoarea sa reziduală.

Exemplul 5. Utilizînd datele din exemplul 3, să presupunem că entitatea aplică metoda de diminuare a soldului cu majorarea normei amortizării strungului de 2 ori.

În baza datelor din exemplu, norma majorată a amortizării constituie 40% ($20\% \times 2$). Rezultatele calculării amortizării prin metoda de diminuare a soldului sînt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Calcularea amortizării strungului conform metodei de diminuare a soldului

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Norma amortizării, %	Baza de calculare a amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	$5 = [(3 \times 4) : 100]^*$	6	$7 = 2 - 6$
1	60000	40	60000	24000	24000	36000
2	60000	40	36000	14400	38400	21600
3	60000	40	21600	8640	47040	12960
4	60000	40	12960	5184	52224	7776

5	60000	40		$7776 - 3000 = 4776$	57000	3000
---	-------	----	--	----------------------	-------	------

* Această regulă nu se aplică pentru ultima perioadă de gestiune.

26. Entitatea alege de sine stătător metodele de amortizare și le specifică în politicile contabile. Metodele alese trebuie să reflecte modelul (schema) obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate.

27. În cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obținere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare urmează a fi schimbată. O astfel de modificare în estimările contabile se contabilizează în conformitate cu SNC “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Exemplul 6. Utilizând datele din exemplul 3, să presupunem că entitatea în cursul primului an de exploatare a strungului a calculat amortizarea acestuia conform metodei liniare. Peste un an a devenit clar că în anii ulteriori strungul va fi exploatat mai intens și volumul lucrărilor executate cu utilizarea acestuia anual va crește. Din acest motiv, entitatea a decis să calculeze amortizarea obiectului după metoda de diminuare a soldului.

În baza datelor din exemplu, amortizarea anuală a strungului se determină în modul prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Ajustarea amortizării calculate a strungului la trecerea de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Baza de calculare a amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	5	$6 = 2 - 5$
1	60000	57000	$57000 : 5 = 11400$	11400	48600
2	60000	48600	$50\% \times 48600 = 24300$	35700	24300
3	60000	24300	$50\% \times 24300 = 12150$	47850	12150
4	60000	12150	$50\% \times 12150 = 6075$	53925	6075
5	60000		$6075 - 3000 = 3075$	57000	3000

Valoarea amortizabilă după modificarea metodei de amortizare constituie 45600 lei (48600 lei – 3000 lei). Norma majorată a amortizării pentru perioada rămasă (4 ani) este de 50% $[(100\% : 4 \text{ ani}) \times 2]$. Această normă se aplică la valoarea contabilă a activului după primul an de utilizare, fără scăderea valorii reziduale și constituie 48600 lei.

28. În conformitate cu politicile contabile entitatea calculează amortizarea unei imobilizări, începând cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare. Respectiv, calcularea amortizării obiectului încetează:

- 1) la data expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului; sau
- 2) începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului.

29. Deprecierea imobilizărilor se contabilizează în conformitate cu SNC “Deprecierea activelor”.

30. Deprecierile sau pierderile obiectelor, drepturile de a cere compensații sau plățile de compensații de la terți, precum și orice achiziții și construcții ulterioare de obiecte de înlocuire se înregistrează în mod separat. Compensarea de la terți pentru imobilizările depreciate, pierdute sau înstrăinate, se recunosc ca venituri în baza contabilității de angajamente. Despăgubirile nu se recunosc ca diminuare a pierderii din depreciere sau a costurilor de restaurare în baza principiului necompensării.

Exemplul 7. În urma unui incendiu a fost distrusă parțial o clădire. Conform cerințelor SNC “Deprecierea activelor” entitatea a recunoscut o pierdere din depreciere pentru acest obiect în sumă de 50000 lei. În conformitate cu prevederile contractului încheiat cu această entitate, compania de asigurare este obligată să plătească despăgubiri în sumă de 45000 lei. Costul efectiv al serviciilor de restaurare a obiectului prestate de terți a alcătuit 58000 lei. Conform politicilor contabile ale entității pierderile din depreciere se contabilizează pe un cont separat.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- pierderile din deprecierea clădirii în sumă de 50000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și deprecierei imobilizărilor corporale;
- costurile aferente restaurării activului în sumă de 58000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datoriiilor curente;
- despăgubirile de asigurare în sumă de 45000 lei – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

Derecunoașterea

31. Imobilizările se derecunosc la ieșirea acestora în cazul:

- 1) lichidării din motivul uzurii fizice și/sau învechirii morale, distrugerii în urma calamităților naturale etc.;
- 2) transmiterii (înstrăinării, cedării) prin vânzare, în baza unui contract de leasing financiar, schimb, donație etc.;

3) altor operațiuni (returnării proprietarilor din gestiune economică, înregistrării lipsurilor la inventariere, transferării în alte categorii de active etc.).

32. În cazul ieșirii imobilizării, entitatea înregistrează decontarea amortizării obiectului respectiv și pierderile din depreciere ~~contabilizate pe un cont separat~~ (dacă acestea există) concomitent cu diminuarea valorii obiectului de imobilizări necorporale și/sau corporale. Surplusul de reevaluare aferent obiectelor de imobilizări ieșite se decontează în modul stabilit în pct. 18⁷ din prezentul standard.

33. În cazul lichidării sau înstrăinării imobilizărilor până la expirarea duratei de utilizare, valoarea neamortizată este casată ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea valorii imobilizărilor.

Exemplul 8. O entitate dispune de un aparat tehnologic, costul de intrare a căruia constituie 18000 lei, durata de utilizare stabilită – 10 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Din motivul învechirii morale a aparatului entitatea decide să-l lichideze după 8 ani de exploatare, adică cu 2 ani înainte de expirarea duratei probabile de utilizare.

În baza datelor din exemplu, la ieșirea aparatului entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată a obiectului în sumă de 14400 lei $[(18000 \text{ lei} : 10 \text{ ani}) \times 8 \text{ ani}]$ – ca diminuare concomitentă a amortizării și valorii imobilizărilor corporale;
- valoarea contabilă a obiectului în sumă de 3600 lei (18000 lei – 14400 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a valorii imobilizărilor corporale.

34. Costurile aferente ieșirii imobilizărilor corporale se contabilizează în conformitate cu pct.64-66 și 79-84 din prezentul standard. Valoarea ~~activelor~~ bunurilor obținute la ieșirea imobilizărilor se înregistrează conform pct.67 din prezentul standard.

35. Încasările nete sau valoarea altei forme de compensație care urmează a fi primite din înstrăinarea obiectului de imobilizări se contabilizează ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

36. Rezultatul (profitul sau pierderea) din derecunoașterea imobilizărilor se determină ca diferența dintre venituri și cheltuieli aferente ieșirii obiectelor respective.

Exemplul 9. O entitate a vândut un calculator al cărui cost de intrare constituie 15000 lei, durata de utilizare – 5 ani, amortizarea acumulată până la data vânzării – 9000 lei, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Prețul de vânzare a obiectului constituie:

- varianta I – 8000 lei;

- varianta II – 5000 lei.

În baza datelor din exemplu, pentru ambele variante entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată a obiectului în sumă de 9000 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării și valorii imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a obiectului în sumă de 6000 lei (15000 lei – 9000 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale.

Concomitent se înregistrează majorarea creanțelor și veniturilor curente în sumă de 8000 lei – pentru varianta I sau 5000 lei – pentru varianta II.

37. Prin derogare de la cerințele pct.31-36 din prezentul standard, vânzarea imobilizărilor (instalațiilor tehnice, echipamentelor) folosite de antreprenor doar la executarea unui contract concret de construcții se contabilizează conform SNC “Contracte de construcții”.

Particularitățile contabilității imobilizărilor necorporale

38. Imobilizările necorporale includ:

1) imobilizări necorporale în curs de execuție – imobilizări necorporale aflate în procesul de creare, modernizare și de pregătire pentru utilizarea prestabilită, precum și imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație;

2) imobilizări necorporale în exploatare – imobilizări necorporale transmise în exploatare sub formă de concesiuni, brevete, licențe și mărci; drepturi de autor și titluri de protecție; programe informatice și alte imobilizări necorporale (website-uri, rețete, formule, modele, proiecte etc.);

3) fond comercial – diferența pozitivă sau negativă dintre costul de intrare și valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. Acest element se include în componența imobilizărilor necorporale numai în cazul transferului tuturor activelor sau a unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune;

~~invențiile, măreile, licențele, know-how-urile, francizele, programele informatice, desenele și modelele industriale, website-urile, drepturile de utilizare a imobilizărilor corporale primite sub formă de aport la capitalul social, drepturile de autor, drepturile care rezultă din titluri de protecție, alte imobilizări necorporale.~~

39. Recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale se efectuează în modul stabilit în pct.6 din prezentul standard cu excepția regulilor specifice, și anume:

1) imobilizările necorporale păstrate în/pe un obiect fizic, cum ar fi purtătorii de informație (în cazul unei programe informatice) sau documentația juridică (în cazul unei licențe) se recunosc la data dobândirii dreptului de utilizare a acestor informații;

2) imobilizările necorporale sub forma titlurilor de protecție (de exemplu, dreptul de utilizare a unui brevet sau a unui desen industrial creat de entitate) se recunosc la data eliberării acestora;

3) imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări, indiferent de faptul dacă necesită sau nu lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație, se recunosc la data punerii în funcțiune a altui activ imobilizat ce necesită lucrări de pregătire.

Exemplul 10. O entitate în luna mai 201X a procurat pe un termen de 5 ani dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul “X” în valoare de 35000 lei și dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în valoare de 40000 lei. Fabricarea produsului respectiv este imposibilă

fără utilajul special care a fost achiziționat la 01.06.201X în valoare de 120000 lei, dar instalat și pus în funcțiune la 15.08.201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea în anul 201X contabilizează:

în mai:

- dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul "X" în sumă de 35000 lei și dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în sumă de 40000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

în iunie:

- utilajul special în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

în august:

- punerea în funcțiune a utilajului special în sumă de 120000 lei – ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție;

- transmiterea dreptului de utilizare a mărcii în sumă de 35000 lei și a dreptului de utilizare a tehnologiei de fabricare în suma de 40000 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

40. Costurile direct atribuibile imobilizărilor necorporale includ: plata pentru serviciile juridice și de consultanță, taxa de stat pentru înregistrarea obiectelor proprietății intelectuale, costurile aferente evaluării, costurile ce țin de pregătirea pentru utilizare după destinație, costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării" etc.

Exemplul 11. *O entitate, conform contractului de licență, a procurat dreptul de utilizare a unui desen industrial pe un termen de 5 ani la valoare de 80000 lei. Plata pentru serviciile juridice și de consultanță constituie 800 lei, iar costurile aferente evaluării desenului industrial – 1200 lei. Costurile cu personalul ce țin de pregătirea desenului industrial pentru utilizarea după destinație constituie 2986 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costul de intrare a imobilizării necorporale în sumă de 84986 lei (80000 lei + 800 lei + 1200 lei + 2986 lei) – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

- transmiterea în folosință a dreptului de utilizare a desenului industrial în sumă de 84986 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

41. Costul de intrare al imobilizărilor necorporale create în cadrul entității include costurile efectiv suportate (de exemplu, costurile suportate pentru elaborarea website-urilor, cum ar fi costurile cu personalul și alte costuri privind crearea website-urilor, obținerea numelui de domen, reprezintă o imobilizare necorporală în cazul îndeplinirii condițiilor prevăzute în pct.6 din prezentul standard).

Exemplul 12. *O entitate a elaborat cu forțele proprii un website pentru plasare în rețeaua Internet. Costurile aferente elaborării website-ului includ:*

- costul materialelor consumate – 1200 lei;
- costurile cu personalul – 15180 lei;
- amortizarea calculatoarelor folosite pentru elaborarea website-ului – 1600 lei;
- designul website-ului, elaborat de către o persoană terță – 4300 lei;
- plata pentru înregistrarea numelui de domen și alte servicii aferente plasării website-ului – 1200 lei.

Website-ul creat corespunde cerințelor de recunoaștere a imobilizărilor necorporale, iar drepturile exclusive de utilizare a website-ului aparțin entității.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costurile pentru elaborarea website-ului în suma de 23480 lei (1200 lei + 15180 lei + 1600 lei + 4300 lei + 1200 lei) – ca majorare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și a datoriilor curente;

- costul de intrare a website-ului transmis în folosință în sumă de 23480 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

41¹. Fondul comercial pozitiv se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și datoriiilor sau diminuare a investițiilor financiare, iar fondul comercial negativ – ca majorare a activelor imobilizate și circulante și diminuare a imobilizărilor necorporale.

41². Fondul comercial se decontează pe durata unei perioade stabilite de către entitate care nu poate fi mai mică de 5 ani și mai mare de 10 ani. Decontarea fondului comercial pozitiv se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor necorporale, iar a fondului comercial negativ – ca diminuare a imobilizărilor necorporale și majorare a veniturilor curente.

41³. Pierderile din deprecierea fondului comercial se recunosc și se contabilizează în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor”.

42. Costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale suportate pe parcursul duratei de utilizare (menținerea în acțiune titlurilor de protecție a obiectelor proprietății industriale, perfecționarea sau modernizarea imobilizărilor necorporale, prelungirea duratei de acțiune a titlului de protecție etc.) care nu vor genera beneficii economice suplimentare se înregistrează ca cheltuieli/costuri curente ~~sau, dacă sînt semnificative, ca cheltuieli anticipate~~.

43. Costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale care vor genera beneficii economice suplimentare se capitalizează și se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și a datoriiilor curente.

***Exemplul 13.** După 3 ani de utilizare a unei programe pentru calculator, entitatea a operat în aceasta modificări semnificative. Valoarea contabilă a programei pînă la perfecționare a constituit 6000 lei, costurile aferente perfecționării – 15348 lei. După perfecționare durata de utilizare a programei s-a majorat și constituie 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costurile ulterioare suportate în sumă de 15348 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și a datoriiilor curente. Valoarea contabilă a programei informatice în acest caz va constitui 21348 lei (6000 lei + 15348 lei). Amortizarea anuală după capitalizarea costurilor ulterioare este de 4270 lei (21348 lei : 5 ani) și se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale.

44. Amortizarea imobilizărilor necorporale se calculează pentru obiectele amortizabile în baza valorii amortizabile și duratei de utilizare prin aplicarea metodelor prevăzute în pct.22-25 din prezentul standard.

45. Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale se stabilește în funcție de: durata preconizată de utilizare, eventuala învechire morală (necorespunderea cerințelor noi față de astfel de imobilizări), dependența duratei de utilizare de valabilitatea dreptului juridic (în cazul imobilizărilor necorporale procurate de la licențiar durata de utilizare o constituie termenul contractului de licență), termenul de valabilitate a titlului de protecție respectiv. Durata de utilizare a titlului de protecție (a unui brevet, a dreptului de autor etc.) poate să coincidă cu perioada de protecție juridică a acestora, de exemplu, dacă durata de protecție a unui brevet de invenție este 5 ani, durata de utilizare a brevetului poate fi stabilită 5 ani.

46. Dacă din utilizarea imobilizării necorporale entitatea preconizează să obțină beneficii economice în decursul unei perioade mai scurte decît durata stabilită anterior, durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obținere a beneficiilor economice. Astfel, dacă după calitățile și caracteristicile sale brevetul poate fi folosit 10 ani, dar va genera beneficii economice doar în curs de 8 de ani, durata de utilizare a acestuia va constitui 8 ani.

47. În cazul reînnoirii unor drepturi contractuale sau altor drepturi juridice, durata de utilizare a imobilizărilor necorporale amortizabile este perioada prevăzută după reînnoire.

48. Dacă în urma analizei factorilor relevanți entitatea nu poate stabili limita previzibilă a perioadei în care activul va genera beneficii economice, astfel de active vor fi tratate ca

imobilizări necorporale neamortizabile. Imobilizările necorporale neamortizabile nu se amortizează, fiind supuse testului de depreciere în conformitate cu SNC “Deprecierea activelor”.

49. În cazul constatării factorilor care conduc la micșorarea beneficiilor economice din utilizarea activului în viitorul apropiat, această imobilizare necorporală va fi trecută din categoria imobilizărilor neamortizabile în categoria imobilizărilor amortizabile. Din acest moment entitatea va determina durata de utilizare și suma amortizării pe fiecare perioadă de gestiune.

Exemplul 14. *O entitate – producător de vinuri spumante deține o marcă comercială în valoare de 78000 lei. Deoarece durata de valabilitate a certificatului de înregistrare a mărcii poate fi prelungită de câte ori este necesar, această imobilizare necorporală se constată neamortizabilă. La 1 august 201X conducerea entității în condițiile acutizării concurenței pe piață a decis să sisteze producerea vinurilor spumante în termen de patru ani.*

Conform politicilor contabile imobilizarea necorporală în acest caz va fi trecută din categoria imobilizărilor neamortizabile în categoria imobilizărilor amortizabile. Pentru calcularea amortizării entitatea aplică metoda de diminuare a soldului, majorând norma amortizării anuale până la 50% (25×2).

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează amortizarea mărcii comerciale în anul 201X în sumă de 16250 lei ($78000 \text{ lei} \times 0,5 \times 5 \text{ luni} : 12 \text{ luni}$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale.

50. Ieșirea imobilizărilor necorporale poate avea loc în cazul cesiunii (cedării) dreptului exclusiv de utilizare a imobilizărilor necorporale unui licențiar fără păstrarea titlului de proprietar de către entitatea – licențiar, rezilierii contractului de către licențiar sau licențiat, expirării duratei de utilizare, modernizării unei imobilizări necorporale cu înregistrarea titlului de protecție a unei imobilizări noi și casării celei învechite. Entitatea contabilizează ieșirea imobilizărilor necorporale în conformitate cu pct.31-36 din prezentul standard.

Particularitățile contabilității imobilizărilor corporale

Generalități

51. Imobilizările corporale includ:

~~1) mijloace fixe – clădiri, construcții speciale, mașini și utilaje, instalații de transmisie, mijloace de transport, instrumente, inventar, costuri capitale privind ameliorarea terenurilor, alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.), mijloace fixe primite în leasing financiar;~~

~~2) terenuri – terenuri fără construcții, terenuri cu construcții, terenuri cu zăcăminte;~~

~~3) imobilizări corporale în curs de execuție – construcții în curs de execuție, utilaj destinat instalării, utilaj și alte obiecte până la punerea în funcțiune, investiții capitale ulterioare;~~

~~4) resurse minerale.~~

1) imobilizări corporale în curs de execuție – construcțiile în curs de execuție, utilajul destinat instalării, utilajul și alte obiecte destinate utilizării în calitate de mijloace fixe până la transmiterea în exploatare, costurile ulterioare în curs de execuție aferente mijloacelor fixe;

2) terenuri – terenurile fără construcții, terenurile cu construcții, terenurile cu zăcăminte aflate în curs de pregătire pentru utilizarea prestabilită și/sau transmise în exploatare, precum și drepturile de utilizare a terenurilor;

3) mijloace fixe – clădirile (inclusiv drepturile de utilizare a acestora); construcțiile speciale; mașinile, utilajele și instalațiile tehnice; mijloacele de transport; inventarul și mobilierul; alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.);

4) investiții imobiliare – proprietățile imobiliare în curs de execuție și/sau aflate în folosință, deținute pentru a fi transmise în leasing operațional sau în scopul creșterii valorii;

5) resurse minerale – resurse minerale aflate în curs de execuție și/sau transmise în exploatare (pentru extracție).

52. Recunoașterea și evaluarea inițială și ulterioară a imobilizărilor corporale se efectuează în conformitate cu pct.5-168 din prezentul standard.

52¹. Elementele de imobilizări corporale achiziționate pentru asigurarea securității și protecției mediului se recunosc ca imobilizări corporale și se contabilizează în baza regulilor generale stabilite de prezentul standard.

53. Costurile direct atribuibile imobilizărilor corporale cuprind: costurile de transport, încărcare, descărcare, de pregătire a locului de instalare, de instalare și montaj, de testare și inspecție a funcționalității obiectului, de pregătire a terenului pentru folosire după destinație (nivelarea, curățarea, demolarea construcțiilor vechi, costul drenajului etc.), de achitare a onorariilor profesionale (cvenite arhitecților și inginerilor etc.), costurile îndatorării capitalizate conform SNC “Costurile îndatorării”. Entitatea înregistrează aceste costuri ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuție concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate.

53¹. În cazul în care entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată (vândută, transmisă ca cotă în capitalul social al altei entități etc.) fără o pregătire prealabilă, atunci ea continuă să recunoască acest obiect ca imobilizare corporală pînă la ieșirea acestuia.

Dacă entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta poate fi transferată în componența stocurilor doar în cazul în care este supusă unor pregătiri (reamenajări, reutilării, reconstruiri etc.) pentru vânzare. Transferul se efectuează la valoarea contabilă a obiectului de imobilizări corporale la data finalizării lucrărilor de pregătire a acestuia pentru vânzare.

Terenuri și mijloace fixe

54. Terenurile și clădirile se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziționate la un preț unic. În asemenea caz, costul de intrare se repartizează între obiectele cumpărate proporțional valorii juste a fiecărui obiect în parte.

Exemplul 15. O entitate a achiziționat un teren cu clădirea amplasată pe acesta cu 180000 lei. Dacă aceste obiecte ar fi fost cumpărate separat, valoarea de piață a terenului ar fi constituit 160000 lei, iar a clădirii – 40000 lei.

În baza datelor din exemplu, pentru determinarea costului de intrare a fiecărui obiect în parte se determină raportul (coeficientul) plății contractuale către valoarea justă totală a obiectelor care constituie 0,9 (180000 lei : 200000 lei). Prin produsul valorii de piață a fiecărui obiect și a coeficientului obținut se determină costul de intrare: a terenului – 144000 lei (160000 lei × 0,9), a clădirii – 36000 lei (40000 lei × 0,9).

Entitatea înregistrează costul de intrare a obiectelor achiziționate ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datoriilor curente.

55. În cazul transferării unui obiect din componența stocurilor în categoria imobilizărilor corporale, costul de intrare a obiectului de imobilizări este egal cu valoarea contabilă a stocurilor respective determinată conform SNC “Stocuri” cu suplimentarea, după caz, a costurilor direct atribuibile.

Exemplul 16. O entitate care produce mobilă pentru oficiu a decis a folosi în sala de ședințe un set de mobilă, costul efectiv al căruia constituie 15864 lei.

În baza datelor din exemplu, costul de intrare a obiectului utilizat în scopuri proprii este egal cu costul efectiv al setului de mobilă fabricată în sumă de 15864 lei și se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor.

56. Înainte sau în cursul procesului de construcție sau dezvoltare (reconstrucție, modernizare, utilare suplimentară etc.) a unui obiect de imobilizări corporale-mijloace fixe pot fi efectuate anumite operații ocazionale care nu sînt strict necesare procesului respectiv. Veniturile obținute și cheltuielile suportate la efectuarea acestor operații nu se iau în considerare la determinarea costului obiectului și se reflectă în situația de profit și pierdere a perioadei de gestiune în care sînt generate.

Exemplul 17. O entitate a procurat un teren destinat pentru construcția unei clădiri, care va fi începută peste 4 luni. Entitatea decide că terenul în cauză va fi folosit drept spațiu de parcare, pînă cînd va începe construcția clădirii. Cheltuielile cu amenajarea și funcționarea parcarii au constituit 8400 lei, iar veniturile încasate de la clienți – 12000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea înregistrează majorarea cheltuielilor curente în sumă de 8400 lei concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate. Totodată entitatea înregistrează majorarea concomitentă a creanțelor și veniturilor curente în sumă de 12000 lei. Respectiv, aceste venituri și cheltuieli nu afectează costul terenului sau clădirii ce va fi construită.

57. Costurile ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației imobilizărilor corporale-mijloacelor fixe se efectuează pentru menținerea lor în stare funcțională. Aceste costuri (inclusiv remunerarea personalului, valoarea materialelor consumate și părților componente înlocuite) de la care nu se așteaptă beneficii economice suplimentare, se reflectă ca costuri/cheltuieli curente. ~~Cînd costurile menționate sînt semnificative în comparație cu pragul de semnificație stabilit de entitate, ele pot fi raportate la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile a entității.~~

[Pct.57 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

58. Costurile ulterioare pot fi efectuate în procesul de reparație sau dezvoltare a imobilizării corporale-mijloacelor fixe cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale a acesteia acestora și, respectiv, majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului. În particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creșterea capacității de producție, suprafeței sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătățirea substanțială a calității producției fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părților componente în limita duratei de utilizare a obiectului, crearea componentelor care nu mai necesită înlocuire în limita duratei de utilizare a obiectului, reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute inițial etc. În asemenea situații costurile ulterioare se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea contabilă a obiectului respectiv.

Exemplul 18. O entitate a modernizat un strung în regie proprie (în secția de reparație), costul modernizării fiind de 48000 lei. Expertiza tehnică a atestat creșterea duratei de utilizare a strungului cu 4 ani față de durata stabilită la recunoașterea inițială.

În baza datelor din exemplu, costul modernizării în sumă de 48000 lei se capitalizează și se contabilizează ca majorare a immobilizărilor corporale (valorii strungului) și diminuare a costurilor activităților auxiliare.

59. Costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea immobilizărilor corporale neamortizabile se contabilizează ca obiecte de evidență separate. În această grupă de obiecte se includ costurile de ameliorare, desecare, irigare a terenurilor, drumurile interne și căile de acces, trotuarele asfaltate, costurile de fortificare a malurilor bazinelor acvatice naturale etc.

60. Costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea immobilizărilor corporale care nu sînt înregistrate în bilanțul entității se reflectă ca obiecte de evidență separate. În particular această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendas) din cont propriu cu consimțămîntul locatorului (arendatorului) în privința obiectelor primite în leasing operațional (arendă/locațiune).

60¹. Componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se recunosc ca immobilizări corporale în curs de execuție, dacă corespund definiției acestora. Valoarea componentelor noi utilizate se contabilizează ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a immobilizărilor corporale în curs de execuție. Componentele înlocuite se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a mijloacelor fixe.

60². Materialele și alte bunuri obținute în urma efectuării costurilor ulterioare se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a

imobilizărilor corporale, costurilor activităților de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate și/sau majorare a veniturilor curente.

61. Amortizarea mijloacelor fixe se calculează pentru fiecare obiect de evidență conform pct.19-28 din prezentul standard. Nu se calculează amortizarea: fondurilor de bibliotecă, cinematecilor, obiectelor din muzee și de artă, clădirilor și construcțiilor speciale considerate ca monumente de arhitectură și artă, obiectelor amortizate integral, dar care continuă să funcționeze.

62. Durata probabilă de utilizare a unui obiect de mijloace fixe se determină de către entitate luând în considerare: modul de utilizare a obiectului, starea reală a acestuia și uzura fizică preconizată, care depinde de condițiile de exploatare (numărul de ture/schimburi în care se utilizează obiectul, programul de reparații practicat de entitate), învechirea (uzura) morală a obiectului, restricțiile juridice privind posibilitatea folosirii obiectului, cum ar fi termenul contractului de leasing etc.

63. Calcularea amortizării mijloacelor fixe nu se întrerupe pentru obiecte aflate în procesul de reparație, de modernizare, în rezervă, în conservare sau nefolosite din alte motive.

64. Entitatea contabilizează ieșirea imobilizărilor corporale în conformitate cu cerințele pct.31-37 din prezentul standard. Costurile efective aferente ieșirii (de demontare și ~~înlăturare~~~~dezmembrare~~ a activului, de restabilire a locului etc.) conform politicilor contabile ale entității se trec la cheltuieli curente sau se decontează pe seama provizionului constituit anterior.

~~**65.** Costurile de ieșire a obiectului se înregistrează ca cheltuieli în perioadă în care ele au fost suportate. Dacă nu coincide perioada în care sînt suportate costurile și recunoscute veniturile din înstrăinarea obiectului, costurile de ieșire semnificative pot fi reflectate în componența cheltuielilor anticipate. Astfel de cheltuieli se trec la cheltuieli curente în perioada în care se recunoaște venitul din înstrăinarea obiectului.~~

66. Constituirea provizionului pentru costurile semnificative care se așteaptă la ieșirea imobilizării corporale se contabilizează în conformitate cu SNC “Capital propriu și datorii” și politicile contabile ale entității. Costurile suportate efectiv la ieșirea imobilizării corporale se decontează pe seama provizionului constituit. Suma provizionului constituit în plus se decontează la venituri curente. Costurile efective care depășesc provizionul constituit se înregistrează ca cheltuieli curente.

***Exemplul 19.** O entitate conform politicilor contabile a constituit provizion în mărime de 30000 lei aferent costurilor probabile obligatorii de ieșire a unui utilaj tehnologic. Cheltuielile efective aferente ieșirii utilajului au constituit 25000 lei.*

În baza datelor din exemplu, la ieșirea utilajului entitatea contabilizează:

- cheltuielile de ieșire a utilajului în sumă de 25000 lei – ca diminuare a provizionului concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate;
- provizionul constituit în plus în sumă de 5000 lei (30000 lei – 25000 lei) – ca diminuare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente.

67. Activele utilizabile (fier vechi, piese de schimb, materiale de construcție etc.) obținute la lichidarea obiectului de imobilizări corporale se evaluează la valoarea justă realizabilă-netă și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale a obiectului. Dacă valoarea realizabilă-netă-justă a activelor utilizabile intrate efectiv depășește valoarea reziduală, diferența se trece la venituri curente. Dacă valoarea activelor utilizabile înregistrate la intrări este mai mică decât valoarea reziduală, diferența se reflectă ca cheltuieli curente.

***Exemplul 20.** O entitate a casat un strung din motivul uzurii fizice totale și expirării duratei de utilizare. Costul de intrare a strungului constituie 38000 lei, suma amortizării acumulate – 36000 lei, valoarea reziduală – 2000 lei, valoarea materialelor obținute (fierului vechi):*

- varianta I – 2300 lei;
- varianta II – 1800 lei.

În baza datelor din exemplu, la ieșirea strungului entitatea înregistrează decontarea amortizării acumulate în mărimea de 36000 lei concomitent cu diminuarea imobilizărilor corporale.

Totodată pentru varianta I entitatea înregistrează la intrări materialele obținute în sumă de 2300 lei ca majorare a stocurilor concomitent cu:

- diminuarea imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale (2000 lei), și
- majorarea veniturilor curente în mărime de 300 lei (2300 lei – 2000 lei).

Pentru varianta II entitatea înregistrează la intrări materialele obținute în sumă de 1800 lei ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale. Diferența în mărime de 200 lei (2000 lei – 1800 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale.

Investiții imobiliare

67¹. Investițiile imobiliare cuprind:

- 1) terenurile și clădirile deținute în scopul creșterii pe termen lung a valorii;
- 2) terenurile și clădirile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată;
- 3) terenurile și clădirile deținute și transmise în leasing operațional în baza unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;
- 4) terenurile și clădirile deținute pentru a fi transmise în leasing operațional baza unuia sau mai multor contracte;
- 5) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare;
- 6) alte proprietăți imobiliare care corespund definiției investiției imobiliare.

67². În componența investițiilor imobiliare nu se includ:

- 1) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau aflate în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute, care reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;
- 2) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, inclusiv proprietățile deținute în scopul:
 - a) utilizării lor viitoare ca imobilizări corporale;
 - b) amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca imobilizări corporale;
- 3) proprietățile imobiliare utilizate de:
 - a) salariați;
 - b) posesor care urmează a fi cedate;
- 4) proprietățile imobiliare care sunt transmise unei altei entități în baza unui contract de leasing financiar.

67³. Pentru investițiile imobiliare se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare inițială și ulterioară, amortizare și de contabilizare a costurilor ulterioare și a operațiunilor de ieșire (derecunoaștere) prevăzute în pct. 5-37, 52-67 din prezentul standard. Pierderile din deprecierea investițiilor imobiliare se contabilizează în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor”.

67⁴. În cazul în care o proprietate imobiliară include două părți – una deținută pentru a fi transmisă în leasing operațional sau cu scopul creșterii valorii acesteia, iar altă parte pentru producerea bunurilor, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative/comerciale, clasificarea se efectuează astfel:

- 1) dacă fiecare din aceste părți poate fi vândută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiție imobiliară și ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;
- 2) dacă fiecare din aceste părți nu poate fi vândută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiție imobiliară în cazul în care partea deținută pentru a fi

utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative, comerciale etc. este nesemnificativă.

Pragul de semnificație privind delimitarea investiției imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor se stabilește în politicile contabile ale entității.

Exemplul 20¹. O entitate deține o clădire cu suprafața de 500 m², din care o parte (400 m²) este transmisă în leasing operațional, iar altă parte (100 m²) – este utilizată de posesor pentru prestări servicii. Părțile clădirii nu pot fi vândute în mod separat. În politicile contabile a entității este stabilit pragul de semnificație a suprafeței utilizate de posesor în totalul suprafeței în mărime de 25%.

În baza datelor din exemplu, entitatea consideră clădirea în ansamblu drept investiție imobiliară deoarece părțile obiectului nu pot fi vândute în mod separat, iar suprafața utilizată de posesor constituie o parte nesemnificativă din suprafața totală – 20% ($100 \text{ m}^2 : 500 \text{ m}^2 \times 100\%$) și nu depășește pragul de semnificație stabilit de entitate.

67⁵. Dacă entitatea – deținătoare a unei proprietăți imobiliare transmise în leasing operațional furnizează locatarilor servicii suplimentare, proprietatea imobiliară se contabilizează ca investiție imobiliară, dacă valoarea acestor servicii nu depășește pragul de semnificație stabilit de entitate.

Exemplul 20². O entitate deține o clădire transmisă în leasing operațional, în care sînt amplasate birouri. Valoarea anuală a contractului constituie 100000 lei. Locatorul s-a angajat ca pe durata contractului să furnizeze locatarului servicii de pază și întreținere a clădirii care constituie anual 10000 lei. Pragul de semnificație stabilit în politicile contabile a entității constituie 15% din valoarea totală a contractului.

În baza datelor din exemplu, deoarece valoarea serviciilor suplimentare nu depășește pragul de semnificație (constituie doar 10%), clădirea este clasificată ca investiție imobiliară.

În cazul în care serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract, proprietatea imobiliară se contabilizează ca imobilizare corporală. De exemplu, dacă entitatea are în proprietate și administrează clădirea unui hotel, serviciile furnizate clienților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract și, ca urmare, clădirea hotelului se contabilizează ca obiect de mijloace fixe.

67⁶. Transferul proprietăților imobiliare în/din categoria investițiilor imobiliare se efectuează în cazul:

1) încetării utilizării de către posesor a imobilizărilor corporale și deținerea acestora în continuare cu scopul creșterii valorii sau transmiterii în leasing operațional, ceea ce conduce la transferul imobilizărilor corporale în categoria investițiilor imobiliare;

2) transmiterii în leasing operațional a proprietăților imobiliare destinate vânzării, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare;

3) începerii utilizării (în scopuri comerciale, administrative, de producție etc.) de către posesor a investițiilor imobiliare, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria investițiilor imobiliare în categoria imobilizărilor corporale;

4) începerii procesului de pregătire (amenajare, reconstruire etc.) a investițiilor imobiliare pentru vânzare, ceea ce conduce la transferul lor din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

5) altor modificări a destinației proprietăților imobiliare.

67⁷. În cazul în care o imobilizare corporală este transferată în categoria investițiilor imobiliare, atunci costul de intrare a investiției imobiliare este egal cu valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate, iar amortizarea și pierderile din deprecierea imobilizării corporale acumulate se decontează. În acest caz entitatea contabilizează:

1) valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale;

2) amortizarea acumulată aferentă imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;

3) pierderile din depreciere acumulate aferente imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a pierderilor din depreciere și a imobilizărilor corporale.

Exemplul 20³. O entitate la 01.03.201X a transmis în leasing operațional o clădire utilizată pînă la această dată în scopuri administrative, costul căreia constituia 900000 lei, iar suma amortizării acumulate – 400000 lei.

În baza datelor din exemplu, în martie 201X entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată în sumă de 400000 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a clădirii transmise în leasing operațional în suma de 500000 lei (900000 lei – 400000 lei) – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale.

67⁸. În cazul transferării investițiilor imobiliare în componența imobilizărilor corporale, costul de intrare a imobilizărilor corporale se consideră valoarea contabilă a investițiilor imobiliare transferate. Concomitent se decontează amortizarea acumulată și pierderile din deprecierea investițiilor imobiliare transferate.

Dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare ca investiție imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămîne investiție imobiliară și nu este reclasificată drept imobilizare corporală în cursul reamenajării.

Conform politicilor contabile, transferul proprietăților imobiliare în/din categoria investițiilor imobiliare poate fi efectuat la costul de intrare sau altă valoare, care substituie acest cost. În acest caz amortizarea/pierderile din deprecierea proprietăților imobiliare se contabilizează respectiv ca diminuare a amortizării/pierderilor din deprecierea obiectului transferat și majorare a amortizării/pierderilor din deprecierea a imobilizărilor în componența cărora obiectul a fost transferat.

67⁹. Transferul investițiilor imobiliare în/din categoria stocurilor se efectuează și se contabilizează în modul stabilit în pct. 53¹ și 55 din prezentul standard.

Particularitățile contabilității resurselor minerale

68. Resursele minerale se recunosc în componența imobilizărilor corporale după finalizarea lucrărilor de explorare dacă:

- 1) proprietățile resurselor decopertate corespund definiției imobilizărilor corporale;
- 2) volumul resurselor decopertate este identificabil, controlabil, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială;
- 3) costul resurselor poate fi determinat credibil.

Evaluarea resurselor minerale

69. La recunoașterea inițială resursele minerale pregătite spre extracție sînt evaluate la cost de explorare care include:

- 1) costurile lucrărilor de cercetare topografică, geologică, geochimică, geofizică a solului, forare în faza de explorare și decopertare (dezvelire);
- 2) costurile serviciilor de determinare a fezabilității tehnice și viabilității comerciale a resurselor minerale;
- 3) alte costuri cum ar fi, amortizarea costului dreptului de extracție, în timpul lucrărilor de explorare, pierderile producției agricole recuperate de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia în scopul extracției resurselor ce se conțin în acesta, primele de asigurare și plata pentru arendă, locațiune, leasing al mijloacelor fixe ce participă la executarea lucrărilor de explorare, costurile îndatorării capitalizate conform SNC “Costurile îndatorării”.

70. Pînă la finalizarea lucrărilor de explorare costul de explorare se contabilizează drept costuri de pregătire a resurselor minerale spre extracție prin majorarea imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și a imobilizărilor corporale.

71. Substanțele minerale conexe (nisip, pietriș, argilă, etc.) obținute în rezultatul lucrărilor de explorare se evaluează la valoarea ~~justă realizabilă-netă~~ și se înregistrează la intrări ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale.

72. După finalizarea lucrărilor de explorare, resursele minerale se transferă în componența resurselor minerale în extracție, confirmând documentar volumul și costul acestora.

Exemplul 21. În timpul lucrărilor de explorare aferente pietrei brute din sectorul nr.1 al terenului atribuit, entitatea a suportat următoarele costuri:

- serviciile entităților terțe – 500000 lei;
- cu personalul – 1612000 lei;
- privind amortizarea mijloacelor fixe – 285000 lei;
- privind amortizarea dreptului de extracție – 3000 lei;
- de combustibil, lubrifianți, piese de schimb și alte materiale – 1920000 lei;
- privind reparația mijloacelor fixe în antrepriză – 150000 lei;
- de energie electrică – 480000 lei;
- serviciile activităților auxiliare – 364000 lei;
- privind dobânda pentru creditul primit de la o bancă comercială – 140000 lei;
- aferente pierderilor producției agricole ce urmează a fi recuperate unei entități agricole – 24000 lei.

Costul nisipului obținut din lucrările de explorare estimat la valoarea realizabilă netă este de 80000 lei. Volumul estimat al pietrei brute spre extracție perfectat prin procesul-verbal nr.1 în anul 201X constituie 900000 m³.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- recunoașterea costurilor de explorare (de pregătire spre extracție) a resurselor minerale în suma de 5478000 lei ca majorare a imobilizărilor corporale și:
 - majorare a datoriilor curente – 2906000 lei (500000 lei + 1612000 lei + 480000 lei + 150000 lei + 140000 lei + 24000 lei);
 - majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale – 288000 lei (285000 lei + 3000 lei);
 - diminuare a stocurilor – 1920000 lei;
 - diminuare a costurilor serviciilor auxiliare – 364000 lei;
- înregistrarea la intrări a substanțelor minerale utile conexe în sumă de 80000 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de explorare;
- înregistrarea resurselor minerale în sumă de 5398000 lei (5478000 lei – 80000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale (resurselor minerale spre extracție) și diminuare a imobilizărilor corporale (pregătire a resurselor minerale spre extracție).

73. După recunoașterea resurselor minerale în componența imobilizărilor corporale la cost acestea sînt evaluate în conformitate cu pct.17 al prezentului standard.

Amortizarea resurselor minerale

74. Amortizarea resurselor minerale pregătite spre extracție se calculează în baza costului și duratei de amortizare a acestora. În acest scop entitatea aplică metoda unităților de producție sau altă metodă stabilită în politicile contabile conform pct.22-25 din prezentul standard.

Exemplul 22. În baza condițiilor din exemplul 21, admitem că în prima lună de extracție au fost extrase 5400 m³ de piatră brută. Entitatea calculează amortizarea resurselor minerale conform metodei unităților de producție.

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată în prima lună de extracție constituie 32388 lei [(5398000 lei : 900000 m³) × 5400 m³] și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării resurselor minerale.

Contabilitatea costurilor de extracție

75. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile includ:

1) costuri directe de materiale (combustibil și lubrifianti, cota-parte a valorii anvelopelor și acumulatorilor), costul și/sau uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată și altor materiale;

2) costul energiei electrice consumate direct la extracția substanțelor minerale utile, costul serviciilor terțe și ale activităților auxiliare;

3) costuri cu personalul;

4) costul reparațiilor și de întreținere a mijloacelor fixe;

5) amortizarea resurselor minerale, mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale;

6) suma provizionului pentru costurile de lichidare a excavațiilor și refacerea terenului atribuit;

7) suma costurilor indirecte de producție repartizate;

8) taxele și impozitele prevăzute de legislație pentru folosirea resurselor minerale;

9) alte costuri (primele de asigurare a personalului și a mijloacelor fixe, pierderile producției agricole recuperate unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia prin hotărîrea organelor abilitate, plata de arendă etc.).

76. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile se contabilizează prin majorarea acestora și diminuare a costului activităților de bază, majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, majorarea provizionului pentru cheltuieli de lichidare și refacere a terenului degradat.

77. Dacă în faza de extracție se obțin două sau mai multe tipuri de substanțe minerale utile conjugate (piatră brută și nisip, nisip și granit, ghips și piatră brută, prundiș și piatră brută etc.) suma costurilor de extracție se repartizează între aceste tipuri de produse în raport cu volumul (masa) obținut al acestora sau altă metodă stabilită în politicile contabile ale entității.

78. Costul substanțelor minerale utile care nu necesită prelucrare se contabilizează ca produse, iar a celor care necesită prelucrare – ca materiale sînt contabilizate conform SNC “Stocuri”.

Îeșirea resurselor minerale

79. Îeșirea resurselor minerale are loc în urma:

1) expirării duratei contractului;

2) epuizării resurselor minerale pînă la expirarea termenului contractual;

3) altor fapte economice (lichidării sau reorganizării persoanei juridice beneficiare a sectorului (terenului) atribuit, rezilierii contractului din cauza nerespectării clauzelor contractuale, calamităților naturale etc.).

80. La ieșirea resurselor minerale entitatea contabilizează:

1) decontarea amortizării acumulate prin diminuarea concomitentă a amortizării și a costului resurselor minerale;

2) casarea valorii contabile prin majorarea cheltuielilor curente și diminuarea costului resurselor minerale.

81. Pentru cheltuielile de lichidare a excavațiilor miniere și refacere (recultivare) a sectorului (terenului) atribuit poate fi constituit un provizion, începînd cu prima lună de extracție a substanțelor minerale utile. Suma provizionului se determină prin produsul volumului (numărului de unități) substanțelor minerale utile extrase și a mărimii cheltuielilor de lichidare și refacere a terenului pe o unitate de volum estimat al acestor substanțe. Excavația minieră este o construcție în subsol sau la suprafață creată în urma lucrărilor miniere care reprezintă o cavitate în masivul de roci (sondele de foraj, drumurile în cadrul terenului atribuit, încăperile din subsol pentru depozite temporare, șanțuri pentru rețelele de apă etc.).

82. Constituirea provizionului pentru cheltuieli de lichidare și refacere se contabilizează prin majorarea concomitentă a costurilor activităților de bază sau imobilizărilor corporale și a provizioanelor.

83. Cheltuielile efective de lichidare și refacere se trec la micșorarea provizionului anterior constituit cu diminuarea concomitentă a stocurilor, majorarea datoriilor curente,

amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc. Cheltuielile de lichidare și refacere ce depășesc mărimea provizionului constituit se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a stocurilor, majorare a datoriilor și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale.

Exemplul 23. Conform devizului întocmit de Agenția pentru Geologie și Resurse Minerale cheltuielile de lichidare a excavațiilor miniere și refacere a terenului degradat constituie 6200000 lei. Volumul estimat al pietrei brute este de 1300000 m³. În prima lună de exploatare a resurselor minerale s-a extras 2800 m³ de piatră brută. După epuizarea resurselor minerale entitatea a suportat cheltuielile efective de lichidare și refacere a terenului în sumă de 6150000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- provizionul pentru cheltuielile de lichidare și refacere constituit în prima lună de extracție în sumă de 13353,84 lei ($6200000 \text{ lei} : 1300000 \text{ m}^3 \times 2800 \text{ m}^3$) – ca majorare concomitentă a costurilor de extracție a resurselor minerale utile și a datoriilor (provizioanelor);
- cheltuielile efective de lichidare și refacere în sumă de 6150000 lei – ca micșorare a provizionului constituit, micșorare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;
- provizionul constituit în plus în sumă de 50000 lei ($6200000 \text{ lei} - 6150000 \text{ lei}$) – ca micșorare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente.

84. Provizionul pentru cheltuielile de lichidare a excavației miniere și refacere a sectorului (terenului) atribuit pe parcursul duratei de extracție a substanțelor minerale utile este actualizat la întocmirea bilanțului în mod similar cu alte provizioane conform SNC “Capital propriu și datorii”.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) imobilizările necorporale:
 - ~~a) metodele utilizate la calcularea amortizării;~~
 - ~~b) costul de intrare (sau altă valoare ce substituie valoarea de intrare în situațiile financiare), amortizarea acumulată și pierderile acumulate din deprecieri la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune și modificările în perioada de gestiune pe fiecare categorie de imobilizări necorporale;~~
 - c) valoarea imobilizărilor necorporale amortizabile;
 - d) valoarea imobilizărilor necorporale neamortizabile;
 - e) valoarea imobilizărilor necorporale amortizate complet, care continuă a fi utilizate.
- 2) imobilizările corporale:
 - ~~a) metodele utilizate la calcularea amortizării;~~
 - ~~b) costul de intrare (sau altă valoare ce substituie costul de intrare în situațiile financiare), amortizarea acumulată și pierderile acumulate din deprecieri la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, precum și modificările în perioada de gestiune pe fiecare categorie de imobilizări corporale;~~
 - c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale care nu se utilizează temporar;
 - d) costul de intrare (sau altă valoare ce substituie valoarea costul de intrare în situațiile financiare) a obiectelor amortizate integral și care continuă să funcționeze;
 - ~~e) costurile ulterioare capitalizate în perioada de gestiune;~~
 - f) valoarea și denumirile obiectelor transferate în/din componența investițiilor imobiliare;
 - fi) valoarea imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate, sau acordate drept garanție pentru anumite datorii ale entității.
- 3) resurse minerale:
 - ~~a) metodele utilizate la calcularea amortizării;~~

~~b) valoarea contabilă a resurselor minerale recunoscute la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;~~

~~ei)~~ metoda de constituire a provizioanelor incluse în costurile de extracție a substanțelor minerale utile;

~~dk)~~ suma provizioanelor constituite și utilizate în perioada de gestiune;

~~e) suma amortizării resurselor minerale calculate și decontate.~~

Prevederi tranzitorii

86. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării standardului în vigoare

87. Prezentul standard intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 2014.