



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. 68
din 25.06.2001

**cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Comentariilor
privind aplicarea Standardelor Naționale de Contabilitate**

Publicat : 05.07.2001 în Monitorul Oficial Nr. 073

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 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung".
2. Se pun în aplicare Comentariile privind aplicarea Standardului Național de Contabilitate 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" de la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

MINISTRUL FINANTELOR

Mihail MANOLI

Chișinău, 25 iunie 2001.

Nr. 68.

[Tabelele vezi MO73- 74 din 05.07.2001 pag.33-53]

**COMENTARIII PRIVIND APLICAREA S.N.C. 16
"Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"**

Dispoziții generale

1. Prezentele comentarii sînt elaborate în baza S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung", aprobat prin Ordinul ministrului finantelor al Republicii Moldova nr.174 din 25 decembrie 1997 și intrat în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.

2. Obiectivul comentariilor de față îl constituie explicarea prevederilor S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" privind constatarea activelor materiale pe termen lung; determinarea valorii de intrare, valorii de bilanț și valorii rămase a acestora, precum și a duratelor de funcționare utilă; calcularea uzurii mijloacelor fixe și a epuizării resurselor naturale; reflectarea diminuării valorii de bilanț și a ieșirii activelor materiale pe termen lung.

Domeniul de aplicare a prezentelor comentarii nu cuprinde:

- modul de contabilizare a mijloacelor fixe, terenurilor și resurselor naturale în condițiile arendei (S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)");
- modul de evaluare inițială a activelor materiale pe termen lung rezultate din fuziunea întreprinderilor (S.N.C. 22 "Fuziunea întreprinderilor");
- regulile capitalizării dobînzilor aferente creditelor (împrumuturilor) primite de întreprindere nemijlocit pentru procurarea (crearea) unui obiect concret (S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile");
- regulile evaluării care urmează după constatarea inițială a proprietății investiționale în cazul

cînd activele materiale pe termen lung figurează ca investiții pe termen lung (S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor");

- modificările costului activelor materiale ca rezultat al inflației (S.N.C. 29 "Informația financiară în condițiile economiei hiperinflaționiste");

- drepturile de prospectare și exploatare a mineralelor, petrolului și gazelor naturale, de posesie a resurselor minerale și a altor resurse similare nereproductibile. Însă mijloacele fixe utilizate în procesul explorării și exploatarei resurselor naturale intră în domeniul de aplicare a prezentelor comentarii.

Definiții cu caracter general (S.N.C. 16, paragraful 6)

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

Valoarea de intrare (valoarea de procurare sau valoarea istorică) - suma mijloacelor bănești achitate sau valoarea venală a altei forme de compensare acordată la procurarea sau crearea activelor materiale pe termen lung. Această definiție indică modul în care întreprinderea ce creează sau procură un activ material pe termen lung poate achita valoarea lui: contra mijloace bănești sau prin acordarea altor active evaluate la valoarea venală sau la altă valoare coordonată de părți.

Exemplul 1. Pentru terenul procurat întreprinderea oferă vânzătorului în schimb un autocamion evaluat la valoarea venală (80 000 lei) și plătește suplimentar 40 000 lei. În cazul dat autocamionul oferit în contul achitării datoriei față de vânzătorul terenului constituie o altă formă de compensare (în afară de cea bănească) a valorii activului material pe termen lung procurat.

Valoarea de intrare a terenului procurat va constitui 120 000 lei (80 000 + 40 000).

Valoarea de bilanț - suma la care activele materiale pe termen lung sînt evaluate la data întocmirii bilanțului. Valoarea de bilanț a activelor uzurabile (epuizabile) este egală cu valoarea de intrare, valoarea corectată sau valoarea reevaluată diminuată cu uzura (epuizarea) acumulată, iar a activelor neuzurabile (terenurilor și activelor materiale în curs de execuție) - cu valoarea de intrare sau valoarea reevaluată.

Exemplul 2. Valoarea de intrare a clădirii constituie

2 200 000 lei, iar suma uzurii calculate la data întocmirii bilanțului - 450 000 lei. Prin urmare, valoarea de bilanț a clădirii este egală cu 1 750 000 lei (2 200 000 - 450 000).

Valoarea de bilanț a mijloacelor fixe poate fi determinată, ținînd cont de capitalizarea consumurilor ulterioare, în cazul cînd asemenea consumuri au avut loc, privind îmbunătățirea stării acestor mijloace fixe.

Exemplul 3. Valoarea de intrare a strungului constituie 70 000 lei, suma uzurii calculate în cursul perioadei de utilizare a acestuia, inclusiv luna întocmirii bilanțului, - 48 000 lei, iar suma investițiilor capitale ulterioare, care se capitalizează, în luna întocmirii bilanțului - 20 000 lei. Prin urmare, valoarea de bilanț a strungului este egală cu 42 000 lei (70 000 - 48 000 + 20 000).

În cazul efectuării reevaluării activelor materiale pe termen lung valoarea de bilanț a acestora se determină ținînd cont de rezultatele reevaluării.

Exemplul 4. Valoarea de intrare a autocamionului constituie 90 000 lei, iar suma uzurii calculate în cursul perioadei de utilizare a acestuia, inclusiv luna întocmirii bilanțului, - 58 000. În aceeași lună valoarea obiectului a fost redusă cu 3 000 lei. Prin urmare, valoarea de bilanț a autocamionului este egală cu 29 000 lei (90 000 - 58 000 - 3 000).

Valoarea reevaluată - valoarea activelor materiale pe termen lung determinată în urma reevaluării acestora.

Exemplul 5. Valoarea de intrare a obiectului constituie 40 000 lei. Ca rezultat al reevaluării valoarea obiectului a fost redusă cu 2 000 lei. Prin urmare, valoarea reevaluată a obiectului este egală cu 38 000 lei (40 000 - 2 000). În cazul cînd în urma reevaluării apare ecartul de reevaluare a obiectului, valoarea reevaluată a acestuia se compune din valoarea de intrare și suma ecartului de reevaluare.

Valoarea (suma) de recuperare - suma pe care întreprinderea preconizează să o recupereze în urma utilizării activului, inclusiv valoarea probabilă rămasă în cazul ieșirii acestuia. Acest indicator este destinat exercitării controlului asupra neadmiterii situației cînd valoarea de

bilanț a activului depășește valoarea lui reală.

Constatarea activelor materiale pe termen lung (S.N.C. 16, paragrafele 7-12)

4. Obiectul se constată ca activ material pe termen lung în cazul când:

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

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

Dacă condițiile menționate nu se îndeplinesc,

consumurile aferente procurării (creării) obiectului se constată ca cheltuieli ale perioadei.

5. Întreprinderea poate fi certă în obținerea avantajului economic viitor în cazul în care la ea au trecut integral toate riscurile și recompensele aferente obiectului procurat (creat).

Însă această condiție de constatare a activelor nu poate fi aplicată tuturor tipurilor de obiecte fără a lua în considerare rolul și destinația lor în activitatea întreprinderii. În particular, întreprinderea poate procura instrumente pentru reglarea utilajului, precum și mobilă sau alt inventar pentru oficiu. Este puțin probabil că din utilizarea acestora va fi obținut nemijlocit un avantaj economic, dar ele sînt necesare întreprinderii, întrucît fără ele nu poate să funcționeze impecabil utilajul sau să-și onoreze ireproșabil obligațiunile sale personalul de conducere. Din aceste considerente obiectele, din utilizarea cărora în ansamblu cu alte active întreprinderea va obține avantaj economic, trebuie constatate ca active materiale pe termen lung.

Cele sus-menționate se referă și la obiectele care asigură respectarea tehnicii securității sau protecția mediului ambiant. Însă astfel de obiecte vor fi constatate numai în limitele acelei părți a valorii de bilanț a acestora, care împreună cu valoarea activelor legate de acestea nu depășește valoarea totală de recuperare.

Exemplul 6. Întreprinderea a procurat (creat) o instalație de curățire în valoare de 250 000 lei pentru deservirea utilajului tehnologic cu valoarea de bilanț de

3 800 000 lei. Valoarea totală de recuperare a instalației de curățire și utilajului tehnologic constituie 4 035 000 lei. Prin urmare, valoarea instalației de curățire procurată (creată) trebuie constatată în mărime de 235 000 lei

(4 035 000 - 3 800 000). Diferența dintre valoarea totală de recuperare (4 035 000 lei) și valoarea totală a instalației de curățire procurate (create) și a utilajului tehnologic respectiv (4 050 000 lei) este egală cu 15 000 lei și se constată ca cheltuieli ale perioadei.

6. Determinarea valorii activului procurat (creat), ca o condiție a constatării acestuia, este posibilă în baza datelor contabilității.

7. Obiectele primite de arendaș în arendă finanțată se constată ca active materiale pe termen lung în conformitate cu S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)".

În cazul când un oarecare obiect de active materiale pe termen lung (clădire, teren, construcție specială etc.), în afară de cele aflate în stadiul de creare, nu se utilizează (nu se exploatează) la întreprinderea investitoare, acesta se consideră drept element al proprietății investiționale. Astfel, dacă întreprinderea a procurat un teren, însă nu îl utilizează în perioada de gestiune, valoarea acestui teren va fi contabilizată în componența proprietății investiționale. Clasificarea activelor materiale pe termen lung

8. Activele materiale pe termen lung se clasifică după următoarele criterii: limitarea duratei de funcționare utilă, natura economică, apartenența.

După criteriul limitării duratei de funcționare utilă activele materiale pe termen lung se subdivizează în active uzurabile (epuizabile) și neuzurabile.

Activele care au o durată limitată de funcționare utilă, extracție sau exploatare, valoarea uzurabilă (epuizabilă) a cărora se repartizează pe perioadele de gestiune ale acestei durate sînt active uzurabile (epuizabile). De exemplu, toate mijloacele fixe, cu excepția fondurilor de bibliotecă, animalelor de muncă și productive*, au o durată de funcționare utilă limitată. Resursele naturale (gazele, petrolul, piatra de var sau de construcție etc.) de asemenea au o durată limitată de extracție, exploatare, de aceea se includ în categoria activelor pe termen lung epuizabile.

Active neuzurabile sînt activele materiale pe termen lung care au o durată de funcționare utilă nelimitată sau se află în stadiul de creare. Acestea cuprind activele materiale în curs de execuție și terenurile. Pentru activele cu o durată de funcționare utilă nelimitată este

imposibilă determinarea momentului încetării funcționării lor, iar pentru animalele de muncă și productive recuperarea valorii se efectuează la vânzarea acestora.

În funcție de natura economică activele materiale pe termen lung se subdivizează în următoarele grupe:

- mijloace fixe;
- active materiale în curs de execuție;
- terenuri;
- resurse naturale.

Definițiile și componentele grupelor menționate de active materiale pe termen lung se examinează în paragrafele 11-13, 65, 68 și 76 ale prezentelor comentarii.

După criteriul apartenenței activele materiale pe termen lung se subdivizează în active proprii și active aflate în folosință temporară.

Se consideră active proprii activele care aparțin în momentul dat întreprinderii și asupra cărora se extinde dreptul de proprietate. Acestea cuprind activele materiale pe termen lung utilizate de întreprindere și reflectate în bilanț ca proprietatea acesteia. În componența lor se includ de asemenea la arendator - activele transmise în arendă operațională, iar la arendaș - activele luate în arendă finanțată.

Activele materiale pe termen lung aflate în folosință temporară nu aparțin întreprinderii, nu constituie un element al proprietății ei și, prin urmare, nu se reflectă în bilanț. Acestea cuprind și activele luate de arendaș în arendă operațională.

Evaluarea inițială a activelor materiale pe termen lung (S.N.C. 16, paragrafele 13-17)

9. Obiectul constatat ca activ material pe termen lung se evaluează la valoarea de intrare a acestuia care constă din valoarea de cumpărare, taxele vamale, valoarea serviciilor pentru procedurile vamale, impozitele prevăzute de legislație (cu excepția impozitelor recuperabile) și consumurile aferente creării și aducerii activului în stare de lucru. Rabaturile comerciale și scontul (înlesnirile) acordate de furnizor se scad din valoarea de cumpărare.

Consumurile aferente aducerii activului în stare de lucru, precum și procurării acestuia cuprind:

- a) cheltuielile aferente pregătirii șantierului de construcție;
- b) cheltuielile de transport și achiziționare;
- c) cheltuielile de montaj și instalare;
- d) cheltuielile aferente achitării serviciilor prestate de terți (ingineri, arhitecți etc.);
- e) cheltuielile aferente reparației obiectului procurat.

Activele materiale pe termen lung, cu excepția obiectelor create de însăși întreprinderea și care necesită montaj și instalare, precum și a obiectelor care necesită consumuri aferente pregătirii spre utilizare, se înregistrează la valoarea de intrare. Astfel de active se reflectă la valoarea de intrare în limita valorii de recuperare. În limitele valorii de recuperare se capitalizează de asemenea consumurile aferente reparației capitale și investițiile capitale ulterioare în cazul când în urma efectuării acestora întreprinderea intenționează să obțină un avantaj economic suplimentar.

10. Valoarea de intrare a activelor materiale pe termen lung se determină în funcție de sursele de intrare (creare) și natura economică a activului respectiv.

a) Valoarea de intrare a clădirilor și construcțiilor speciale cuprinde:

. la crearea (construcția) acestora în regie proprie - toate consumurile necesare (valoarea materialelor consumate, consumurile aferente retribuțiilor muncitorilor, contribuțiile pentru asigurările sociale, cheltuielile aferente întreținerii mașinilor și mecanismelor de construcție, o parte din consumurile indirecte de producție, valoarea permisiunii pentru construcție);

. la crearea (construcția) acestora prin metoda de antrepriză:

- valoarea contractuală;
- cheltuielile aferente executării lucrărilor de terasament cu destinație specială în cazul când acestea nu sînt reflectate în valoarea contractuală;
- onorariile juriștilor care participă la efectuarea tranzacției de procurare a clădirilor și construcțiilor

- speciale;
- recuperate de către beneficiar conform contractului de antrepriză.

În valoarea de intrare a clădirilor, construcțiilor speciale și a altor active materiale pe termen lung care necesită o perioadă îndelungată de construcție (creare) se includ și dobânzile aferente creditelor, dar numai în perioada construcției (creării) acestora. După punerea activelor în funcțiune suma respectivă a dobânzilor aferente creditelor se trece la cheltuielile perioadei (S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile").

Exemplul 7. Pentru construcția clădirii unei secții noi la

1 aprilie 1998 întreprinderea a primit un credit bancar în sumă de 1 000 000 lei pe un termen de 3 ani cu o dobândă anuală de 18%. Valoarea construcției constituie 1 600 000 lei (lucrările au fost efectuate parțial pe seama mijloacelor proprii ale

întreprinderii în mărime de 600 000 lei). Termenul stabilit al construcției este de 1,5 ani. Lucrările s-au început la 1 aprilie 1998. Consumurile aferente construcției în anul 1998 au constituit 900 000 lei, iar în anul 1999 - 700 000 lei. Lucrările de construcție au fost încheiate la 1 noiembrie 1999, adică cu o lună mai târziu decât termenul planificat. Achitarea creditului se prevede începând cu trimestrul I al anului 1999: trimestrial - câte 125 000 lei ($1\,000\,000 : 8$). Calculul sumei dobânzilor aferente creditului care urmează să fie achitate băncii este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Varianta I. Reevaluarea utilajului la valoarea de intrare

Prima reevaluare. Suma uzurii anuale pînă la prima reevaluare a constituit 11 500 lei $\$(120\,000 - 5\,000) : 10\hat{f}$, iar în primul an de exploatare a utilajului - $9\,583^* \text{ lei } \$(11\,500 : 12) \times 10\hat{f}$.

La finele celui de-al doilea an valoarea reevaluată a utilajului a fost egală cu 108 000 lei ($120\,000 \times 0,9$), valoarea probabilă rămasă (în cazul utilizării metodei alternative admisibile) - 4 500 lei ($5\,000 \times 0,9$), iar valoarea de bilanț - 89 025 lei $[(110\,417 - 11\,500) \times 0,9]$.

Suma reducerii valorii utilajului raportată la

micșorarea capitalului propriu a constituit 12 000 lei ($120\,000 - 108\,000$).

Micșorarea sumei uzurii raportată la majorarea capitalului propriu este egală cu 2 108 lei ($21\,083 -$

$18\,975$), unde 21 083 lei este uzura calculată în cursul a doi ani pînă la prima reevaluare, iar 18 975 lei - suma uzurii reevaluate pentru aceeași perioadă.

După prima reevaluare, începînd cu cel de-al treilea an de exploatare a utilajului, suma uzurii anuale va constitui 10 350 lei $[(89\,025 - 4\,500) : 8,1667]^*$.

A doua reevaluare. La finele celui de-al cincilea an de exploatare, după efectuarea celei de-a doua reevaluări, valoarea utilajului este egală cu 124 200 lei ($108\,000 \times 1,15$), suma uzurii acumulate - cu 57 528 lei ($50\,025 \times 1,15$), valoarea de bilanț - cu 66 672 lei $[(68\,325 - 10\,350) \times 1,15]$, iar valoarea probabilă rămasă - cu 5 175 lei ($4\,500 \times 0,15$).

Astfel, suma ecartului de reevaluare a utilajului raportată la majorarea capitalului propriu constituie

16 200 lei ($124\,200 - 108\,000$), iar majorarea sumei uzurii acumulate raportată la micșorarea capitalului propriu - 7 503 lei ($57\,528 - 50\,025$), unde 50 025 lei este suma uzurii acumulate pînă la a doua reevaluare.

Începînd cu cel de-al șaselea an, uzura anuală a utilajului se va calcula în mărime de 11 902 lei $[(66\,672 - 5\,175) : 5,1667]$.

Varianta II. Reevaluarea utilajului la valoarea de bilanț

Această variantă nu necesită reevaluarea nici a valorii de intrare, iar ulterior a valorii reevaluate precedente a obiectelor, nici a sumei uzurii acumulate. Să presupunem că la întreprindere, ca și în cazul variantei I, a fost luată decizia de a reevalua și valoarea probabilă rămasă. Rezultatele reevaluării sînt prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

Prima reevaluare. Valoarea de bilanț a utilajului la finele celui de-al doilea an constituie 89

025 lei $[(110\,417 - 11\,500) \times 0,9]$, ca și în cazul variantei I;

- valoarea reevaluată - 110 108 lei $[120\,000 - (98\,917 - 89\,025)]$, unde 98 917 lei constituie valoarea de bilanț la finele celui de-al doilea an de exploatare a obiectului până la reevaluare;

- suma reducerii raportată la micșorarea valorii utilajului și capitalului propriu - 9 892 lei $(98\,917 - 89\,025)$;

- valoarea probabilă rămasă reevaluată - 4 500 lei, ca și în cazul variantei I.

Suma uzurii anuale a utilajului, începînd cu cel de-al treilea an de exploatare, va constitui 10 350 lei

$(89\,025 - 4\,500) : 8,1667$.

A doua reevaluare. Valoarea de bilanț, valoarea rămasă reevaluată și suma uzurii acumulate, începînd cu cel de-al șaselea an de exploatare a utilajului, sînt aceleași ca și în cazul variantei I.

Valoarea reevaluată a utilajului va constitui

118 804 lei $(110\,108 + 66\,671 - 57\,975)$, unde 57 975 lei este valoarea de bilanț la finele celui de-al cincilea an de exploatare a obiectului până la a doua reevaluare.

Suma ecartului de reevaluare a utilajului raportată la majorarea capitalului propriu este egală cu 8 696 lei $(66\,671 - 57\,975)$.

Dacă în cursul duratei de funcționare utilă nu vor interveni alte modificări, conform rezultatelor reevaluării și ieșirii utilajului în contabilitate vor fi reflectați indicatorii prezentați în tabelul 4.

Tabelul 4

Corectitudinea efectuării calculelor pentru ambele variante este confirmată prin egalitatea: valoarea obiectului cu scăderea sumei uzurii acumulate pe toată durata de funcționare utilă plus valoarea probabilă rămasă este egală cu valoarea reevaluată a obiectului la ieșirea acestuia:

- varianta I - 124 200 lei $(119\,025 + 5\,175)$;

- varianta II - 118 804 lei $(113\,629 + 5\,175)$.

30. La reevaluarea clădirilor din valoarea de bilanț a acestora se scade uzura calculată pînă la reevaluare, în așa mod uzura se egalează cu zero.

Prin urmare, pentru această grupă de mijloace fixe este posibilă aplicarea a două metode de reevaluare a obiectelor: cu scăderea (decontarea) uzurii acumulate și fără scăderea (decontarea) uzurii acumulate. La reevaluarea clădirilor fără scăderea (decontarea) uzurii valoarea reevaluată a acestora nu se micșorează cu suma uzurii acumulate.

La rîndul său, fiecare din metodele menționate de reevaluare a obiectelor poate include două variante de reevaluare:

- la valoarea de intrare;

- la valoarea de bilanț.

Exemplul 21. În luna februarie 1998 întreprinderea a pus în funcțiune clădirea secției mecanice. Valoarea de intrare a acesteia constituie 600 000 lei, valoarea probabilă rămasă - 10 000 lei, iar durata de funcționare utilă - 40 ani. Metoda de calculare a uzurii este metoda liniară. După 5 ani de exploatare clădirea a fost reevaluată, coeficientul reevaluării fiind egal cu 0,85. Peste 4 ani după prima reevaluare clădirea a fost reevaluată din nou. În acest caz coeficientul reevaluării a constituit 1,1.

Reevaluarea clădirii cu scăderea (decontarea) sumei uzurii acumulate

Varianta I. Reevaluarea clădirii la valoarea de intrare cu scăderea (decontarea) sumei uzurii acumulate

Rezultatele reevaluărilor clădirii sînt prezentate în tabelul 5.

Tabelul 5

Prima reevaluare. Suma uzurii anuale în primul an de exploatare a clădirii este determinată, ținînd cont de numărul efectiv al lunilor de exploatare, și este egală cu

12 292 lei $[(590\,000 : 40 : 12) \times 10]$.

Valoarea clădirii după prima reevaluare, adică la finele celui de-al cincilea an de exploatare, este calculată, ținînd cont de coeficientul reevaluării și scăderea uzurii acumulate, recalculată în baza acestui coeficient, în modul următor:

- a) valoarea de intrare reevaluată - 510 000 lei $(600\,000 \times 0,85)$,

- b) suma reevaluată a uzurii acumulate - 60 598 lei $(71\,292 \times 0,85)$,

c) valoarea reevaluată cu scăderea sumei reevaluate a uzurii acumulate - 449 402 lei (510 000 - 60 598).

În cazul acestei variante suma reducerii valorii clădirii în mărime de 90 000 lei (600 000 - 510 000) se trece la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"; suma micșorării uzurii acumulate în mărime de 10 694 lei (71 292 - 60 598) va fi trecută la majorarea capitalului propriu în același post, iar soldul uzurii reevaluate acumulate în curs de 5 ani de exploatare a obiectului în mărime de 60 598 (71 292 - 10 694) se scade din valoarea obiectului. Ca rezultat, uzura se egalează cu zero (S.N.C. 16, paragraful 36, pct.b). În acest caz valoarea de intrare reevaluată a clădirii este egală cu valoarea de bilanț după reevaluare - 449 402 lei. Valoarea probabilă rămasă după reevaluare (cu condiția modificării acesteia) va constitui 8 500 lei ($10\,000 \times 0,85$).

Începând cu cel de-al șaselea an de exploatare a clădirii uzura anuală se calculează în mărime de 12 538 lei $[(449\,402 - 8\,500) : 35,1667]$, unde 35,1667 constituie numărul anilor de exploatare după prima reevaluare, ținând cont de faptul că în ultimul an calendaristic obiectul trebuie să fie utilizat 2 luni sau 0,1667 ani ($2:12$).

A doua reevaluare. Rezultatele calculelor la finele celui de-al nouălea an de exploatare a clădirii sînt prezentate mai jos:

- suma reevaluată a uzurii acumulate - 55 167 lei ($50\,152 \times 1,1$), unde 50 152 lei reprezintă suma uzurii acumulate în perioada dintre prima și cea de-a doua reevaluare;

- valoarea reevaluată a clădirii fără scăderea sumei uzurii acumulate - 494 342 lei ($449\,402 \times 1,1$);

- valoarea acumulată reevaluată a clădirii cu scăderea sumei reevaluate a uzurii acumulate - 439 175 lei $[(411\,788 - 12\,538) \times 1,1]$;

- valoarea probabilă rămasă a clădirii după a doua reevaluare - 9 350 lei ($8\,500 \times 1,1$).

Suma ecartului de reevaluare raportată la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" la finele celui de-al nouălea an de exploatare a clădirii va constitui 44 940 lei ($494\,342 - 449\,402$), iar suma majorării uzurii acumulate raportată la micșorarea capitalului propriu la același post - 5 015 lei ($55\,167 - 50\,152$). Soldul uzurii acumulate reevaluate a clădirii în curs de 4 ani de exploatare după prima reevaluare în mărime de 50 152 lei ($55\,167 - 5\,015$) se scade din valoarea reevaluată a obiectului, egalînd uzura cu zero (S.N.C. 16, paragraful 36, pct.b)).

Începînd cu cel de-al zecelea an suma uzurii anuale a clădirii va fi calculată în mărime de 13 791 lei $[(439\,175 - 9\,350) : 31,1667]$.

Dacă vom presupune că în următorii ani de exploatare (31 ani și 2 luni) nu vor fi efectuate alte reevaluări, suma uzurii acumulate în această perioadă va constitui

429 825 lei ($439\,175 - 9\,350$). Pentru ultimul an calendaristic uzura trebuie calculată în mărime de 2 304 lei ($11\,654 - 9\,350$). Diferența în mărime de 7 lei în curs de 31 ani și 2 luni a apărut pe seama rotunjirilor.

Dacă după a doua reevaluare nu au fost revizuite durata de funcționare utilă și metoda de calculare a uzurii, în cazul ieșirii clădirii (în conformitate cu procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe) este necesar:

- a) să se deconteze valoarea reevaluată egală cu 439 175 lei;

- b) să se deconteze suma uzurii acumulate în mărime de 430 362 lei;

- c) să se înregistreze la intrări materialele de construcție utile pentru folosire sau vânzare în sumă de 9 350 lei (în cazul cînd valoarea efectivă a acestora coincide cu valoarea probabilă rămasă);

- d) să se treacă la pierderi în componența cheltuielilor din ieșirea activelor materiale pe termen lung suma diferenței dintre ecartul de reevaluare și reducerea valorii și majorarea și micșorarea uzurii clădirii în cazul primei și celei de-a doua reevaluări în mărime de 39 381 lei ($90\,000 + 5\,015 - 10\,694 - 44\,940$).

Varianta II. Reevaluarea clădirii la valoarea de bilanț

cu scăderea (decontarea) sumei uzurii
acumulate

Rezultatele reevaluării clădirii sînt aceleași ca și în cazul variantei I, de aceea nu este necesară întocmirea tabelului.

Prima reevaluare. Calcularea indicatorilor necesari se efectuează în următoarea succesiune:

a) valoarea de bilanț reevaluată - 449 402 lei ($528\,708 \times 0,85$), unde 528 708 lei reprezintă valoarea de bilanț a clădirii pînă la momentul reevaluării;

b) suma reducerii valorii de bilanț raportată la micșorarea capitalului propriu - 79 306 lei ($528\,708 - 449\,402$);

c) suma uzurii acumulate care urmează a fi decontată va constitui pînă la reevaluare 71 292 lei, după prima reevaluare - 60 598 lei ($71\,292 \times 0,85$);

d) valoarea clădirii care figurează în contul mijloacelor fixe după prima reevaluare, cu scăderea sumei uzurii acumulate va constitui 449 402 lei ($600\,000 - 79\,306 - 70\,292$).

Conform rezultatelor reevaluării clădirii în contabilitate se reflectă două înregistrări: privind modificarea (în exemplul prezentat - micșorarea) capitalului propriu și privind casarea uzurii acumulate pînă la momentul reevaluării.

A doua reevaluare. Calculele indicatorilor necesari se efectuează în următoarea succesiune:

a) valoarea de bilanț reevaluată la finele celui de-al nouălea an de exploatare a clădirii 439 175 lei

($399\,250 \times 1,1$), unde 399 250 lei ($411\,788 - 12\,538$) constituie valoarea de bilanț a clădirii pînă la cea de-a doua reevaluare;

b) suma ecartului de reevaluare a valorii de bilanț a clădirii raportată la majorarea capitalului propriu - 39 925 lei ($439\,175 - 399\,250$);

c) suma decontată a uzurii acumulate în perioada dintre prima și a doua reevaluare (patru ani de exploatare) va constitui 50 152 lei ($12\,538 \times 4$);

d) valoarea clădirii cu scăderea sumei uzurii acumulate reflectată în contul mijloacelor fixe după a doua reevaluare va constitui 439 175 lei ($449\,402 + 39\,925 - 50\,152$).

A doua variantă de reevaluare a clădirii (la valoarea de bilanț) necesită calcule și înregistrări contabile minime în evidență, însă suma uzurii care urmează a fi calculată pe toată durata de funcționare utilă este aceeași.

La ieșirea clădirii, în cazul cînd în perioada de exploatare a acesteia nu au intervenit alte modificări, este necesar să se deconteze valoarea reevaluată a clădirii și suma uzurii acumulate pe toată durata de funcționare utilă (40 ani), să se treacă la intrări materialele de construcție utilizabile, precum și să se raporteze la pierderi suma diferenței dintre ecartul de reevaluare și reducerea valorii conform rezultatelor primei și celei de-a doua reevaluări (ca și în cazul variantei I). Această diferență este determinată în mărime de 39 381 lei ($79\,306 - 39\,925$).

Reevaluarea clădirii fără scăderea (decontarea) sumei uzurii acumulate

Varianta I. Reevaluarea clădirii la valoarea de bilanț

fără scăderea (decontarea) sumei uzurii

acumulate

Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 6.

Tabelul 6

Prima reevaluare. Se determină următorii indicatori:

a) valoarea de bilanț reevaluată la finele celui de-al cincilea an - 449 402 lei [$(543\,458 - 14\,750) \times 0,85$];

b) suma reducerii valorii de bilanț raportată la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" - 79 306 ($528\,708 - 449\,402$) - diferența dintre valoarea de bilanț pînă la/după reevaluare;

c) valoarea reevaluată a clădirii înregistrată în contul mijloacelor fixe - 520 694 lei ($600\,000 - 79\,306$). Această valoare este mai mare în comparație cu variantele precedente la suma uzurii acumulate -

71 292 lei, întrucît, conform condițiilor, aceasta nu se scade.

A doua reevaluare. Se calculează următorii indicatori:

a) valoarea de bilanț reevaluată la finele celui de-al nouălea an de exploatare a clădirii - 439 175 lei (calculul este același ca și în cazul variantelor precedente);

b) suma ecartului de reevaluare a valorii de bilanț raportată la majorarea capitalului propriu -

39 925 lei (439 175 - 399 250);

c) valoarea reevaluată a clădirii după a doua reevaluare - 560 619 lei (520 694 + 39 925);

d) suma uzurii acumulate pe toată durata de funcționare utilă - 551 269 lei.

La ieșirea clădirii sînt supuse decontării valoarea reevaluată în mărime de 560 619 lei și suma uzurii acumulate - 551 269 lei, iar înregistrării la intrări - materialele de construcție (în cazul egalității valorii acestora cu valoarea probabilă rămasă) - în sumă de 9 350 lei.

Varianta II. Reevaluarea clădirii la valoarea de intrare
fără scăderea (decontarea) sumei uzurii
acumulate

Indicatorii de calcul sînt prezentați în tabelul 7.

Tabelul 7

Prima reevaluare. Se determină următorii indicatori:

a) valoarea de intrare reevaluată la finele celui de-al cincilea an - 510 000 lei (600 000 x 0,85);

b) suma reevaluată a uzurii acumulate - 60 110 lei (70 718 x 0,85);

c) suma reducerii valorii de intrare a clădirii raportată la micșorarea capitalului propriu - 90 000 lei (600 000 - 510 000);

d) suma micșorării uzurii acumulate care se

decontează la majorarea capitalului propriu - 10 694 lei (71 292 - 60 598);

e) valoarea de bilanț este determinată în același mod ca și în calculele precedente, constituie 449 402 lei și poate fi verificată (510 000 - 60 598) sau (528 708 x 0,85).

A doua reevaluare. Se calculează următoarele date:

a) valoarea reevaluată a clădirii la finele celui de-al nouălea an - 561 000 lei (510 000 x 1,1);

b) suma reevaluată a uzurii acumulate - 121 825 lei (110 750 x 1,1);

c) suma ecartului de reevaluare raportată la majorarea capitalului propriu - 51 000 lei (561 000 - 510 000);

d) suma majorării uzurii acumulate care urmează a fi calculată suplimentar, adică raportată la micșorarea capitalului propriu - 11 075 lei (121 825 - 110 750);

e) valoarea de bilanț și valoarea rămasă a clădirii sînt aceleași ca și în calculele precedente.

La ieșirea clădirii urmează a fi decontate valoarea reevaluată în mărime de 561 000 lei și suma uzurii acumulate - 551 650 lei, iar înregistrate la intrări - materialele de construcție în sumă de 9 350 lei (ca și în varianta precedentă).

Rezultatele comparative ale reevaluării clădirii pentru diferite variante sînt prezentate în tabelul 8.

Tabelul 8

Datele din tabelul 8 și tabelele precedente arată că, indiferent de metodele și variantele aplicate de reevaluare a mijloacelor fixe, în componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii va fi inclusă una și aceeași sumă a uzurii - 551 269 lei [12 292 + 14 750 x 4) + (12 538 x 4) + (13 791 x 31) + 2 304]. Metoda sau varianta aplicată de reevaluare nu influențează asupra situației patrimoniale a întreprinderii, întrucît valoarea de bilanț a obiectelor reevaluate în toate cazurile este identică. Valoarea probabilă rămasă de asemenea este identică.

Reevaluarea mijloacelor fixe la valoarea de bilanț fără scăderea (decontarea) uzurii acumulate este mai preferabilă, întrucît necesită calcule și înregistrări contabile minime pentru reflectarea rezultatelor

reevaluării, iar ca urmare - un volum mai mic de lucrări contabile.

31. Terenurile și activele materiale în curs de execuție se revaluează la valoarea de intrare. Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 39-42)

32. Durata probabilă de funcționare utilă a unui obiect sau a unui grup de obiecte omogene de mijloace fixe este determinată de întreprindere de sine stătător în momentul punerii acestora în funcțiune.

33. Durata de funcționare utilă a obiectelor de mijloace fixe se determină, ținînd cont de

efectuarea sau neefectuarea reparației capitale a acestora. Astfel, durata de funcționare utilă a strungului fără efectuarea reparației capitale poate constitui 5 sau 6 ani, iar, ținând cont de efectuarea reparației capitale, - 10 ani. În afară de această, la determinarea duratei de funcționare utilă a obiectului de mijloace fixe trebuie să se ia în considerare intensitatea probabilă a exploatării și condițiile păstrării acestuia. Este evident că utilajul exploatat într-un schimb va avea o durată de funcționare utilă mai mare decât în cazul utilizării acestuia în două sau trei schimburi, iar cel exploatat în procese tehnologice nocive - o durată de serviciu mai mică decât utilajul utilizat în condiții care nu se consideră nocive.

34. Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe, în primul rând, a mașinilor tehnologice și utilajului, se determină, ținând cont și de uzura (învechirea) morală. Astfel, în condițiile unei concurențe acute, când cererea la produsele fabricate cu utilizarea unui anumit utilaj se reduce, este necesară schimbarea tehnologiei și nu este exclus faptul că utilajul utilizat nu va putea fi adaptat la tehnologia nouă.

Întru evitarea consumurilor esențiale aferente fabricării producției și pierderilor în cazul casării premature a mașinilor tehnologice și utilajului, durata fizică de funcționare utilă se ajustează, ținând cont de uzura morală. Astfel, dacă utilajul tehnologic poate să funcționeze la întreprindere în curs de 10 ani fără a ține cont de uzura morală după efectuarea reparației capitale, în cazul când se ține cont de uzura morală utilajul va funcționa 8 ani. De aceea durata de funcționare utilă se va stabili egală cu 8 ani.

35. În unele cazuri întreprinderile stabilesc durata de funcționare utilă, pornind de la durata perioadei de valabilitate a restricțiilor juridice. În particular, durata de utilizare a obiectului primit în condițiile arendei finanțate se determină în conformitate cu S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)".

36. Durata de funcționare utilă a obiectului de mijloace fixe este determinată de perioada în cursul căreia acesta este util întreprinderii. De exemplu, în cazul când utilajul din punct de vedere fizic poate fi utilizat în decurs de 10 ani, însă peste 8 ani încetează de a fi util întreprinderii (de a aduce avantaj economic), durata de funcționare utilă va constitui 8 ani.

Multe obiecte aduc avantaj economic nu în mod independent, ci numai în ansamblu cu alte active. În particular, aceasta se referă la inventarul de producție, clădiri și construcții speciale, instrumente etc. Această particularitate trebuie să se ia în considerare la determinarea duratei de funcționare utilă a obiectelor atât din grupele menționate de mijloace fixe, cât și din alte grupe de mijloace fixe.

Este necesar de asemenea să se ia în considerare experiența proprie de utilizare a unui activ similar sau experiența altor întreprinderi, iar în cazurile necesare să se atragă specialiști competenți: la determinarea duratei de funcționare a mașinilor și utilajului - ingineri și mecanici; clădirilor și construcțiilor speciale - ingineri-constructori etc.

Modul de calculare a uzurii mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 43-48)

37. Uzura mijloacelor fixe - repartizarea sistematică a valorii uzurabile a mijloacelor fixe în cursul duratei de funcționare utilă a acestora. Întreprinderea calculează uzura mijloacelor fixe, decontând lunar sumele corespunzătoare la consumuri sau cheltuielile perioadei.

38. Uzura mijloacelor fixe se determină și se contabilizează de toate întreprinderile, indiferent de forma de proprietate, pe toate tipurile de mijloace fixe aflate în exploatare, reparație, rezervă, precum și în timpul efectuării modernizării acestora.

39. Nu se calculează uzura următoarelor obiecte de mijloace fixe: terenurilor; fondurilor de bibliotecă; cinematecilor; valorilor din muzee și de artă; clădirilor și construcțiilor speciale considerate ca monumente de arhitectură și artă; animalelor productive și de muncă (cu excepția cailor și cîinilor speciali pentru pază); plantațiilor perene care n-au intrat în perioada de rodire; mijloacelor fixe conservate în conformitate cu legislația în vigoare; mijloacelor fixe ale întreprinderii în timpul reconstrucției sau reînnoștrii tehnice a acestora - în cazul stopării totale a lucrărilor; mijloacelor fixe la care s-a calculat integral uzura, dar care continuă să fie exploatate; activelor materiale pe termen lung în curs de execuție.

40. Uzura mijloacelor fixe predate în arendă se calculează de către arendator sau arendaș în conformitate cu S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)".

41. Suma uzurii pe fiecare obiect de mijloace fixe se calculează în modul următor:

- a) se determină valoarea probabilă rămasă;
- b) se calculează valoarea uzurabilă prin scăderea valorii probabile rămase din valoarea de intrare;
- c) se calculează suma uzurii pornind de la valoarea uzurabilă prin aplicarea metodei respective de calculare a uzurii.

42. Valoarea probabilă rămasă a obiectului de mijloace fixe nu se modifică pe toată durata de funcționare utilă a acestuia, în cazul când după constatarea inițială a obiectului întreprinderea aplică metoda de evaluare recomandată de S.N.C. 16. La utilizarea de către întreprindere a metodei alternative admisibile de evaluare a activelor materiale pe termen lung valoarea probabilă rămasă se revizuieste la data reevaluării obiectului respectiv.

Exemplul 22. Întreprinderea a pus în funcțiune un strung, valoarea de intrare a căruia constituie 60 000 lei, iar valoarea probabilă rămasă - 2 000 lei. Peste 2 ani strungul a fost supus reevaluării cu aplicarea coeficientului 1,1. Concomitent cu reevaluarea strungului se revizuieste și valoarea probabilă rămasă a acestuia.

În cazul dat valoarea probabilă rămasă revizuită (reevaluată) va constitui 2 200 lei ($2\,000 \times 1,1$).

Metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe

43. Uzura mijloacelor fixe se calculează începând cu luna care urmează după luna intrării (punerii în funcțiune) acestora și se termină din luna care urmează după luna ieșirii. Uzura mijloacelor fixe poate fi calculată după una din următoarele metode:

- . metoda casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile;
- . metoda proporțional cu volumul produselor fabricate, serviciilor prestate (metoda de producție);
- . metoda casării accelerate a valorii uzurabile:
 - metoda degresivă cu rată descrescătoare (cumulativă),
 - metoda soldului degresiv.

Metoda casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile

44. Metoda casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile prevede casarea (repartizarea) ultimei în cursul duratei de serviciu a obiectului de mijloace fixe, care depinde de durata termenului de funcționare utilă. Mărimea uzurii pentru fiecare perioadă de gestiune se calculează prin împărțirea valorii uzurabile a obiectului la numărul perioadelor de gestiune (anilor) de exploatare a obiectului. Norma uzurii este constantă pe toată durata de funcționare utilă și se calculează ca raportul dintre 100 și durata de funcționare utilă (în ani).

Exemplul 23. Valoarea de intrare a strungului constituie 60 000 lei, valoarea probabilă rămasă a acestuia - 3 000 lei, durata de funcționare utilă - 5 ani, iar norma uzurii - 20%. În cazul dat suma lunară a uzurii de calculat este de 11 400 lei $[(60\,000 - 3\,000) : 5 \text{ sau } (57\,000 \times 0,20)]$. După expirarea duratei de funcționare utilă valoarea de bilanț a strungului este egală cu valoarea probabilă rămasă

(tabelul 9).

Tabelul 9

Datele din tabelul 9 arată că:

- . în cursul celor 5 ani de exploatare a strungului mărimea uzurii calculate este aceeași;
- . uzura acumulată se majorează uniform;
- . valoarea de bilanț a strungului se micșorează uniform până la atingerea de către aceasta a mărimii valorii probabile rămase determinată în momentul procurării strungului.

Metoda casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile se recomandă pentru calcularea uzurii mijloacelor de transport, mașinilor și utilajului, clădirilor și construcțiilor speciale, instrumentelor, inventarului, plantațiilor perene roditoare, altor obiecte de mijloace fixe, în cazul când avantajele economice din utilizarea activelor în fiecare perioadă de gestiune nu pot fi determinate cu o exactitate suficientă sau în cursul duratei de funcționare utilă a activelor se planifică obținerea volumului acestora aproximativ în aceeași mărime.

Metoda calculării uzurii proporțional cu volumul produselor fabricate, serviciilor prestate (metoda de producție)

45. Metoda calculării uzurii mijloacelor fixe proporțional cu volumul produselor fabricate, serviciilor prestate (metoda de producție) prevede calcularea mărimii uzurii în funcție de volumul lucrărilor (serviciilor), fără a ține cont de durata perioadei de exploatare a obiectului.

Pentru calcularea uzurii diverselor tipuri de mijloace fixe această metodă trebuie aplicată în mod diferențiat, întrucât, conform condițiilor acesteia, durata probabilă de funcționare utilă a obiectului se determină prin numărul de unități de produse (articole), adică în fiecare caz concret este necesar să se determine, dacă metoda examinată se potrivește sau nu cu obiectul respectiv. De exemplu, volumul producției (cantitatea de articole sau piese) fabricate poate fi considerat drept bază pentru calcularea uzurii mașinilor tehnologice și utilajului, iar numărul orelor de exploatare (kilometri parcurși) - pentru calcularea uzurii mijloacelor de transport sau a altor obiecte. Este important a lua în considerare gradul de participare directă a fiecărui obiect de mijloace fixe la fabricarea unui anumit tip de produse sau la prestarea serviciilor. Metoda dată se recomandă a fi aplicată în cazurile când dependența avantajului economic obținut de intensitatea utilizării activului în cursul duratei de funcționare utilă poate fi determinată cu o exactitate suficientă.

Exemplul 24. Cu ajutorul strungului procurat (conform condițiilor din exemplele 22-23) în cursul duratei de funcționare utilă a acestuia pot fi fabricate 500 000 de piese. Uzura calculată pentru o piesă este egală cu 0,114 lei (57 000 : 500 000). Să presupunem că în procesul exploatării strungului în primul an au fost fabricate 65 000 piese, în cel de-al doilea - 120 000, în cel de-al treilea - 140 000, în cel de-al patrulea - 120 000, în cel de-al cincilea an - 55 000 de piese. Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 10.

Tabelul 10

După cum se observă, suma uzurii acumulate depinde nemijlocit de numărul de unități de produse fabricate. Valoarea de bilanț a strungului se micșorează anual direct proporțional cu numărul de unități de produse fabricate pînă la atingerea de către aceasta a valorii probabile rămase determinată la procurarea obiectului.

În cazul cînd cantitatea planificată de piese (500 000 unități) va fi fabricată în curs de 4,5 ani, după fabricarea acestei cantități de piese uzura nu se va mai calcula.

Metodele casării accelerate a valorii uzurabile

46. Metodele casării accelerate a valorii uzurabile se bazează pe presupunerea că unele tipuri de mijloace fixe funcționează mai eficient atîta timp cît sînt noi și în primii ani de exploatare a acestora volumul avantajului economic obținut este mai mare decît în anii ulteriori. Conform acestei presupuneri, cea mai mare parte a valorii uzurabile a mijloacelor fixe urmează a fi trecută la consumuri sau cheltuieli în primii ani de exploatare a acestora. Utilizarea metodelor casării accelerate a valorii uzurabile este condiționată de uzura morală a unor tipuri de mașini și utilaje. Din această cauză utilajul procurat anterior trebuie înlocuit cu mult mai devreme decît acesta se va uza fizic. Totodată cheltuielile aferente reparației, de regulă, sînt mai mari în a doua jumătate a duratei de funcționare utilă (în comparație cu prima jumătate).

Este posibilă aplicarea a două metode de casare accelerată a valorii uzurabile a mijloacelor fixe:

- metoda degresivă cu rată descrescătoare (cumulativă);
- metoda soldului degresiv.

47. Metoda casării accelerate a valorii uzurabile cu rată descrescătoare (metoda cumulativă) prevede determinarea uzurii calculate ca produsul dintre coeficientul de calcul și valoarea uzurabilă a obiectului. Acest coeficient se calculează ca raportul dintre numărul anilor rămași pînă la finele duratei de serviciu a obiectului (în ordine inversă) și suma anilor duratei de serviciu a acestuia.

Rata descrescătoare (numărul anilor de exploatare) sau așa-numitul număr cumulativ (S), poate fi determinată de asemenea în modul următor: $S = \{[N \times (N+1)] : 2\}$, unde N - numărul de ani al duratei probabile de utilizare a obiectului.

Exemplul 25. Suma numerelor (numărul cumulativ) pentru strungul procurat, conform exemplelor 24 și 25, este egală cu 15 (5 + 4 + 3 + 2 + 1). Rezultatul calculării uzurii după metoda examinată sînt prezentate în tabelul 11.

Tabelul 11

Conform metodei cumulative suma uzurii calculată în primul an este cea mai mare, iar ulterior - an de an - aceasta se micșorează. Uzura acumulată crește esențial în primii ani de exploatare a obiectului de mijloace fixe, iar valoarea de bilanț se micșorează până la mărimea probabilă a valorii rămase determinată la data punerii în funcțiune.

48. Metoda soldului degresiv se bazează pe aplicarea unei rate (norme) fixe a uzurii care poate fi majorată nu mai mult decât de două ori în comparație cu norma prevăzută la aplicarea metodei casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile. Întreprinderea poate să aplice, după caz, metoda soldului degresiv pentru calcularea uzurii diverselor tipuri de mașini tehnologice și electrotehnice, strungurilor și utilajelor cu destinație industrială, de construcție, agricolă etc., tractoarelor, combinelor și altei tehnici agricole, transportului auto, precum și a altor mijloace fixe, cu excepția clădirilor și construcțiilor speciale, inventarului și a altor obiecte similare.

Exemplul 26. Conform condițiilor din exemplul 23, norma uzurii strungului procurat la aplicarea metodei casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile este egală cu 20%. Să presupunem că întreprinderea a decis să dubleze această normă și să o aducă până la 40%. Rezultatele calculării uzurii prin metoda soldului degresiv sînt prezentate în tabelul 12.

Tabelul 12

Suma uzurii calculată prin metoda soldului degresiv, spre deosebire de alte metode de calculare a uzurii, în primul an de exploatare a obiectului se determină din valoarea de intrare (60 000 lei). Pentru fiecare an ulterior drept bază de determinare a uzurii servește valoarea de bilanț a obiectului la finele anului precedent. De exemplu, pentru cel de-al doilea an de exploatare uzura se calculează, pornind de la valoarea de bilanț la finele primului an (36 000 lei).

Uzura calculată a strungului pentru cel de-al cincilea an se determină ca diferența dintre valoarea de bilanț la finele celui de-al patrulea an și valoarea probabilă rămasă și constituie 4 776 lei (7 776 - 3 000).

Valoarea probabilă rămasă a obiectului (cu excepția ultimului an de exploatare) nu se ia în considerare la calcularea uzurii. Norma majorată a uzurii se aplică întotdeauna față de valoarea de bilanț la finele anului precedent. Cea mai mare sumă a uzurii se calculează în primul an de exploatare a obiectului, iar apoi, an de an, aceasta se micșorează. În ultimul an de exploatare a obiectului suma uzurii nu depășește valoarea probabilă rămasă.

49. În funcție de metoda aplicată de calculare a uzurii mijloacelor fixe utilizată mărimea uzurii calculate a obiectului care urmează a fi inclusă în componența consumurilor sau cheltuielilor perioadei este diferită (vezi tabelul 13).

Tabelul 13

Metodele casării accelerate a valorii uzurabile asigură întreprinderii pierderi minime la utilizarea obiectelor supuse uzurii morale. De exemplu, dacă conform condițiilor din exemplele precedente, în urma uzurii morale, întreprinderea va fi nevoită să înlocuiască strungul peste trei ani de exploatare a acestuia, suma pierderilor în mărimea uzurii calculate incomplet va constitui în cazul:

- . metodei casării liniare (uniforme)
a valorii uzurabile - 22 800 lei,
- . metodei proporțional cu volumul
producției fabricate - 19 950 lei,
- . metodei cumulative - 11 400 lei,
- . metodei soldului degresiv - 9 960 lei.

Alegerea metodelor de calculare a uzurii mijloacelor fixe

50. Întreprinderea alege de sine stătător metodele de calculare a uzurii și le reflectă în politica sa de contabilitate. Metodele alese trebuie să fie întemeiate din punct de vedere economic și să asigure repartizarea valorii uzurabile a activelor în conformitate cu schema obținerii avantajului economic (profitului) din utilizarea acestora în decursul întregii durate de funcționare utilă.

Dacă întreprinderea intenționează să obțină uniform un avantaj economic din utilizarea activului pus în funcțiune pe toată durată de funcționare a acestuia, și uzura trebuie calculată de asemenea uniform. În acest caz este necesar să se aplice metoda casării liniare

(uniforme) a valorii uzurabile.

Dacă întreprinderea planifică să obțină din utilizarea activului procurat un avantaj economic mai mare în prima jumătate a duratei de funcționare utilă a acestuia decât în cea de-a doua jumătate, uzura trebuie calculată proporțional cu volumul producției fabricate sau prin una din metodele casării accelerate a valorii uzurabile. În cazul când întreprinderea nu este în stare să determine schema obținerii avantajului economic din utilizarea activului procurat la data punerii acestuia în funcțiune, ea trebuie să aplice metoda casării liniare a valorii uzurabile.

Metoda de calculare a uzurii stabilită de întreprindere se aplică an de an, dacă nu se produc modificări în schema (modelul) obținerii avantajului economic din utilizarea activului respectiv. Revizuirea duratelor de funcționare utilă a mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 49-51)

51. Duratele de funcționare utilă a obiectelor de mijloace fixe se revizuiesc periodic de către întreprindere. În acest caz mărimea uzurii calculate pe perioadele de gestiune curentă și viitoare de asemenea urmează a fi ajustată.

52. Revizuirea duratelor de funcționare utilă a obiectelor de mijloace fixe este posibilă în cazul:

- . stabilirii incorecte a duratelor de funcționare utilă a obiectelor în momentul punerii în funcțiune a acestora;
- . modificării regimului de exploatare a obiectelor, de exemplu, la trecerea de la funcționarea într-un schimb la funcționarea în două sau trei schimburi sau invers;
- . modificării condițiilor de utilizare sau păstrare a obiectului (utilizarea în condiții nocive);
- . efectuării reparației capitale a obiectelor de mijloace fixe sau realizării investițiilor capitale ulterioare privind îmbunătățirea stării acestora;
- . modificărilor tehnologice care influențează asupra duratei de funcționare utilă a obiectelor;
- . reducerii cererii pe piață a produselor fabricate cu utilizarea obiectelor de mijloace fixe etc.

Exemplul 27. Durata probabilă de funcționare utilă a strungului procurat contra 50 000 lei constituie 8 ani, iar valoarea rămasă - 2 000 lei. Din momentul punerii în funcțiune a strungului uzura se calculează prin metoda cumulativă de casare a valorii uzurabile - în mărime de 12,5% sau 6 000 lei ($48\,000 : 8$) pe an. După trei ani de utilizare intensă a strungului s-a constatat că el va funcționa încă 3 ani, adică în total 6 ani, dar nu 8 ani, după cum a fost preconizat. Valoarea rămasă rămâne aceeași - 2 000 lei. În acest caz în următorii trei ani de exploatare este necesară majorarea normei uzurii până la 20,83%

$[(100 - 37,5) : 3]$, și, prin urmare, a uzurii calculate, aducând-o până la 10 000 lei pe an $[(48\,000 - 18\,000) : 3]$, unde 37,5% este gradul uzurii obiectului până la revizuirea normei uzurii (tabelul 15).

Dacă întreprinderea revizuieste durata de funcționare utilă a obiectelor de mijloace fixe în cursul anului de gestiune, în perioada de gestiune curentă se ajustează normele și sumele uzurii calculate.

În scopul asigurării comparabilității indicatorilor activității întreprinderii se recomandă revizuirea duratelor de funcționare utilă a obiectelor de mijloace fixe la finele anului de gestiune (tabelul 14).

Tabelul 14

Reducerea duratei de funcționare utilă a activului majorează în modul corespunzător norma și suma uzurii care urmează a fi calculată.

În nota explicativă la rapoartele financiare întreprinderea dezvăluie duratele noi, revizuite, de funcționare utilă și obiectele pentru care acestea au fost stabilite.

Revizuirea duratelor de funcționare utilă a mijloacelor fixe este necesară de asemenea în cazul realizării investițiilor capitale ulterioare (efectuarea modernizării, reconstrucției, lărgirii întreprinderii) în urma cărora crește productivitatea obiectelor de mijloace fixe sau se majorează duratele de funcționare utilă a acestora cu păstrarea aceleiași productivități sau cu creșterea concomitentă a acesteia.

Exemplul 28. Durata probabilă de funcționare utilă a strungului procurat în valoare de 40 000 lei constituie 5 ani, iar valoarea probabilă rămasă - 2 000 lei. După 4 ani de exploatare

strungul a fost modernizat, cheltuindu-se în acest scop 10 000 lei. Durata de funcționare utilă a strungului după modernizare este de 8 ani. Mărimea valorii probabile rămase a strungului nu s-a modificat, iar productivitatea acestuia nu a crescut. Consumurile aferente modernizării strungului în limitele valorii de recuperare se trec la majorarea valorii acestuia, întrucât majorarea duratei de exploatare va permite întreprinderii să obțină un avantaj economic suplimentar (în comparație cu mărimea acestuia calculată la punerea obiectului în funcțiune). Valoarea de bilanț a strungului ajustată cu mărimea consumurilor aferente modernizării servește drept bază pentru calcularea uzurii. Să presupunem că valoarea de bilanț a obiectului, ținând cont de consumurile capitalizate, nu depășește valoarea de recuperare. Conform condițiilor din exemplu, uzura anuală pînă la modernizare a constituit 7 600 lei $[(40\,000 - 2\,000) : 5]$, iar în primii patru ani - 30 400 lei $(7\,600 \times 4)$. După modernizarea strungului, începînd cu cel de-al cincilea an de exploatare, uzura anuală calculată va constitui 4 400 lei $[(40\,000 + 10\,000 - 30\,400 - 2\,000) : 4]$ (tabelul 15).

Tabelul 15

Valoarea de bilanț a strungului la finele celui de-al cincilea an de exploatare este egală cu valoarea de bilanț pentru cel de-al patrulea an plus consumurile aferente modernizării acestuia și minus uzura calculată pentru cel de-a cincilea an, constituind 15 200 lei $(9\,600 + 10\,000 - 4\,400)$.

Revizuirea metodelor de calculare a uzurii mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragraful 52)

53. Întreprinderea poate să revizuiască periodic metodele aplicate de calculare a uzurii mijloacelor fixe. Drept temei pentru aceasta pot servi modificările esențiale în modelul probabil de obținere a avantajului economic.

54. Revizuirea metodelor de calculare a uzurii poate fi condiționată de modificarea regimului (intensității) de utilizare a activului (trecerea de la lucrul într-un schimb la trei schimburi sau invers), în urma căreia întreprinderea poate să obțină un volum de produse (servicii) mai mic sau mai mare, sau de alegerea incorectă a metodei de calculare a uzurii în momentul punerii în funcțiune a obiectului. În acest caz suma uzurii calculate a mijloacelor fixe pe perioadele curentă și viitoare se ajustează.

Exemplul 29. Întreprinderea a pus în funcțiune un autocamion în valoare de 90 000 lei. Valoarea probabilă rămasă a acestuia constituie 3 000 lei, iar durata de funcționare utilă stabilită - 5 ani. La procurarea autocamionului s-a luat decizia de a utiliza metoda casării liniare (uniforme) a valorii uzurabile. Însă peste un an a devenit clar că în anii ulteriori autocamionul va fi exploatat mai intens și volumul lucrărilor executate cu utilizarea acestuia anual va crește. Dat fiind acest fapt, întreprinderea a decis să calculeze uzura prin metoda degresivă cu rată descrescătoare.

Uzura anuală a autocamionului în acest caz se determină în modul următor:

. în primul an - suma uzurii va constitui 17 400 lei

$s(90\,000 - 3\,000) : 5$;

. în următorii ani - mărimile corespunzătoare calculate prin metoda degresivă cu rată descrescătoare sînt prezentate în tabelul 16.

Tabelul 16

În cazul cînd creditul și dobînzile se achită în conformitate cu graficul prezentat în tabelul 1, dobînzile aferente creditului și supuse capitalizării, adică includerii în componența consumurilor ce țin de construcția clădirii secției, vor constitui 262 500 lei $[253\,125 + (28\,125 \times 1/3)]$. Din dobînzile aferente creditului în sumă de 28 125 lei plătite în trimestrul IV 1999 vor fi capitalizate numai 9 375 lei, întrucît obiectul a fost pus în funcțiune la 1 noiembrie a acestui an. Diferența dintre suma totală a dobînzilor aferente creditului și partea capitalizată a acestora este egală cu

75 000 lei $(337\,500 - 262\,500)$ și va fi trecută la cheltuielile perioadei.

Sînt posibile și alte variante de calculare a

consumurilor aferente creditelor (împrumuturilor) și supuse capitalizării;

b) Valoarea de intrare a activelor materiale pe termen lung la procurarea acestora de la alte persoane juridice și fizice cuprinde:

- valoarea de cumpărare;

- cheltuielile aferente reparației, resistemizării și aducerii

acestor active în stare de lucru.

Exemplul 8. Întreprinderea a procurat o clădire, care a fost exploatată anterior, în valoare de 580 000 lei. Impozitul pe bunurile imobiliare neachitat de către vânzător constituie 1 200 lei, serviciile de consulting achitate de întreprindere - 300 lei, iar cheltuielile aferente întocmirii documentelor necesare - 400 lei. Pentru a utiliza clădirea după destinație au fost efectuate cheltuieli de reparație în mărime de 60 000 lei. Prin urmare, valoarea de intrare a clădirii va constitui 641 900 lei ($580\,000 + 1\,200 + 300 + 400 + 60\,000$).

Valoarea de intrare a mașinilor și utilajului care necesită montaj se compune din valoarea de cumpărare (cu scăderea rabatului acordat de furnizor), cheltuielile de transport, fraht, plata pentru serviciile de asigurare, taxele vamale, cheltuielile aferente montajului și instalării, cheltuielile de experimentare și reglare la verificarea utilității utilajului pentru exploatare. Cheltuielile aferente înlăturării deteriorărilor mașinilor și utilajului la transportarea sau montarea acestora nu se includ în valoarea de intrare, ci se constată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune.

Exemplul 9. Întreprinderea procură un strung la prețul de 48 000 lei, inclusiv TVA - 8 000 lei. Dacă întreprinderea cumpărătoare achită factura în curs de 10 zile, ei i se acordă un rabat în mărime de 2% (în acest caz rabatul va fi acceptat). Cheltuielile de transport pentru expedierea strungului constituie 2 000 lei, iar cheltuielile aferente montajului și verificării utilității pentru exploatare - 2 500 lei. În timpul transportării strungul a fost parțial deteriorat și cheltuielile aferente înlăturării deteriorării au constituit 1 000 lei.

Să presupunem că cumpărătorul a achitat factura în curs de 10 zile. În acest caz rabatul din valoarea strungului fără TVA constituie 800 lei [$0,02 \times (48\,000 - 8\,000)$], iar valoarea de cumpărare minus rabatul - 39 200 lei ($40\,000 - 800$).

Valoarea de intrare a strungului (în lei) conform condițiilor din exemplu constă din:

- valoarea de cumpărare conform facturii (fără TVA) - 40 000
- cheltuielile de transport - 2 000
- cheltuielile aferente montajului și experimentării - 2 500
- minus rabatul - (800)

Total - 43 700

Prin urmare, întreprinderea cumpărătoare va achita factura furnizorului în sumă de 47 040 lei [$48\,000 -$

$(48\,000 \times 0,02)$]. Suma totală a rabatului constituie 960 lei.

În cazul când cumpărătorul nu se va achita cu furnizorul în curs de 10 zile și rabatul nu va fi acceptat, el va vira furnizorului suma totală de 48 000 lei.

Cheltuielile aferente înlăturării deteriorării strungului (1 000 lei) nu se includ în valoarea de intrare a acestuia, ci se trec la cheltuielile aferente reparației curente - în funcție de destinația utilizării; în cazul când strungul este instalat în secție, acestea se includ în componența consumurilor indirecte de producție.

c) Valoarea de intrare a activelor materiale pe termen lung procurate pe calea schimbului cuprinde valoarea coordonată de părți, cheltuielile de transport și cheltuielile aferente aducerii activelor în stare de lucru (pentru mijloacele fixe - cheltuielile aferente montajului, instalării) (S.N.C. 16, paragraful 15).

Valoarea coordonată de părți se determină strict în următoarea succesiune și poate fi egală cu:

- valoarea venală a activului primit sau oferit în schimb, corectată cu suma mijloacelor bănești plătite (primate), sau
- valoarea de bilanț a activelor supuse schimbului în cazul când nu există valoarea de piață reală confirmată, sau
- valoarea contractuală.

În operațiunile de schimb unele tipuri de active materiale pe termen lung pot fi schimbate cu alte active afiț pe termen lung, cât și curente.

În cazul schimbului total valoarea venală a activelor transmise și primite în schimb este egală, iar în cazul schimbului parțial valoarea activelor supuse schimbului, evaluată în modul

sus-menționat, nu este egală.

În cadrul operațiunilor schimbului parțial de active întotdeauna se utilizează mijloace bănești, dacă părțile nu au convenit asupra altor condiții.

În funcție de caracterul activelor supuse schimbului se distinge schimb de active neidentice și identice.

Schimbul de active neidentice este un schimb al activelor de diferite tipuri sau de același tip, dar cu diferite destinații, de exemplu, schimbul strungului pe un tractor sau pe un autocamion, schimbul bormașinii pe un strung.

Schimbul de active identice presupune schimbul activelor de același tip destinate fabricării aceluiasi fel de produse sau prestării aceluiasi fel de servicii, de exemplu, schimbul autocamionului pe un alt autocamion.

Mijloace fixe

Definiții (S.N.C. 16, paragraful 6)

11. Mijloace fixe - active materiale (mijloace de muncă), valoarea unitară a cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate spre utilizarea pe o perioadă mai mare de un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor sau destinate pentru predarea în arendă sau utilizarea în scopuri

administrative.

Obiectele de mijloace fixe (clădirea oficiului întreprinderii; clădirile depozitelor cu destinație general gospodărească; autoturismele care deserveșc conducătorul și adjuncții lui; calculatoarele și utilajele accesorii etc.) se consideră utilizabile în scopuri administrative în cazul când sînt destinate creării condițiilor necesare în activitatea aparatului administrativ sau deserveșc acest aparat.

În cazul când obiectele de mijloace fixe sînt procurate pentru vînzare, acestea se includ în categoria stocurilor de mărfuri și se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

Valoarea rămasă - suma netă (valoarea bunurilor materiale utile) pe care întreprinderea preconizează să o obțină din activ la expirarea duratei de funcționare utilă a acestuia. Ea se determină de întreprindere de sine stătător în momentul punerii activului în funcțiune, ținînd cont de experiența utilizării activelor similare.

Exemplul 10. La întreprinderea care are experiență în utilizarea unui strung de o anumită marcă (un anumit model) se știe că în cazul ieșirii acestuia se vor obține 3 t de fier vechi. Dacă prețul 1 t de fier vechi este egal cu 400 lei, valoarea probabilă rămasă a strungului va constitui 1 200 lei (400×3).

Valoarea probabilă rămasă a mijloacelor fixe poate fi determinată în momentul punerii acestora în funcțiune în procente față de valoarea de intrare.

În cazul când la întreprindere lipsește experiența de utilizare a activelor similare valoarea probabilă rămasă a acestora se determină, ținînd cont de experiența altor întreprinderi. Dacă această experiență lipsește și la alte întreprinderi, valoarea probabilă rămasă se determină de către experții independenți.

La determinarea valorii probabile rămase se ia în considerare, de exemplu, ce cantitate de fier vechi sau ce piese de schimb va obține întreprinderea la ieșirea mașinilor (utilajului), ce materiale de construcție utilizabile și în ce cantități se preconizează a obține în cazul demolării clădirii (construcției speciale) etc.

În cazul când valoarea probabilă rămasă a unui obiect este neesențială, aceasta nu se include în calculul valorii uzurabile. Astfel, valoarea probabilă rămasă a inventarului de producție și gospodăresc, computerelor, faxurilor etc. poate fi nesemnificativă sau egală cu zero.

Valoarea uzurabilă - valoarea de intrare a obiectului de mijloace fixe sau altă sumă care înlocuiește valoarea acestuia în rapoartele financiare cu scăderea valorii probabile rămase în momentul procurării obiectului.

Exemplul 11. Valoarea de intrare a clădirii puse în funcțiune este egală cu 1 600 000 lei, iar valoarea probabilă rămasă - cu 40 000 lei. Prin urmare, valoarea uzurabilă a clădirii va constitui 1 560 000 lei ($1\,600\,000 - 40\,000$). Anume această sumă la calcularea uzurii este supusă repartizării pe perioade de gestiune în cursul duratei de funcționare utilă a clădirii.

Dacă întreprinderea consideră că la ieșirea obiectului de mijloace fixe nu va obține bunuri materiale utilizabile, adică valoarea rămasă a acestuia este neesențială, valoarea uzurabilă este egală cu valoarea de intrare.

Valoarea corectată (ajustată) a mijloacelor fixe - valoarea mijloacelor fixe determinată după efectuarea investițiilor capitale ulterioare în cazul îmbunătățirii stării activelor.

Exemplul 12. Utilajul, valoarea de intrare a căruia este egală cu 70 000 lei, după patru ani de exploatare a fost modernizat. Consumurile aferente modernizării au constituit 20 000 lei. Ca rezultat, întreprinderea planifică să obțină un avantaj economic suplimentar și consumurile în mărime de 20 000 lei trebuie să fie capitalizate. Prin urmare, valoarea ajustată a utilajului va constitui 90 000 lei

(70 000 + 20 000).

Componenta și clasificarea mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 21-22)

12. Mijloacele fixe cuprind clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajul (aparate și instalații de măsurare și reglare, calculatoare, mijloace de transport, inventar de producție și gospodăresc, plantații perene roditoare, de zonă verde și decorative), alte mijloace fixe (consumuri capitale aferente mijloacelor fixe arendate, fonduri de bibliotecă etc.).

Mijloacele fixe pot cuprinde și unele active aferente după natura lor celor nemateriale, de exemplu, programele informatice, care reglează funcționarea utilajului tehnologic sau a altui utilaj, în cazul când acestea constituie o parte integrantă a utilajului și în documentele primare valoarea acestora nu este evidențiată (identificată). Amortizarea programelor informatice se calculează, pornind de la durata de funcționare utilă a utilajului respectiv.

Obiectele de mijloace fixe (obiectele de inventar) pot cuprinde un ansamblu de obiecte (părți componente), cu diferite durate de funcționare utilă. În astfel de cazuri pentru părțile componente ale obiectului de inventar general se stabilesc diferite durate de funcționare utilă, norme ale uzurii și metode de calculare a acesteia.

În unele ramuri ale economiei naționale mijloacele fixe pot cuprinde obiecte, valoarea unitară a cărora este mai mică decât plafonul stabilit, de exemplu, în industria vinicolă - butoaie și butii; în agricultură - unelte de muncă (pluguri, grape, alte unelte de prelucrare a solului, precum și astfel de mijloace de transport cum sînt căruțele), animale productive (oi, capre, porci, vite etc.) și de muncă (boi, cai, cîini pentru pază etc.); în construcții - instrumente de construcție și alte instrumente similare.

13. În funcție de componența naturală și materială și mijloacele fixe se subdivizează în:

- clădiri (clădirile oficiului întreprinderii, secțiilor, laboratoarelor, depozitelor de materiale și produse finite etc.);
- construcții speciale (poduri, drumuri, teritorii asfaltate, turnuri de apă, diguri, estacade etc.);
- instalații de transmisie (linii de transport al energiei electrice, rețele termice, conducte de alimentare cu apă, abur și aer comprimat etc.);
- mașini și utilaj (care produc și consumă energie electrică; dispozitive de reglare și măsurare; utilaj de laborator; calculatoare etc.);
- mijloace de transport (materialul rulant al transportului auto și feroviar; nave maritime și fluviale; conducte magistrale de gaze);
- instrumente (pentru prelucrarea materiei prime, materialelor și semifabricatelor, pentru deservirea și reglarea utilajului);
- inventar de producție și gospodăresc (seturi de mobilă, tehnică de multiplicare (xerox); faxuri; obiecte pentru păstrarea materialelor lichide și pulverulente, precum și a produselor - cuve, butoaie, butii etc.);
- animale de muncă și productive (cai, boi, vite, oi și capre, porci din turma de bază, cîini speciali pentru pază etc.);
- plantații perene (plantații fructifere roditoare, vii și livezi, plantații decorative și de zonă verde) fără valoarea terenurilor pe care sînt amplasate;
- alte mijloace fixe (fonduri de bibliotecă, consumuri capitale în mijloace fixe arendate - în conformitate cu condițiile contractului dearendă etc.).

Investiții capitale ulterioare privind îmbunătățirea stării mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 23-28)

14. Îmbunătățirea stării mijloacelor fixe, care este menită să asigure obținerea avantajului economic suplimentar, poate fi rezultatul:

- a) reconstrucției întreprinderii în scopul majorării duratei de funcționare utilă a obiectelor, precum și a capacității de producție;
- b) sporirii calității unor părți componente (subansambluri) distincte ale mijloacelor fixe în scopul îmbunătățirii substanțiale a calității producției fabricate;
- c) aplicării unor procese de producție noi, care contribuie la reducerea considerabilă a consumurilor activității de bază.

Investițiile capitale ulterioare privind îmbunătățirea stării mijloacelor fixe se includ în valoarea de bilanț a acestora (se capitalizează) în cazul când există certitudinea că în urma acestor investiții întreprinderea va obține avantaje economice suplimentare în comparație cu acelea care au fost determinate la constatarea acestora ca active. Însă capitalizarea investițiilor capitale ulterioare se efectuează în limitele valorii de recuperare a obiectului dat.

Exemplul 13. Întreprinderea a modernizat utilajul. Se presupune că în urma acestui fapt durata de funcționare utilă a lui se va majora cu 5 ani, iar calitatea producției se va îmbunătăți. Consumurile aferente modernizării au constituit 40 000 lei, valoarea de bilanț a utilajului până la modernizare - 30 000 lei, iar valoarea de recuperare - 65 000 lei. Valoarea de bilanț a utilajului după

modernizarea acestuia trebuie să constituie 70 000 lei

(30 000 + 40 000). Însă, întrucât valoarea de recuperare limitează suma consumurilor ulterioare capitalizate, ea este egală cu 65 000 lei (30 000 + 40 000 - 5 000). Pornind de la această sumă, diminuată cu valoarea probabilă rămasă, va fi calculată uzura utilajului după modernizarea acestuia. Diferența în mărime de 5 000 lei (70 000 - 65 000), care depășește valoarea de recuperare, se constată ca cheltuieli ale perioadei.

15. Întreprinderea este certă suficient în obținerea avantajului economic suplimentar în cazul când acest lucru este argumentat din punct de vedere economic (există desene sau calcule care confirmă îmbunătățirea stării obiectului de mijloace fixe după modernizarea (reconstrucția) acestuia și restabilirea proprietăților pierdute integral sau parțial).

Dacă întreprinderea nu preconizează obținerea avantajului economic suplimentar, investițiile capitale ulterioare nu se capitalizează, ci se reflectă în mărimea sumelor efective ca consumuri aferente reparației mijloacelor fixe. Se admite raportarea acestora la cheltuielile anticipate curente cu includerea ulterioară în componența consumurilor și/sau a cheltuielilor perioadei de gestiune în mărime de 1/12 parte.

Exemplul 14. În urma modernizării strungului, consumurile aferente constituind 20 000 lei, întreprinderea a determinat că nu va obține avantaj economic sau acesta va fi nesemnificativ. Suma indicată poate fi trecută integral la consumurile aferente reparației strungului în luna efectuării modernizării sau la cheltuielile anticipate curente, iar apoi lunar să se includă câte 1 667 lei (20 000: 12) în consumurile aferente reparației strungului.

În mod similar trebuie să se reflecte consumurile aferente modernizării mijloacelor fixe și în cazul când modernizarea este efectuată în locul reparației capitale planificate și luate în considerare la determinarea duratei de funcționare utilă, și dacă după aceasta întreprinderea nu preconizează obținerea avantajului economic suplimentar.

16. Obținerea avantajului economic, ca un criteriu de capitalizare a consumurilor ulterioare, poartă un caracter relativ. Astfel, este puțin probabil că reconstrucția sau lărgirea clădirilor oficiului întreprinderii, depozitelor sau construcțiilor speciale va conduce nemijlocit la obținerea avantajului economic suplimentar. Însă acest lucru nu înseamnă că consumurile aferente executării lucrărilor menționate nu trebuie capitalizate. Dacă după lărgirea sau reconstrucția clădirilor și construcțiilor speciale se majorează suprafața, volumul, capacitatea sau durata de funcționare utilă a acestora (în comparație cu aceeași indicatori determinați la constatarea inițială a clădirilor și construcțiilor speciale), există temeiul pentru capitalizarea consumurilor respective.

Exemplul 15. Întreprinderea a lărgit clădirea depozitului de materiale și ca rezultat s-a mărit suprafața (volumul) lui. Consumurile aferente lărgirii clădirii au constituit 50 000 lei. Întreprinderea nu va obține în acest caz un avantaj economic suplimentar, însă consumurile

menționate (50 000 lei) în limitele valorii de recuperare sînt supuse capitalizării.

Consumuri aferente reparației mijloacelor fixe

17. Consumurile aferente reparației curente sînt necesare pentru păstrarea posibilității de a obține din utilizarea mijloacelor fixe un avantaj economic (profit) viitor în mărimile determinate la procurarea acestora. Din această cauză astfel de consumuri se reflectă ca consumuri și/sau cheltuieli ale perioadei în care au fost efectuate, ținînd cont de modul și locul executării lucrărilor de reparație (în secția de reparație sau la locul de utilizare a obiectelor). După caz, întreprinderea poate crea în cursul anului o rezervă (lunar în mărime de 1/12 parte din sumele planificate) pentru a reflecta uniform consumurile și/sau cheltuielile aferente reparației curente a mijloacelor fixe. În acest caz suma consumurilor și/sau a cheltuielilor efective aferente reparației curente se trece la micșorarea rezervelor create anterior în cursul anului.

Exemplul 16. Consumurile anuale planificate pentru reparația curentă a mașinilor și utilajului secțiilor întreprinderii constituie 246 000 lei. În cursul perioadei de gestiune se va crea o rezervă pentru reparația curentă, defalcările lunare în rezervă fiind egale cu 20 500 lei ($246\,000 : 12$). Suma cheltuielilor efective în mărime de 238 000 lei va fi raportată la micșorarea rezervelor create, care la finele anului se inventariază, iar diferența se reglează în conformitate cu politica de contabilitate a întreprinderii.

18. Reparația capitală poate fi efectuată:

a) pentru menținerea mijloacelor fixe în stare de lucru astfel încît întreprinderea să obțină întregul volum de avantaje economice care a fost determinat la punerea în funcțiune a mijloacelor respective:

b) în scopul majorării duratei de funcționare utilă a mijloacelor fixe, îmbunătățirii calității produselor fabricate și/sau a serviciilor prestate.

În primul caz reparația capitală nu conduce la obținerea avantajului economic suplimentar, iar în al doilea caz întreprinderea preconizează obținerea unui avantaj economic suplimentar.

19. Consumurile aferente reparației capitale a mijloacelor fixe, care contribuie la obținerea unui avantaj economic suplimentar, se reflectă în același mod ca și consumurile aferente reparației curente.

20. Consumurile aferente reparației capitale, din care

întreprinderea preconizează obținerea unui avantaj economic suplimentar, se capitalizează, adică se trec la majorarea valorii obiectului reparat.

21. În majoritatea cazurilor decizia privind capitalizarea sau nu a consumurilor aferente reparației capitale preconizate se ia concret pe fiecare obiect în momentul punerii acestuia în funcțiune. Dacă durata de funcționare utilă a obiectului de mijloace fixe se stabilește, ținînd cont de necesitatea efectuării reparației capitale, consumurile aferente unei astfel de reparații nu se supun capitalizării. Dacă, însă, durata de funcționare utilă a obiectului de mijloace fixe întreprinderea o stabilește fără necesitatea efectuării reparației capitale, dar ulterior reparația totuși se efectuează, consumurile aferente unei astfel de reparații se supun capitalizării.

Exemplul 17. Întreprinderea a procurat un autocamion contra 60 000 lei și a stabilit durata de funcționare utilă a acestuia (10 ani), ținînd cont de efectuarea unei reparații capitale. Ea planifică în curs de 10 ani să obțină din utilizarea autocamionului un profit în sumă de 13 500 lei, cu condiția că acesta va parcurge 400 000 km.

După expirarea a 5 ani autocamionul a fost supus reparației capitale, consumurile aferente constituind 35 000 lei.

Varianta I. Dacă întreprinderea nu creează rezerve pentru reparații, suma totală a consumurilor aferente reparației capitale (35 000 lei) se trece la consumurile lunii în care aceasta a fost efectuată. În cazul creării rezervelor pentru reparații suma consumurilor efective (în exemplul de față - 35 000 lei) va fi trecută la micșorarea rezervelor create. Drept temei de necapitalizare a consumurilor servește faptul că efectuarea reparației capitale a autocamionului a fost luată în calculul duratei de funcționare utilă.

Varianta II. Să presupunem că întreprinderea a stabilit durata de funcționare utilă a autocamionului - 5 ani fără efectuarea reparației capitale. Distanța parcursă planificată este egală cu 200 000 km și întreprinderea planifică să obțină sub formă de avantaj economic (profit) 6 750 lei. Peste 5 ani de exploatare a autocamionului întreprinderea a decis să nu îl caseze, dar să

efectueze reparația capitală, consumurile aferente constituind 35 000 lei. După reparația capitală autocamionul va servi încă 5 ani, distanța parcursă se va majora cu 200 000 km, iar profitul - cu 6 750 lei (în cazul caracterului constant al influenței altor factori).

Astfel, în urma efectuării reparației capitale

întreprinderea va obține un avantaj economic suplimentar în comparație cu mărimea acestuia, determinată la darea în exploatare a autocamionului (6 750 lei). Aceasta servește drept temei pentru capitalizarea consumurilor aferente reparației capitale în limitele valorii de recuperare a autocamionului.

22. Consumurile aferente reparației curente sau capitale care sînt necesare la procurarea obiectului de mijloace fixe ca o condiție principală a pregătirii acestuia pentru exploatare de asemenea sînt supuse capitalizării.

Exemplul 18. Valoarea utilajului procurat, care a fost anterior în exploatare, constituie 40 000 lei, consumurile aferente reparației - 15 000, iar montajului - 2 000 lei. În acest caz consumurile aferente reparației și montajului vor fi capitalizate. Prin urmare, valoarea de intrare a utilajului la punerea în funcțiune a acestuia va constitui 57 000 lei (40 000 + 15 000 + 2 000), dacă această sumă nu va depăși valoarea de recuperare.

Evaluarea care urmează după constatarea inițială a activelor (S.N.C. 16, paragrafele 29-30)

23. Evaluarea activelor materiale pe termen lung după constatarea inițială a acestora poate fi efectuată prin:

- metoda recomandată de S.N.C. 16,
- metoda alternativă admisibilă de S.N.C. 16.

Metoda recomandată de standard

24. Mijloacele fixe și alte active materiale pe termen lung după constatarea inițială întreprinderea le contabilizează la valoarea de intrare, iar în bilanț le reflectă la valoarea de intrare cu scăderea uzurii (epuizării) acumulate. În cazul cînd valoarea de bilanț a unui oarecare obiect depășește considerabil valoarea de recuperare, întreprinderea aduce valoarea de bilanț pînă la valoarea de recuperare, reflectînd diferența în conformitate cu metoda alternativă admisibilă.

25. În cazul pierderii parțiale sau totale a utilității inițiale a obiectului ca rezultat al calamităților naturale (uragan, inundație, incendiu, grindină etc.) sau în urma avariilor, defecțiunilor etc., întreprinderea va obține parțial sau în general nu va obține avantajul economic planificat din utilizarea acestuia, de aceea partea valorii de bilanț în mărimea pierderii utilității inițiale se decontează ca pierderi din evenimente excepționale.

Exemplul 19. Autocamionul în valoare de 80 000 lei a fost pus în funcțiune în luna ianuarie 1999. În urma accidentului rutier care s-a produs la 28 noiembrie a aceluiași an, capacitatea autocamionului de a transporta încărcături s-a redus cu 30%. Uzura autocamionului a fost calculată prin metoda casării liniare a valorii uzurabile. Pentru restabilirea utilității pierdute a autocamionului au fost suportate consumuri în mărime de 25 000 lei. Valoarea probabilă rămasă a autocamionului a fost determinată în mărime de 3 000 lei, valoarea uzurabilă - 77 000 lei (80 000 - 3 000), iar durata de funcționare utilă - 5 ani.

Suma lunară a uzurii autocamionului constituie 1 283,33 lei $[(77\ 000 : 5) : 12]$.

Suma uzurii calculate în perioada februarie-noiembrie este egală cu 11 549,97 lei (1 283,33 x 9).

Valoarea de bilanț a autocamionului la momentul producerii accidentului rutier a constituit 68 450,03 lei (80 000 - 11 549,97).

Partea valorii de bilanț care urmează a fi decontată după accidentul rutier este egală cu 20 535,01 lei (68 450,03 x 0,3).

Consumurile aferente restabilirii parțiale a utilității pierdute a autocamionului în cazul dat se capitalizează, adică se trec la majorarea valorii acestuia. Prin urmare, după accidentul rutier și efectuarea reparației de restabilire uzura se va calcula din valoarea egală cu 72 915,02 lei (68 450,03 - 20 535,01 + 25 000).

Metoda alternativă admisibilă

26. După constatarea inițială a obiectelor corespunzătoare ca active întreprinderea poate aplica metoda alternativă admisibilă de evaluare, conform căreia mijloacele fixe și alte active materiale pe termen lung se contabilizează la valoarea reevaluată, iar în bilanț se reflectă

la valoarea reevaluată diminuată cu uzura acumulată la data întocmirii bilanțului. Drept valoare reevaluată a obiectului se consideră valoarea venală a acestuia.

Reevaluarea mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 31-38)

27. Întreprinderea reevaluează mijloacele fixe și alte active materiale pe termen lung de sine stătător în cazul când valoarea de bilanț a acestora diferă considerabil de valoarea venală. Se recomandă efectuarea reevaluării la finele anului de gestiune pentru a asigura comparabilitatea indicatorilor activității întreprinderii.

Valoarea venală a obiectului corespunzător se determină de către experții independenți. Dacă din anumite motive este imposibilă determinarea valorii venale a unor obiecte, reevaluarea se efectuează la valoarea de recuperare.

Valoarea venală a activelor se determină ținând cont de destinația de utilizare a acestora la data reevaluării. Astfel, clădirea, utilajul și terenul pe care este amplasată

întreprinderea se evaluează, pornind de la aceeași destinație de utilizare - crearea întreprinderii pentru fabricarea producției. În cazul reevaluării nu se admite aplicarea valorii de piață pentru clădiri, construcții speciale, utilaj care au o destinație de utilizare - deservirea activității de producție a întreprinderii și pentru terenul pe care este amplasată întreprinderea - altă destinație de utilizare, de exemplu, pentru construcția centrului comercial sau pentru cultivarea culturilor agricole. Valoarea de piață a unuia și aceluiași obiect în funcție de destinația de utilizare a acestuia va fi diferită.

28. La reevaluarea mijloacelor fixe și a altor active materiale pe termen lung se întocmește un act. În afară de valoarea reevaluată a obiectului se determină suma uzurii acumulate a acestuia la data reevaluării. În acest scop:

a) suma uzurii acumulate a obiectului până la reevaluarea acestuia se înmulțește cu coeficientul modificării valorii obiectului după reevaluarea lui. Acest coeficient se calculează ca raportul dintre valoarea reevaluată a obiectului și valoarea de bilanț a acestuia până la reevaluare;

b) din valoarea de bilanț a obiectului după reevaluarea acestuia se scade uzura acumulată la data reevaluării. Astfel, uzura se egalează cu zero. Această metodă se recomandă pentru mijloacele fixe din grupa "Clădiri".

29. Mijloacele fixe pot fi reevaluate la valoarea de intrare sau la valoarea de bilanț. Rezultatele reevaluării obiectelor de mijloace fixe se reflectă în contabilitate în felul următor:

- suma ecartului de reevaluare se trece la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung",

- suma reducerii valorii se trece la micșorarea capitalului propriu în același post.

Exemplul 20. În luna februarie 1998 întreprinderea a pus în funcțiune un utilaj, valoarea de intrare a căruia constituie 120 000 lei, valoarea probabilă rămasă - 5 000 lei, durata de funcționare utilă - 10 ani. Metoda de calculare a uzurii este metoda casării liniare. La finele celui de-al doilea an de exploatare utilajul a fost reevaluat cu aplicarea coeficientului 0,9. Peste trei ani după prima reevaluare întreprinderea a reevaluat din nou utilajul. Coeficientul reevaluării a constituit în acest caz 1,15. Ulterior, până la ieșirea obiectului, nu au fost efectuate alte reevaluări, revizuirea duratei de funcționare utilă și a metodei de calculare a uzurii acestuia. Rezultatele reevaluării sînt prezentate în tabelul 2.

* Aceste active biologice au o durată de utilizare limitată, însă nu se includ în categoria celor uzurabile, întrucît valoarea lor se recuperează fără calcularea uzurii.

* Aici și în continuare rezultatele calculelor se rotunjesc pînă la 1 leu.

Rata descrescătoare se determină, pornind de la durata de funcționare utilă rămasă după revizuirea metodei de calculare a uzurii (4 ani), și este egală cu 10 ($4 + 3 + 2 + 1$).

Valoarea uzurabilă care urmează a fi repartizată în curs de 4 ani rămași după trecerea la calcularea uzurii prin metoda degresivă cu rată descrescătoare constituie 69 600 lei ($72 600 - 3 000$). Mărimea maximă a uzurii calculate (27 840 lei) revine anului în care a fost revizuită metoda de calculare a uzurii. Ulterior aceasta se micșorează treptat.

55. Este posibilă de asemenea trecerea de la metodele calculării accelerate a uzurii la casarea uniformă a valorii uzurabile sau la calcularea uzurii proporțional cu volumul produselor fabricate, serviciilor prestate. De exemplu, la punerea obiectului în funcțiune întreprinderea a

planificat exploatarea intensă a acestuia pe toată durata de funcționare utilă (8 ani). De aceea a fost luată decizia de a aplica metoda casării accelerate a valorii uzurabile - metoda soldului degresiv. Însă peste 2 ani situația s-a schimbat, cererea pe piață din produsele fabricate cu utilizarea obiectului s-a redus brusc. Ca rezultat, a fost luată decizia privind trecerea la metoda liniară (uniformă) de calculare a uzurii.

Recuperarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 53-55)

56. Întreprinderea aduce valoarea de bilanț a mijloacelor fixe până la valoarea de recuperare a acestora în cazul când ea aplică pentru evaluarea ulterioară metoda recomandată de S.N.C. 16.

În procesul de funcționare activul își pierde treptat utilitatea inițială (capacitatea de a produce un volum anumit de produse de calitate corespunzătoare, de a presta un volum anumit de servicii etc.). Valoarea de bilanț a activului trebuie să reflecte mărimea pierderii utilității. Dat fiind acest fapt, valoarea de bilanț a obiectului sau a unui grup de obiecte omogene trebuie revizuită periodic pentru a nu admite reducerea valorii de recuperare a activului sub nivelul valorii de bilanț. Dacă acest lucru a avut loc, valoarea de bilanț a activului se micșorează până la valoarea de recuperare, suma diferenței fiind raportată la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Exemplul 30. Valoarea de intrare a utilajului cu o durată probabilă de funcționare utilă de 10 ani a constituit 120 000 lei. După patru ani de exploatare utilitatea planificată la punerea în funcțiune a utilajului în cazul utilizării uniforme a acestuia s-a redus cu 40%. Valoarea de bilanț a utilajului dat peste 4 ani trebuie să reflecte mărimea pierderii utilității inițiale a acestuia și constituie 72 000 lei $\$120\,000 - (120\,000 : 10) \times 4$. În acest caz nu se ia în considerare valoarea probabilă rămasă, întrucât în majoritatea cazurilor ea este

nesemnificativă. Dacă, însă, valoarea de recuperare a utilajului, ținând cont de gradul uzurii, ar fi fost egală cu 65 000 lei, valoarea de bilanț urma să fie micșorată până la 65 000 lei. Diferența în mărime de 7 000 lei (72 000 - 65 000) este necesar să fie trecută la micșorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Casarea parțială a valorii de bilanț a mijloacelor fixe examinată în exemplul de față se bazează pe necesitatea respectării principiului prudenței pentru a nu admite supraevaluarea mijloacelor fixe în comparație cu valoarea reală a acestora.

57. Dacă avantajul economic obținut din utilizarea activului sau grupului de active s-a redus din cauza defecțiunilor, deteriorărilor, incendiului, inundației, uraganului sau a altor factori, valoarea de recuperare a activului (grupului de active) poate fi mai mică decât valoarea de bilanț. În acest caz casarea parțială sau totală a valorii de bilanț se efectuează în modul examinat în paragraful 29 al prezentelor comentarii.

58. Valoarea de recuperare se determină pentru fiecare activ (grup de active omogene) separat, ținând cont de tipul, marca, modelul, seria acestuia etc. Valoarea de bilanț de asemenea se micșorează până la valoarea de recuperare separat pe fiecare activ (grup de active omogene). Însă în cazul când este imposibilă determinarea valorii de recuperare (aceasta lipsește), valoarea de bilanț a fiecărui activ interdependent se micșorează proporțional cu mărimea reducerii valorii de recuperare a activelor (grupelor) mai puțin numeroase pentru care este posibilă determinarea (există) valorii de recuperare. De exemplu, clădirea secției este menită să asigure crearea condițiilor necesare pentru realizarea procesului tehnologic (funcționarea utilajului), participând la prelucrarea materiei prime și materialelor în cazul fabricării produselor. Pentru grupul de clădiri (cel mai puțin numeros) este determinată valoarea de recuperare, raportul căreia față de valoarea de bilanț constituie 0,95, iar pentru fiecare obiect din grupul de mașini și utilaje nu există valoarea de recuperare. Întrucât aceste grupe de mijloace fixe se consideră active interdependente, valoarea de bilanț a tuturor obiectelor din grupul de mașini și utilaje trebuie diminuată cu aplicarea coeficientului 0,05 (1,00 - 0,95).

Majorarea ulterioară a valorii de recuperare a mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 56-57)

59. Dacă pentru evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe (în perioada utilizării acestora) întreprinderea aplică metoda recomandată de S.N.C. 16, ea reflectă suma majorării valorii activului. Aceasta se efectuează în cazurile când circumstanțele care au condus anterior la reducerea valorii activului încetează să existe. Totodată întreprinderea trebuie să dispună de

dovezi suficiente că circumstanțele modificate privind evaluarea nouă vor exista permanent în perioada apropiată. Suma majorării se raportează la majorarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

Exemplul 31. Peste 3 ani după punerea în funcțiune a utilajului electronic cu valoarea de bilanț de 180 000 lei și durata probabilă de funcționare utilă de 10 ani

întreprinderea a efectuat casarea parțială a valorii de bilanț a acestuia (cu 8 000 lei), aducând-o până la valoarea de recuperare egală cu 172 000 lei. Peste 2 ani după aducerea valorii de bilanț până la valoarea de recuperare, a avut loc majorarea ultimei cu 5 000 lei. Circumstanțele care au cauzat majorarea valorii de recuperare se vor păstra în următorii 2-3 ani. Prin urmare, întreprinderea va reflecta majorarea valorii utilajului electronic cu 5 000 lei, majorând capitalul propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

În cazul aplicării pentru evaluarea ulterioară a activelor a metodei alternative admisibile de S.N.C. 16 întreprinderea efectuează reevaluarea acestora, rezultatele căreia se reflectă în conformitate cu S.N.C. 16, paragraful 37.

Ieșirea mijloacelor fixe (S.N.C. 16, paragrafele 58-61)

60. Mijloacele fixe sînt scoase din uz din motivul vînzării, uzurii totale, schimbului pe alte active etc.

Rezultatul din ieșirea mijloacelor fixe din motivul vînzării se determină ca diferența dintre sumele constatate ca venituri și valoarea de bilanț la momentul ieșirii, constatată ca cheltuieli, și se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare.

La ieșirea obiectelor de mijloace fixe din motivul uzurii totale întreprinderea reflectă casarea uzurii acumulate și intrarea valorilor materiale utilizabile (fier vechi, materiale de construcție etc.) în mărimea valorii probabile rămase. În cazul cînd valoarea bunurilor intrate efectiv depășește valoarea probabilă rămasă, diferența se reflectă ca venituri ale activității de investiții. Dacă, însă, valoarea materialelor (pieselor de schimb) înregistrate la intrări este mai mică decît valoarea probabilă rămasă, diferența se reflectă ca cheltuieli ale activității de investiții.

Exemplul 32. Din motivul uzurii totale se casează un strung, valoarea de intrare a căruia constituie 38 000 lei, durata de funcționare utilă stabilită - 10 ani, iar valoarea probabilă rămasă - 2 000 lei. Valoarea efectivă a valorilor obținute (fierului vechi) este egală cu 2 300 lei.

În cazul dat la ieșirea strungului întreprinderea reflectă:

- casarea uzurii acumulate în mărimea valorii uzurabile - 36 000 lei (38 000 - 2 000);
- înregistrarea la intrări a fierului vechi obținut la valoarea efectivă - 2 300 lei;
- majorarea veniturilor activității de investiții - 300 lei (2 300 - 2 000).

Dacă valoarea fierului vechi obținut ar constitui 1 800 lei, diferența în mărime de 200 lei (2 000 - 1 800) întreprinderea ar fi reflectat-o ca cheltuieli ale activității de investiții.

61. În cazul ieșirii premature a obiectului de mijloace fixe, adică pînă la expirarea duratei de funcționare utilă a acestuia, partea rămasă a valorii uzurabile se trece la cheltuielile activității de investiții.

Exemplul 33. Folosind datele din exemplul 32, să presupunem că strungul se scoate din uz peste 8 ani, adică cu doi ani înainte de expirarea duratei probabile de funcționare utilă. În acest caz suma uzurii calculate și supuse casării va constitui 28 800 lei $[(36\ 000 : 10) \times 8]$, iar suma necalculată a uzurii în mărime de

7 200 lei $[(36\ 000 - 28\ 800) \text{ sau } (3\ 600 \times 2)]$ va fi trecută la cheltuielile activității de investiții. Înregistrarea la intrări a valorilor materiale utilizabile se reflectă în modul descris mai sus.

62. La ieșirea mijloacelor fixe din motivul vînzării sau schimbului întreprinderea decontează la cheltuielile activității de investiții valoarea de bilanț a obiectului ieșit, iar valoarea de vînzare sau valoarea venală coordonată cu consumatorul și/sau beneficiarul obiectului se trece la veniturile activității de investiții.

63. Dacă în cursul duratei de funcționare utilă obiectul de mijloace fixe a fost supus reevaluării, la ieșirea acestuia suma ecartului de reevaluare sau reducerii valorii raportată anterior la majorarea sau micșorarea capitalului propriu se trece respectiv la veniturile sau cheltuielile activității de investiții.

Exemplul 34. Din motivul uzurii totale se casează utilajul electrotehnic, valoarea de intrare a

căruia a constituit 36 000 lei, durata de funcționare utilă - 8 ani, iar valoarea probabilă rămasă - 2 000 lei. Pentru evaluarea ulterioară a acestuia a fost aplicată metoda alternativă admisibilă de S.N.C. 16. După doi ani de exploatare utilajul a fost reevaluat cu aplicarea coeficientului de reevaluare 1,2, iar peste un an după prima reevaluare a fost reevaluat a doua oară cu aplicarea coeficientului 0,90.

În cazul dat se calculează următorii indicatori:

? suma uzurii acumulate în cursul a doi ani de exploatare a utilajului până la prima reevaluare - 8 500 lei $[(36\ 000 : 8) \times 2]$;

? valoarea de bilanț a utilajului:

- până la prima reevaluare - 27 500 lei $(36\ 000 - 8\ 500)$;
- după prima reevaluare - 33 000 $(27\ 500 \times 1,2)$;
- . suma ecartului de reevaluare conform rezultatelor primei reevaluări - 5 500 lei $(33\ 000 - 27\ 500)$;
- . suma uzurii anuale după prima reevaluare - 5 100 lei $[(33\ 000 - 27\ 500) : 6]$;
- . valoarea de bilanț a utilajului:
- până la a doua reevaluare - 27 900 lei $(33\ 000 - 5\ 100)$;
- după a doua reevaluare - 25 110 lei $(27\ 900 \times 0,9)$;
- . suma reducerii valorii conform rezultatelor celei de-a doua reevaluări - 2 790 lei $(27\ 900 - 25\ 110)$.

Să presupunem că după reevaluările menționate ale utilajului, până la finele duratei de funcționare utilă, nu au fost efectuate alte reevaluări și modificări. Din aceste considerente la ieșirea obiectului dat din motivul uzurii totale, pe lângă casarea uzurii acumulate și înregistrarea la intrări a valorilor materiale utilizabile, este necesar a trece la veniturile activității de investiții suma cu care ecartul de reevaluare în urma primei reevaluări depășește suma reducerii valorii în cazul celei de-a doua reevaluări în mărime de 2 710 lei $(5\ 500 - 2\ 790)$.

64. Ieșirea unor tipuri de mijloace fixe (mașini, strunguri, utilaje, clădiri, construcții speciale etc.) necesită anumite cheltuieli aferente demontării, dezasamblării etc. Astfel de cheltuieli (consumuri) se reflectă ca un tip distinct de cheltuieli pe toată durata de funcționare utilă a activului în conformitate cu politica de contabilitate a întreprinderii:

- . prin crearea rezervelor corespunzătoare;
- . fără crearea rezervelor.

În primul caz întreprinderea reflectă lunar cheltuielile anticipate aferente ieșirii activului în componența cheltuielilor activității de investiții, creînd rezerva din suma probabilă pe toată durata de funcționare utilă a acestuia. La ieșirea activului suma cheltuielilor efective aferente ieșirii se confruntă cu mărimea probabilă (rezervată). Suma rezervelor create în plus se trece la venituri. La suma cheltuielilor efective care depășesc rezervele constituite se creează rezerve suplimentare.

Exemplul 35. La punerea în funcțiune a utilajului întreprinderea a determinat cheltuielile probabile aferente ieșirii acestuia în mărime de 3 000 lei și durata de funcționare utilă de 5 ani. Să presupunem că cheltuielile efective aferente ieșirii utilajului au constituit 2 500 lei.

În situația dată în contabilitate este necesar:

- . a reflecta lunar suma defalcărilor în rezerve pentru acoperirea cheltuielilor aferente ieșirii utilajului care este egală cu 50 lei $[(3\ 000 : 5) : 12]$;
- . la ieșirea utilajului a crea rezerve create în plus în sumă de 500 lei $(3\ 000 - 2\ 500)$ la veniturile activității de investiții. Întru evitarea majorării artificiale a veniturilor sumele rezervelor create în plus pot fi stornate.

Dacă cheltuielile efective aferente ieșirii utilajului ar fi constituit 3 200 lei, trebuia să se creeze suplimentar rezerve în sumă de 200 lei.

În cazul când întreprinderea pe toată durata de funcționare utilă a obiectului de mijloace fixe nu creează careva rezerve, la ieșirea acestuia suma cheltuielilor efective se reflectă în componența cheltuielilor activității de investiții.

Active materiale în curs de execuție (S.N.C. 16, paragrafele 62-71)

65. Active materiale în curs de execuție (investiții capitale) - consumuri aferente procurării

și creării activelor materiale pe termen lung la beneficiarul construcției în decursul unei perioade îndelungate sau pînă la punerea în funcțiune a acestora.

Activele materiale în curs de execuție cuprind:

- consumurile aferente lucrărilor de construcție la beneficiar (construcția clădirilor, construcțiilor speciale, podurilor, digurilor, fîntînilor, sondelor, drumurilor etc.; lucrările de montaj și de altă natură; plantarea și cultivarea plantațiilor perene);
- utilajul destinat instalării (care necesită montaj), procurat de la furnizori;
- utilajele și alte obiecte ce nu necesită montaj, termenul de punere în funcțiune a cărora nu coincide cu momentul procurării acestora, de exemplu, garnitura de mobilă procurată în luna februarie, dar care încă nu este dezambalată și utilizarea căreia se planifică pentru luna martie sau aparatul de casă procurat în luna ianuarie pînă la înregistrarea la inspectoratul fiscal și punerea în funcțiune a acestuia.

În componența activelor materiale în curs de execuție de asemenea pot fi incluse consumurile aferente reparației capitale a mijloacelor fixe și investițiile capitale ulterioare (S.N.C. 16, paragrafele 23-26) efectuate în regie proprie la locul de utilizare a obiectelor și în urma cărora întreprinderea preconizează să obțină un avantaj economic suplimentar (profit). În acest caz din momentul începerii lucrărilor de reparație capitală, modernizare, reconstrucție, lărgire a producției etc. și pînă la încheierea acestora consumurile respective urmează a fi reflectate în componența activelor materiale în curs de execuție.

66. Activele materiale în curs de execuție specificate în paragrafele 62 și 63 ale S.N.C. se contabilizează la întreprinderea beneficiară cu total cumulativ de la începutul executării lucrărilor de construcție și montaj pînă la punerea în funcțiune a obiectului respectiv.

La încheierea lucrărilor obiectul construit (edificat, montat) se pune în funcțiune, se determină valoarea de intrare a acestuia care include toate consumurile (directe și indirecte) aferente creării acestuia, precum și dării în exploatarea de probă și aducerii obiectului în stare de lucru. După punerea obiectului în funcțiune pierderile apărute în perioada însușirii planificate (normate) a capacităților de producție ale întreprinderii (subdiviziunii) se constată că cheltuieli ale activității de bază.

67. Consumurile aferente edificării construcțiilor speciale și instalațiilor provizorii neprevăzute în lista de titluri se contabilizează în componența consumurilor activităților auxiliare. După încheierea lucrărilor de edificare a construcțiilor și instalațiilor provizorii neprevăzute în lista de titluri acestea se înregistrează în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată, după ce valoarea acestora se include în valoarea obiectului de bază prin calcularea uzurii. Uzura se calculează pornind de la valoarea construcției speciale provizorii cu scăderea valorilor materiale utilizabile previzibile și durata normată a construcției obiectului de bază în conformitate cu cerințele S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

Terenuri (S.N.C. 16, paragrafele 72-79)

68. Terenuri - un tip distinct de imobil cu o durată nelimitată de utilizare în desfășurarea activității de întreprinzător sau care poate fi destinată transmiterii în arendă.

Grupa de terenuri cuprinde:

- terenurile pe care sînt construite clădiri și construcții speciale ale întreprinderii;
- terenurile fără construcții utilizate în scopuri agricole, de exemplu, ca suprafețe destinate livezilor, viilor, cîmpurilor pentru cultivarea culturilor agricole;
- terenurile cu resurse naturale (petrol, gaze naturale, păduri etc.).

Terenuri arendate sînt terenurile preluate de arendator în arendă finanțată.

69. Valoarea de intrare a terenurilor cuprinde:

- a) valoarea contractuală de cumpărare;
- b) cheltuielile aferente încheierii tranzacției și procurării proprietății, inclusiv cheltuielile de comision ce țin de încheierea tranzacției cu bunurile imobiliare;
- c) plata onorariilor juriștilor pentru serviciile de verificare a faptului dacă terenul cumpărat nu este depus ca gaj, arestat sau un element al altor restricții;
- d) impozitele neplătite de vînzător (de exemplu, impozitul pe bunurile imobiliare), dar care

urmează a fi plătite de cumpărător;

e) cheltuielile aferente examinării terenului;

f) cheltuielile aferente pregătirii terenului pentru utilizarea după destinație (nivelarea, curățarea, demolarea construcțiilor vechi cu scăderea valorii materialelor utilizabile, valoarea drenajului etc.).

70. Deseori terenurile și clădirile sau construcțiile speciale amplasate pe acestea se procură ca un tot unitar, adică se plătește o sumă unică (în acord). Întrucât terenurile se includ în categoria activelor neuzurabile, iar clădirile, construcțiile speciale sau alte obiecte amplasate pe aceste terenuri sînt active uzurabile și se calculează uzura lor, este necesară determinarea separată a valorii terenurilor și a valorii construcțiilor (clădirilor, construcțiilor speciale) și înregistrarea acestora la intrări în diferite conturi contabile. Suma unică (în acord) se repartizează pe terenuri și construcții (clădiri, construcții speciale) proporțional cu valoarea de piață a acestora în cazul cînd acestea ar fi fost cumpărate separat.

Exemplul 36. Pentru terenul și clădirea amplasată pe acesta au fost plătiți 180 000 lei. Dacă aceste obiecte ar fi fost cumpărate separat, valoarea de piață a terenului ar fi constituit 160 000 lei, iar a clădirii - 40 000 lei.

Valoarea fiecărui obiect în parte se calculează în felul următor:

- se determină raportul (coeficientul) dintre plata unică (în acord) și valoarea de piață totală a obiectelor: $180\,000 : 200\,000 \approx 0,9$;

- prin înmulțirea valorii de piață a fiecărui obiect cu coeficientul obținut se determină valoarea de cumpărare a acestuia:

a terenului - 144 000 lei ($160\,000 \times 0,9$), a clădirii - 36 000 lei ($40\,000 \times 0,9$).

Total - 180 000 lei.

71. Valoarea formării landşaftului, construcției îngrăditurilor, amenajării locurilor de parcare, construcției străzilor, trotuarelor și comunicațiilor subterane, adică a obiectelor care au o durată limitată de exploatare, se contabilizează separat și nu se include în valoarea terenului. Astfel de obiecte se înregistrează în componența mijloacelor fixe din grupa "Construcții speciale". Uzura acestora se calculează separat, pornind de la durata de funcționare utilă.

72. Terenurile și construcțiile care nu sînt procurate pentru utilizarea în activitatea de întreprinzător și comercială sau predarea în arendă se contabilizează în componența proprietății investiționale.

73. În cazul cînd terenul se utilizează în activitatea de întreprinzător (de exemplu, pentru cultivarea culturilor agricole) sau se transmite în arendă, el aduce venit întreprinderii. De aceea cheltuielile aferente asigurării acestuia, impozitul pe bunurile imobiliare și alte cheltuieli se constată ca cheltuieli ale perioadei.

74. Reevaluarea terenurilor se efectuează în modul examinat în paragrafele 28-30 ale prezentelor comentarii. Se supune reevaluării valoarea de bilanț a terenurilor care corespunde valorii de intrare (reevaluate) a acestora. Rezultatele reevaluării se trec la modificarea capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

75. La ieșirea terenurilor valoarea de bilanț a acestora se reflectă ca cheltuieli, iar valoarea de vânzare - ca venituri ale activității de investiții. Diferența dintre acești indicatori constituie rezultatul financiar (profitul sau pierderea) și se reflectă în Raportul privind rezultatele financiare.

Resurse naturale (S.N.C. 16, paragrafele 80-82)

76. Resurse naturale - partea naturală a activelor materiale pe termen lung care îmbracă o formă naturală concretă a rezervelor de petrol, gaze, piatră, material lemnos și a altor resurse extrase (explorate) în cursul unei perioade îndelungate.

Pe măsura însușirii (explorării) resurselor naturale volumul acestora se micșorează treptat. De aceea trebuie micșorată și valoarea de intrare (reevaluată) a acestora prin calcularea epuizării. Calcularea epuizării resurselor naturale se efectuează prin metoda de producție, adică proporțional cu volumul efectiv al resurselor extrase (explorate). În acest scop se determină volumul previzibil al rezervelor (în tone, metri cubi etc.) pentru tipul dat de resurse naturale, zăcăminte, teren, precum și valoarea probabilă rămasă (dacă aceasta se planifică). La extracția (explorarea) gazelor naturale, apei minerale și curative, prundișului, nisipului și altor tipuri

similare de resurse naturale întreprinderea nu poate planifica valoarea probabilă rămasă. Însă, în urma extragerii pietrei de var și de construcție spațiul format poate fi utilizat ca depozite, subsoluri etc., valoarea cărora și constituie valoarea probabilă rămasă.

Suma epuizării resurselor naturale se calculează în modul următor:

? se determină valoarea epuizabilă a tipului respectiv de resurse naturale prin scăderea valorii probabile rămase din valoarea de intrare;

? se află valoarea epuizabilă specifică (la o unitate a volumului) ca raportul dintre valoarea epuizabilă și volumul calculat (preconizat) al rezervelor resurselor naturale;

? se determină suma epuizării care urmează a fi calculată în cursul perioadei de gestiune, ca produsul dintre valoarea epuizabilă și valoarea volumului efectiv al rezervelor extrase (explorate).

Exemplul 37. Conform calculelor prealabile, volumul pietrei de construcție este egal cu 2 000 000 metri cubi. Valoarea acesteia constituie 30 000 000 lei, iar valoarea probabilă rămasă - 100 000 lei. În cursul primei perioade de gestiune au fost extrași 80 000 metri cubi.

Calcularea sumei epuizării se efectuează în modul următor:

. valoarea epuizabilă - 29 900 000 lei (30 000 000 - 100 000);

. mărimea specifică a valorii epuizabile - 14,95 lei
(29 900 000 - 2 000 000);

. suma epuizării în cursul perioadei de gestiune - 1 196 000 lei (80 000 x 14,95).

77. Dacă durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe (instalațiile de foraj și stațiile de pompare, conveierele și alt utilaj, mașinile de tăiat piatră, căile de acces, autotransportul etc.), utilizate la valorificarea resurselor naturale, depășește durata probabilă de extracție (explorare a zăcămintelor), uzura acestora se calculează, pornind de la durata (volumul) extracției (explorării) cu condiția că după epuizarea resurselor aceste mijloace fixe nu vor putea fi utilizate în alte scopuri. Dacă durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe menționate este mai mică decât durata probabilă a extracției resurselor naturale, uzura mijloacelor fixe se calculează ținând cont de durata de funcționare utilă a acestora. Ținând cont de această durată, se calculează uzura mijloacelor fixe în cazul când după epuizarea resurselor naturale mijloacele fixe respective pot fi utilizate în alte scopuri. În acest caz întreprinderea poate utiliza metoda liniară, metoda de producție sau una din metodele casării accelerate a valorii uzurabile.

Exemplul 38. La sonda de gaze se utilizează o instalație de pompare în valoare de 120 000 lei. Durata de funcționare utilă a acesteia constituie 10 ani, iar valoarea probabilă rămasă - 4 000 lei. Durata probabilă de extracție a gazelor naturale - 8 ani.

Durata de funcționare utilă a instalației de pompare în cazul dat depășește durata probabilă de extracție a gazelor naturale. După epuizarea rezervelor de gaze nu se planifică utilizarea instalației în alte scopuri. Să presupunem că în primul an a fost extrasă 1/9 parte din volumul total al rezervelor de gaze. Prin urmare, suma anuală a uzurii calculate a instalației de pompare va constitui 12 876 lei [(120 000 - 4 000) x 1/9].

Dacă ar fi fost planificată utilizarea instalației de pompare după epuizarea rezervelor de gaze, uzura acesteia trebuia determinată ținând cont de durata de funcționare utilă și ar fi fost egală cu 11 600 lei [(120 000 - 4 000) : 10].

Exemplul 39. În procesul extracției pietrei de construcție se utilizează un autocamion, valoarea de intrare a căruia constituie 90 000 lei, durata probabilă de funcționare utilă - 5 ani, iar valoarea probabilă rămasă - 2 000 lei. Durata planificată de valorificare a zăcămintelor constituie 30 ani.

După cum se observă, durata de funcționare utilă a autocamionului este mai mică decât durata probabilă de valorificare a rezervelor naturale. Din această cauză suma uzurii anuale a autocamionului se calculează, pornind de la durata de funcționare utilă a acestuia și constituie 17 600 lei (88 000 : 5).

Publicitatea informației (S.N.C. 16, paragrafele 83-87)

78. În anexa la rapoartele financiare întreprinderea dezvăluie pentru fiecare grup de active materiale pe termen lung principiile și variantele de evaluare aplicate pentru calcularea valorii

de bilanț, de exemplu, metoda (principiul) de determinare a valorii de bilanț a activelor pe termen lung în conformitate cu politica de contabilitate a întreprinderii - metoda recomandată de S.N.C. 16 sau cea alternativă admisibilă.

În cazul aplicării metodei alternative admisibile întreprinderea arată, cum au fost reevaluate obiectele de mijloace fixe - la valoarea de intrare cu reevaluarea concomitentă a sumei uzurii acumulate sau la valoarea de bilanț. În afară de aceasta, pentru grupul de clădiri se indică, de exemplu, dacă reevaluarea a fost efectuată cu scăderea sumei uzurii acumulate sau fără scăderea acesteia.

Pentru fiecare grup de clasificare a mijloacelor fixe, indiferent de metoda de evaluare aplicată, se indică mărimea influenței altor factori asupra valorii de bilanț; suma consumurilor aferente reparației capitale, din care se va obține un avantaj economic suplimentar; în ce bază aceste consumuri au fost capitalizate; mărimea investițiilor capitale ulterioare etc.

În cazul în care întreprinderea aplică metoda alternativă admisibilă de evaluare a activelor materiale pe termen lung, adică când acestea sînt reflectate la valoarea reevaluată, se dezvăluie suplimentar următoarele informații:

- data efectuării reevaluării;
- antrenarea experților independenți în efectuarea reevaluării;
- caracteristica indicilor utilizați la determinarea valorii de recuperare;
- valoarea de bilanț a fiecărui grup de active, care ar fi fost inclusă în rapoartele financiare, în cazul când acestea ar fi fost reflectate la valoarea de intrare a procurării (creării) acestora cu scăderea uzurii (de exemplu, valoarea de bilanț a mașinilor și utilajului la finele anului de gestiune fără reevaluarea și influența altor factori ar fi fost reflectată în mărime de 5 800 000 lei, iar, ținînd cont de reevaluare - în mărime de 6 200 000 lei);
- rezultatele reevaluării (suma ecartului de reevaluare sau reducerii valorii) care influențează asupra modificării capitalului propriu în postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"

79. Urmează a fi dezvăluită de asemenea și informația privind activele materiale pe termen lung în conformitate cu paragrafele 84-87 din S.N.C. 16.

Data intrării comentariilor în vigoare

80. Prezentele comentarii intră în vigoare din data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.