

TEMA 2

PROPRIETATE, FABRICA ȘI ECHIPAMENT, IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI PROPRIETATE DE INVESTIȚIE– RECUNOAȘTERE, MĂSURARE ȘI PREZENTARE

INTRODUCERE	2
REZULTATE AȘTEPTATE	2
TERMENI CHEIE ȘI STANDARDE UNDE SUNT DEFINIȚI	3
IAS 16 PROPRIETATE, FABRICA ȘI ECHIPAMENT	5
Criterii pentru recunoaștere	5
Măsurare inițială	5
Durată utilă și metode de amortizare	11
Evaluare ulterioară	12
Costuri ulterioare	16
Reducerea	
IAS 38 IMOBILIZĂRI NECORPORALE	19
Caracteristici și criterii pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale	19
Măsurare inițială	20
Măsurare ulterioară	23
Durată utilă și amortizare	24
IAS 40 PROPRIETATE DE INVESTIȚIE	26
Caracteristici specifice ale proprietății de investiție	26
Criterii pentru recunoaștere și măsurare	27
Derecunoaștere și transformare	28
IAS 36 DETERIORAREA ACTIVELOR	29
Test pentru deteriorare și indicații de deteriorare	29
Măsurarea sumei recuperabile	30
Obiectul deteriorării	31
Transferul și recunoașterea pierderii prin deteriorare	31
Anularea pierderii prin deteriorare	33
IAS 17 LEASING	36
Tipuri de leasing	36
Contabilitate pentru leasing financiar la concesionar	36
Contabilitate pentru leasing financiar la proprietar	40
Contabilitate pentru leasing operațional	41
Vânzări și tranzacții de leaseback	42
IFRS 5 ACTIVE IMOBILIZATE ȚINUTE PENTRU VÂNZARE	
ȘI OPERAȚII DISCONTINUE	45
REZUMAT	46
ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL	47
RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI	47
RĂSPUNSURI LA EXERCIȚII	48

INTRODUCERE

Proprietate, fabrica și echipament, necesită un tratament contabil special datorită naturii lor. Sunt imobilizări corporale ținute de întreprindere pentru a fi utilizate în producție sau pentru furnizarea produselor sau serviciilor, pentru închiriere la terți sau în scopuri administrative și în același timp se așteaptă de la ele să fie utilizate pentru un timp mai îndelungat decât un exercițiu financiar. Costurile contractate de ele vor fi recunoscute pe părți pe durata amortizării. O categorie specifică este proprietatea de investiție. Aceasta din urmă se definește ca proprietate (teren sau fabrică –sau parte de fabrică sau amândouă), deținute (de către proprietar sau concesionar în leasing financiar) pentru a câștiga chirii sau pentru aprecierea capitalului sau pentru amândouă, sau amândouă mai degrabă decât pentru: a) utilizarea în producție sau furnizarea de mărfuri și servicii sau pentru scopuri administrative; sau b) vânzarea în decursul normal al afacerii.

Imobilizările care sunt de asemenea folosite pe mai mult de un exercițiu financiar sunt imobilizări necorporale. Acestea se stabilesc ca imobilizări nemonetare care nu au substanță, deținute pentru producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru închiriere sau altele, sau pentru scopuri administrative. Problemele recunoașterii, măsurării și contabilității pentru operații referitoare la grupurile mai sus menționate de imobilizări și prezentarea lor în situațiile financiare sunt date de următoarele Standarde Internaționale de Contabilitate:

- ✓ Recunoaștere, măsurare și prezentare - IAS16 Proprietate, fabrica și echipament, IAS 38 Imobilizări necorporale , IAS 40 Proprietate pentru investiție, IAS 23 Închirieri
- ✓ Amortizare – IAS 16 Proprietate, fabrica și echipament, IAS 38 Imobilizări necorporale
- ✓ Capacitatea de recuperare a sumei de transport – IAS 36 Amortizarea imobilizărilor
- ✓ Leasing financiar și operațional – IAS 17 Închirieri
- ✓ Casarea imobilizărilor– IFRS 5 Active imobilizate deținute pentru vânzare și operații discontinue

REZULTATE AȘTEPTATE

După ce o să stăpâniți materialul de la această temă veți putea:

- ✓ Să justificați criteriile pentru recunoașterea proprietății, fabricii și echipamentului, a proprietății de investiție și a imobilizărilor necorporale;
- ✓ Să identificați costurile inițiale ale proprietății, fabricii și echipamentului, a proprietății de investiție și a imobilizărilor necorporale;
- ✓ Să definiți în ce condiții și cu ce costuri de închiriere se poate capitaliza și face distincția între discontinuu și încetarea capitalizării;
- ✓ Să aplicați diferitele metode de măsurare după recunoașterea proprietății, fabricii și echipamentului, a proprietății de investiție și a imobilizărilor;
- ✓ Să folosiți metoda de tratare a costurilor ulterioare;
- ✓ Să definiți cerințele pentru amortizarea activelor amortizabile ;
- ✓ Să identificați caracteristicile și să aplicați metodele de deteriorare a activelor;
- ✓ Să clarificați principiile de vânzare a proprietății, fabricii și echipamentului, a proprietății de investiție și a imobilizărilor necorporale;
- ✓ Să explicați prezentarea leasingului financiar și operațional în situațiile financiare ale concesionarului;
- ✓ Să explicați măsurarea și tratarea activelor imobilizate deținute pentru vânzare .

TERMENI CHEIE ȘI STANDARDE UNDE SUNT DEFINIȚI

Proprietate, fabrica și echipament

IAS 16 – imobilizări corporale deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producție sau să furnizeze produse și servicii, pentru închiriere la terți sau în scopuri administrative și în același timp se așteaptă de la ele să fie utilizate pentru un timp mai îndelungat decât un exercițiu financiar

Unitate generatoare de numerar

IAS 36- grupul cel mai mic identificabil de activ care generează numerar și care are multă independență față de alte active sau grupuri de active generatoare de numerar.

Proprietate de investiție

IAS 40 – proprietate (teren sau fabrică –sau parte de fabrică sau amândouă), deținute (de către proprietar sau cesionar în leasing financiar) pentru a câștiga chirii sau apreciere de capital sau amândouă, sau amândouă mai degrabă decât pentru:

- a) utilizarea în producție sau furnizarea de mărfuri și servicii sau pentru scopuri administrative; sau
- b) vânzarea în decursul normal al afacerii .

Activ calificant

IAS 23 – un activ care are nevoie de o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru scopul pentru care era intenționat să fie utilizat sau vândut.

Închiriere

IAS 17–un contract prin care proprietarul conferă concesionarului în schimbul plății sau seriei de plăți dreptul de a folosi un activ pentru perioada de timp convenită.

Leasing financiar

IAS 17– o închiriere care conferă din plin tot riscul și răsplata incidentală a celui care deține în proprietate un activ. Titlul poate fi sau nu poate fi conferit.

Imobilizări necorporale

IAS 38 – active nemonetare care se pot stabili, care nu au substanță fizică deținute pentru producție sau furnizare de mărfuri și servicii, pentru închiriere la alții sau pentru scopuri administrative.

Cost

IAS 16,38, 40- Suma în numerar sau în echivalenți de numerar plătită și valoarea corectă a altei plăți date pentru a achiziționa un activ la timpul livrării sale și manevrarea sau creația.

Costuri cu împrumutul

IAS 23– dobânzi și alte costuri contractate de o întreprindere în legătură cu fondurile de împrumut.

Valoare corectă

IAS 16, 38, 40 –suma provenită din vânzarea unui activ sau proprietate generatoare de numerar într-o tranzacție tip „gentleman agreement” dintre părți.

IAS 17

Amortizare

IAS 16, 36, 38 – alocarea sistematică a unei sume pentru amortizare unui activ pe durata sa utilă.

Durata utilă

IAS 16, 36, 38 – a) perioada de timp în care se așteaptă de la un activ să fie utilizat într-o întreprindere; sau b) numărul unităților de producție sau similare care se așteaptă a fi obținute de la un activ de către întreprindere

IAS 17 – perioada rămasă estimată, de la începutul termenului de închiriere, fără limitarea la termenul de închiriere, în care se așteaptă beneficii economice de la activul care se presupune că le va consuma întreprinderea.

Sumă amortizabilă

IAS 16, 36, 38 –costul unui activ sau altă sumă substituită pentru costul din situațiile financiare, mai puțin valoarea reziduală. Valoarea reziduală poate fi nesemnificativă și în aceste cazuri se poate ignora în măsurarea sumei amortizabile.

Valoarea reziduală

IAS 16, 38 – suma pe care o întreprindere se așteaptă să o obțină pentru un activ la sfârșitul duratei utile după deducerea costurilor presupuse de vânzare în condițiile respective. Impactul inflației nu este luat în considerare.

Sumă purtătoare

IAS 16, 36, 38, 40- suma la care este recunoscut un activ după deducerea oricărei amortizări acumulate și a pierderilor acumulate din deteriorări.

Sumă recuperabilă

IAS 36 –valoarea maximă a valorii corecte a unui activ din care s-a scăzut prețul de vânzare și valoarea de utilizare.

Valoarea corectă minus prețul de vânzare a activului

IAS 36 –suma în numerar la care s-a ajuns după vânzarea unui activ generator de numerar în cadrul unui contract tip „gentleman agreement” mai puțin costurile contractate față de vânzarea activului.

Cost în timpul utilizării

IAS 36 –valoarea curentă a numerarului estimat din folosirea viitoare a activului sau din proprietatea generatoare de numerar

Pierderi prin deteriorare

IAS 36, 38 – suma cu care suma purtătoare a activului depășește suma recuperabilă.

Piață activă

IAS 36, 38 –este o piață unde există următoarele condiții:

- a) articolele comercializate în cadrul pieței sunt omogene
- b) cumpărătorii și vânzătorii doritori se pot găsi la orice oră; și
- c) prețurile sunt disponibile publicului.

IAS 16 PROPRIETATE, FABRICA ȘI ECHIPAMENT

IAS 16 se aplică pentru recunoașterea, măsurarea și prezentarea proprietății, fabricii și echipamentului cu excepția celor care se supun unui alt tratament contabil (IAS 40 proprietate de investiție și IAS 17 închiriere).

Prevederile din IAS 16 nu se aplică pentru:

- a) active biologice legate de activitatea agricolă (IAS 41 Agricultură);
- c) drepturile asupra rezervelor minerale, utilizarea și extragerea rezervelor petroliere, de gaze naturale și de resurse similare neregenerative.

Totuși acest standard se aplică pentru proprietate, fabrică și echipament utilizate pentru dezvoltarea și menținerea activităților și activelor descrise la punctele a) și b).

Criterii pentru recunoaștere

Care sunt criteriile de recunoaștere a proprietății, fabricii și echipamentului?

IAS 16 cere ca orice element de proprietate, fabrică sau echipament să fie recunoscut ca activ dacă se conformează definiției și criteriilor pentru recunoașterea unui activ așa cum este el prescris în Condițiile Generale pentru pregătire și prezentarea situațiilor financiare, și anume:

- este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate cu elementele să se îndrepte către întreprindere;
- costul unui element se poate măsura cu certitudine.

Aceste două criterii se vor aplica pentru toate costurile formând costul unui activ de la momentul în care el a apărut. Ele se vor aplica de asemenea costurilor ulterioare care se vor capitaliza.

Din motive practice este posibil ca activele care îndeplinesc criteriile mai sus menționate nu sunt tratate ca active imobilizate, dar mai degrabă ca o cheltuială la momentul furnizării lor pentru uz curent. Valoarea de prag a fiecărei întreprinderi (maximumul sumei pentru fiecare întreprindere) trebuie să fie diferită și trebuie să reflecte scara operațiunilor și natura specifică a acestora.

Proprietatea, fabrica sau echipamentul se pot achiziționa din motive de siguranță sau de mediu fără să se obțină vreun beneficiu de la ele. În achiziționarea unei astfel de proprietăți, fabrici sau echipament activul trebuie recunoscut deoarece el activează o întreprindere pentru a produce beneficii economice viitoare în plus față de ce ar putea proveni dacă acele active nu ar fi fost achiziționate. Suma de transport a acestui activ și a activelor asociate nu depășește suma totală recuperabilă în conformitate cu IAS 36 Deteriorarea activelor.

Măsurare inițială

Care sunt criteriile de evaluare a proprietății, fabricii și echipamentului?

În conformitate cu IAS 16 referitoare la recunoașterea proprietății, fabricii sau echipamentului acestea se evaluează prin **cost**. Costul specific este funcție de maniera de achiziție.

1. Prin furnizare de la un furnizor extern

Elementele costului sunt:

- prețul de achiziție cuprinzând prețul de cumpărare, inclusiv taxele și impozitele recuperabile ;
- toate costurile direct atribuibile pentru aducerea activului la locul de amplasare și în condițiile necesare pentru a-l face capabil să funcționeze de maniera dorită de conducere;
- măsurările inițiale de cost pentru dezmembrarea și expediția lui și reconstruirea la fața locului acolo unde este amplasat

2. În construcția și constituirea întreprinderii însăși

Costul va include numai:

- costurile beneficiilor angajaților provenite direct din achiziția activelor specifice;
- costurile de pregătire a locului de amplasare specific;
- costurile livrării inițiale și de manevrare;
- costurile instalării și asamblării;
- costurile de testare pentru verificarea funcționării corespunzătoare a activului după deducerea beneficiilor nete de vânzare a oricărui articol produs în timp ce se aducea activul la locul de amplasare și la regimul de funcționare (cum ar fi mostre produse în cursul testării echipamentului).

Următoarele costuri nu reprezintă elemente de cost ale proprietății, fabricii și echipamentului:

- costurile inaugurării noii instalații ;
- costuri de introducere a noului produs sau serviciu (inclusiv costurile cu reclama și activitățile promoționale);
- costurile de conducere a afacerii la noul sediu, într-o nouă regiune sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului);
- costuri cu regia și de administrație .

Recunoașterea costurilor în cheltuielile de transport a activului încetează când acesta se află la locul de amplasare în regimul de funcționare, capabil să funcționeze în maniera dorită de conducere. De aceea costurile suportate la utilizarea sau regrouparea activelor nu se vor include în costurile de transport ale activului (de exemplu pierderile operaționale cum ar fi cele suportate în timp ce apare o cerere pentru un produs fabricat de acest utilaj, costuri de relocare sau reorganizare în parte sau în totalitate, operațiuni ale întreprinderii)

Pot fi dobânzile capitalizate și apoi incluse în costul unui activ?

IAS 23 este dedicat problemei posibilelor abordări de tratare a costurilor cu împrumutul pentru achiziționarea activelor calificante.

Activ calificant este un activ care are nevoie de o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru scopul pentru care era intenționat să fie utilizat sau vândut. Acest grup de active cuprinde activele care se fabrică de obicei pe o perioadă scurtă de timp. Exemple de active calificante sunt clădirile de producție, echipamentul de producție, energia electrică și proprietatea de investiții.

IAS 23 clarifică interpretarea costurilor cu împrumutul direct atribuibil achiziției, construcției sau producerii unui bun. Acestea sunt costuri de împrumut care ar fi fost evitate dacă cheltuiala cu activul calificant nu s-ar fi realizat. Următoarele elemente se pot referi la ele:

- dobânda cu depășirile de credit bancare și împrumuturile pe termen scurt și pe termen lung ;
- reglementarea costurilor suplimentare contractate în legătură cu reglementarea împrumuturilor;
- taxe financiare față de leasingul financiar recunoscut în conformitate cu IAS 17 Închirieri; și
- Diferențe de schimb din împrumuturi în valută străină până în măsura în care ele sunt privite ca o ajustare a costurilor cu dobânda.

IAS 23 permite adoptarea a două abordări pentru recunoașterea costurilor cu împrumutul.

Tratarea costurilor cu împrumutul	
Tratare prin normare	Permite tratare alternativă
Costurile cu împrumutul trebuie recunoscute ca o cheltuială în perioada în care ele sunt contractate, indiferent de cum s-au aplicat împrumuturile	Costurile cu împrumutul sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ calificant și sunt capitalizate ca parte a costului acelui activ. Trebuie îndeplinite două condiții în astfel de cazuri: <ul style="list-style-type: none"> • Viitoarele beneficii economice este probabil să fie derivate pentru întreprindere ca rezultat al acestor costuri contractante; • Costurile trebuie să se măsoare de o manieră sigură.

Un exemplu de aplicare a tratamentului alternativ de recunoaștere a costurilor cu împrumuturile

Întreprinderea A face un contract cu o companie de construcții pentru stabilirea unității producătoare pentru 1 400 000 EUR la un loc de amplasare care a fost cumpărat de constructor cu 100 000 EUR (acest preț este inclus în prima plată). În 2002 Întreprinderea X realizează următoarea plată în rate pentru construirea echipamentului de producție;

1 ianuarie	1 martie	1 Mai	31 Decembrie	Total
210 000	300 000	540 000	450 000	1 500 000

Informațiile despre împrumuturile aplicate de întreprinderea X în 2002 în sunt după cum urmează:

- Un împrumut pe trei ani cu o dobândă de 15% în sumă de 750 000 EUR, primit pe 31.12. 2001 pentru cumpărarea unui teren și construcția unei unități de producție
- Un împrumut pe patru ani cu o dobândă de 15% în sumă de 550 000 EUR, primit pe 31.12. 1999;
- Un împrumut pe zece ani cu o dobândă de 12% în sumă de 600 000 EUR, primit pe 31.12. 1997;

Sarcină: Măsurați suma totală a costurilor împrumutului îndrituit pentru capitalizare

Suma mediei ponderate a costurilor activului în comparație cu perioada de capitalizare			
Data	Costuri totale	Perioada de capitalizare	suma mediei ponderate
1 ianuarie	210 000	12/12	210 000
1 martie	300 000	10/12	250 000
1 mai	540 000	8/12	360 000
31 decembrie	450 000	0	0
Total	1 500 000		820 000

Măsurarea mediei ponderate a ratelor dobânzilor în perioada împrumuturilor încasate pentru scopuri generale		
Dobândă anuală %	Principal	Interes
împrumut pe 4 ani cu dobânda de 10%	550 000	55 000
împrumut pe 10 ani cu dobânda 12%	600 000	72 000
Total	1 150 000	127 000
$\text{media ponderată a ratei dobânzii} = \frac{127\,000}{1\,150\,000} = 11,04\%$		
$750\,000 \times 15\% = 112\,500$		
$70\,000 \times 11,04\% = 7\,728$		
$120\,228$		
Suma costurilor cu dobânda capitalizate este 120 228 EUR		

*Suma cu care suma mediei ponderate a costurilor unității de fabricație depășește suma împrumutată acordată special pentru scopuri de construcție (820 000 – 750 000)

Exercițiul 1:

În 2001 s-au contractat următoarele costuri de construcție a unității producătoare :

De la 1 martie 2001	De la 1 of iulie 2001	De la 1 of noiembrie 2001
240 000	480 000	360 000

În cursul aceluiași an întreprinderea folosește următoarele împrumuturi:

Tipul borro împrumutului	Principal	Dobândă
12% asupra împrumutului pe 3 ani	500 000	60 000
8% asupra împrumutului de 10 ani	1 000 000	80 000
6,5% asupra împrumutului de 12 ani	5 000 000	325 000
Total	6 500 000	465 000

Sarcină: Măsurați suma totală a costurilor împrumutului îndrituit pentru capitalizare

Cum se determină perioada de capitalizare a costurilor cu împrumutul ?

Capitalizarea costurilor împrumutului ca parte a costului activului calificant trebuie începută când:

- Cheltuielile cu costul sunt contractate;
- Costurile cu împrumutul sunt contractate;
- Activitățile ce sunt necesare pentru pregătirea activului în scopul utilizării intenționate.

Trebuie făcută distincție între **suspendarea capitalizării** și **cesiunea capitalizării**. Capitalizarea costurilor cu împrumutul trebuie suspendată în timpul perioadelor în care dezvoltarea activă este întreruptă. Capitalizarea costurilor cu împrumutul nu trebuie suspendată în cazul în care întârzierea este o parte necesară a procesului de obținere a activului gata pregătit pentru scopul de utilizare intenționat (suspendarea construcției iarna de exemplu).

Capitalizarea costurilor cu împrumutul trebuie să înceteze practic când toate activitățile necesare pentru pregătirea activului calificant sunt terminate, adică activul este pregătit de funcționare în scopul pentru care a fost intenționat. Activul este în mod normal gata pentru utilizarea în scopul intenționat când construcția fizică a activului este terminată, chiar dacă munca de rutină administrativă continuă. Dacă modificări minore sunt tot ce este cel mai important, aceasta indică practic că toate activitățile sunt terminate.

Când construcția activului calificant este terminată pe părți și fiecare parte este capabilă de a fi aplicată în timp ce se continuă construcția la celelalte părți, capitalizarea costurilor cu împrumutul a activului calificant trebuie să înceteze când practic toate activitățile necesare pentru pregătirea părții pentru utilizarea intenționată sunt terminate.

1. Fabrica și echipamentul achiziționate prin renunțarea la alte active măsurate

Elementele proprietății, fabricii și echipamentului se pot achiziționa ca rezultat al renunțării la active nemonetare sau la active care combină active monetare cu active nemonetare. Costul acestor active este măsurat la valoarea corectă doar dacă (a) tranzacția de înlocuire nu este de natură comercială sau (b) valoarea corectă nu se măsoară cu certitudine fie pentru activul achiziționat fie pentru activul la care s-a renunțat.

Valoarea corectă a activului la care s-a renunțat va fi îndrituită pentru măsurare, doar dacă valoarea corectă a activului achiziționat este mai clar măsurabilă.

Un exemplu care ilustrează o tranzacție pentru înlocuirea unui activ:

Pe 1 ianuarie 2003 o întreprindere înlocuiește un vehicul cu un echipament de producție. Datele legate de vehicul începând cu data schimbării sunt după cum urmează:

- Suma brută de transport - 256 000
- Amortizare acumulată – 110 000
- Sumă pentru transport – 146 000
- Valoarea corectă din momentul înlocuirii –196 000

În plus pentru schimbarea vehiculului se plătesc 20 000 în numerar.

Tranzacția este de natură comercială.

01/01/03	Debit Utilaje	216 000	
	Debit Amortizare	110 000	
	Credit Vehicule ¹		256 000
	Credit Numerar		20 000
	Credit Venituri sin alte vânzări (profit sau pierdere)		50 000

Notă: Valoarea corectă a activului închiriat, amendată de tot numerarul și echivalentul de numerar transferat este după cum urmează:

Valoarea corectă a vehiculului schimbat 196 000

Numerar plătit 20 000

Preț de cumpărare a mașinii 216 000

O tranzacție de schimb este privită ca o tranzacție de natură comercială când:

- configurația fluxului monetar (risc, încadrarea în timp și sumă) a activului achiziționat este diferită de configurația fluxului monetar a activului schimbat;
- suma normală a acestei părți de activitate, tipică pentru o întreprindere, este afectată de schimbările în operațiile rezultate prin schimb;
- diferențele între elementele a) și b) sunt substanțiale în ce privește valoarea corectă a activelor schimbate.

Dacă activul achiziționat nu se măsoară la valoarea corectă, costurile sale trebuie măsurate la suma purtătoare a activului la care s-a renunțat.

4. Achiziție realizată în condiții de leasing financiar?

În baza unui leasing financiar, concesionarul va deriva beneficiile economice și va lua asupra sa riscurile legate de funcționarea elementului de proprietate, fabrică sau echipament și va considera tranzacția ca o achiziție de activ. IAS 17 Închiriere cere ca activul cu valoare mai mică decât cel care ce urmează a fi înregistrată în bilanțul contabil al concesionarului să aibă:

- valoarea prezentă a plăților minime de chirie; și
- valoarea corectă a creanței în condițiile și termenele leasingului financiar.

5. Achiziție realizată în condiții de împrumut guvernamental

Este posibil ca la achiziționarea fabricilor sau echipamentelor, anumite guverne să acorde împrumuturi; acestea sunt măsurate la valoarea corectă. Un împrumut guvernamental nu trebuie recunoscut în măsura în care nu sunt suficiente garanții, întreprinderea va respecta condițiile de însoțire și împrumutul guvernamental va fi primit. Maniera de eliberare a împrumutului nu afectează metoda contabilă care va fi adoptată cu privire la acest împrumut. În conformitate cu IAS 20 Contabilitatea împrumuturilor guvernamentale și informații privind asistența guvernamentală, împrumutul trebuie justificat în aceeași manieră, indiferent dacă împrumutul a fost primit în numerar sau este practic o reducere a datoriei.

Dacă împrumuturile sunt primite de la terți (entități fizice sau legale) ele sunt prezentat ca venituri în perioada în care apar și nu se supun prevederilor cuprinse în IAS 20.

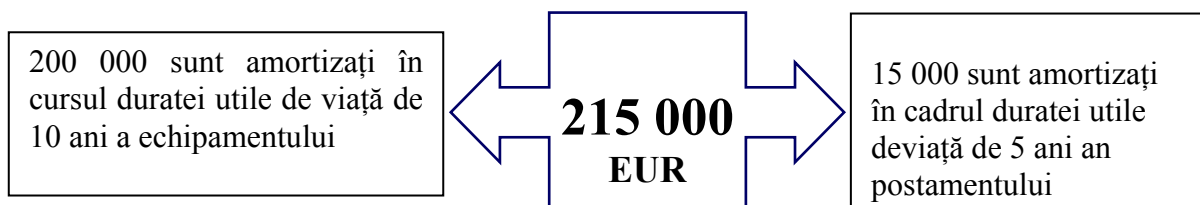
Durată utilă și metode de amortizare

Ce sunt cerințele IAS 16 pentru amortizarea elementelor proprietății, fabricii și echipamentului?

Un activ poate cuprinde mai multe părți, fiecare parte cu o durată utilă diferită. Durata utilă trebuie să fie utilizată ca un criteriu în determinarea amortizării, retragerii și vânzării. De aceea fiecare parte a elementului de proprietate, fabrică sau echipament care este semnificativă în legătură cu costul total al elementului trebuie să fie amortizată separat când fiecare parte are durată utilă diferită.

Un exemplu ilustrativ:

Un echipament a fost cumpărat la prețul de 200 000 EUR. Pentru asamblarea sa s-a stabilit o postament pentru 15 000 EUR.



Suma amortizabilă (costul unui activ sau a unei alte sume substitute pentru cost mai mic decât valoarea sa reziduală) a unui element de proprietate, fabrică sau echipament trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei utile de viață.

Durata utilă de viață unui activ se poate exprima ca:	
Perioada în care un activ se așteaptă să fie disponibil pentru utilizare de către o întreprindere	Număr de produse sau unități similare care ar trebui obținute de la un activ de către o întreprindere

Valoarea reziduală, durata utilă de viață și metoda de amortizarea unui activ trebuie revizuite la fiecare sfârșit de an financiar. Orice schimbare ale acestora trebuie tratată ca o schimbare la evaluarea contabilă estimată în conformitate cu IAS 8.

Amortizarea unui activ începe de la data la care el este disponibil pentru utilizare și încetează când activul este casat.

Amortizarea unui activ nu încetează când activul devine liber sau este retras de la utilizarea activă și ținut pentru vânzare doar dacă activul nu este complet amortizat.

Când se utilizează metoda deprecierii unității de producție, amortizarea poate fi zero deoarece impozitele de amortizare sunt variabile și nu sunt fixate.

Un vehicul a fost cumpărat la prețul de 100 000 EUR. Durata de viață utilă a sa este estimată la 10 ani. În această perioadă, în conformitate cu documentația tehnică se prevede o un kilometraj de 200 000 km. În 2004 kilometrajul efectiv al vehiculului era de 25 000 km.	
Amortizarea bazată pe anii de durată utilă	Amortizarea bazată durată utilă exprimată în kilometri

100 000 EUR/10 ani= 10 000 EUR. Costurile anuale fixe pe 10 000 EUR.	100 000 EUR/200 000 EUR. = 0,50 EUR/ km costuri variabile Pentru 2004 25 000 km x 0,50 EUR = 12 500 EUR
---	--

În afară de metoda amortizării directe, pentru determinarea amortizării când se aplică anii de durată utilă, se pot utiliza alte metode cum ar fi cele de amortizare neliniară – regresivă și progresivă.

Evaluare ulterioară

Ce abordare a evaluării după recunoașterea inițială se poate adopta în conformitate cu IAS 16?

În baza IAS 16 se consideră două abordări de măsurare după recunoașterea și ele trebuie aplicate pe grupe (clase) de proprietate, fabrici și echipamente:

Măsurare după recunoașterea inițială	
Model de cost	Model de reevaluare
Fiecare activ în parte trebuie justificat la costul său mai puțin orice amortizare acumulată și orice pierdere prin deteriorare acumulată.	Fiecare activ în parte trebuie justificat la suma reevaluată, fiind valoarea sa corectă la data reevaluării mai puțin orice amortizare ulterioară acumulată și orice pierdere prin deteriorare acumulată. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate pentru a vă asigura că suma pentru transport nu diferă material de cea care ar fi determinată utilizând valoarea corectă la data bilanțului contabil. Această abordare se poate aplica numai dacă valoarea corectă se măsoară cu certitudine.

Valoarea corectă a terenului și a clădirilor este de obicei valoarea lor de piață determinată prin evaluare. Evaluarea este preluată în mod normal de evaluatori profesioniști calificați. Valoarea corectă a elementelor unui utilaj și echipament este în mod obișnuit valoarea sa de piață determinată prin evaluare. Dacă nu există nici o evidență de piață a valorii corecte din cauza naturii specializate a activului și elementul se vinde rar, cu excepția când este parte a operațiunilor discontinue, întreprinderea trebuie să aplice metoda beneficiilor ulterioare sau pe cea a sumei recuperabile a activului amortizat.

La aplicarea metodei costului, costul activului este amortizabil în perioada duratei utile de viață.

La aplicarea metodei reevaluării, costul reevaluat al activului este amortizabil în perioada duratei utile de viață.

Tratarea contabilă a amortizării la aplicarea metodei de reevaluare	
Prima variantă	A doua variantă
De reevaluat comensurabil cu schimbarea sumei brute purtătoare astfel încât aceasta la reevaluare este egală cu suma reevaluată. Această metodă este adesea utilizată când un activ este reevaluat prin mijloace de aplicare a indicilor de creștere spre suma amortizată recuperabilă.	De eliminat față de suma purtătoare brută a activului și suma netă nu trebuie reevaluată în conformitate cu suma activului reevaluat, în măsura în care această descreștere nu le depășește.

Tratarea rezultatelor de reevaluare	
Cu o creștere în suma purtătoare	Cu o descreștere în suma purtătoare
<ul style="list-style-type: none"> • Creșterea se realizează în secțiunea capitalului acționarilor, la elementele surplusului de reevaluare; • Dacă în perioada precedentă un cost de reevaluare a fost recunoscut, creșterea reevaluării trebuie să fie recunoscută ca venit până la dimensiunea descreșterii reevaluării respectivului activ recunoscut deja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descreșterea este recunoscută ca și cheltuială pe perioada respectivă; • Dacă în perioada precedentă s-a format o rezervă de reevaluare, descreșterea este direct dedusă din suma totală a activului, în măsura în care descreșterea nu depășește suma.

În vederea formării unui surplus de reevaluare se aplică două abordări pentru realizarea lui:

- Surplusul de reevaluare, care reprezintă efectiv parte din capitalul acționarilor după sfârșitul perioadei de utilizare a activului sau la retragerea acestuia trece direct la câștiguri nerepartizate;
- Totuși este posibil ca parte din surplus să fie trecut, pe măsură ce activul este utilizat de întreprindere, ca diferență între amortizarea bazată pe suma purtătoare reevaluată și amortizarea bazată pe costul inițial al activului.

Transferurile de la surplusul de reevaluare la câștiguri nerepartizate nu se fac în contul de profit și pierdere

Un exemplu ilustrând reevaluarea și amortizarea echipamentului:

Pe 1 ianuarie 2001 o întreprindere a achiziționat cu 20 000 EUR, un echipament cu durata utilă de 5 ani și valoare nulă. Se utilizează metoda amortizării directe. Pe 1 ianuarie 2003 valoarea corectă a echipamentului este 18 000 EUR, pe 1 ianuarie 2005 – 3 000 EUR.

Sarcină: Aplicați modelul de reevaluare în conformitate cu IAS 16 ca model al măsurării ulterioare a echipamentului.

Notă:

- 1) Amortizarea activului trebuie reevaluată proporțional pentru a schimba suma brută purtătoare a activului, astfel încât suma brută purtătoare a activului după reevaluare să fie egală cu suma sa reevaluată.
- 2) O parte din surplusul de reevaluare ce trebuie consumat ca activ este utilizat de întreprindere, ca diferență între amortizarea bazată pe suma purtătoare reevaluată și amortizarea bazată pe costul inițial al activului ce se va transfera la câștiguri nerepartizate.

	Elemente		
01/01/01	Debit Echipament	20 000	
	Credit Numerar în casă		20 000
31/12/01	Debit Impozite cu amortizarea ¹	4 000	
	Credit Amortizare		4 000
31/12/02	Debit Impozite cu amortizarea ¹	4 000	
	Credit Amortizare		4 000
01/01/03	Debit Echipament ²	10 000	
	Credit Amortizare		4 000
	Credit Surplus de reevaluare		6 000
31/12/03	Debit Impozite cu amortizarea ³	6 000	
	Credit Amortizare		6 000
	Debit Surplus de reevaluare ⁴	2 000	
	Credit Câștiguri nerepartizate		2 000
31/12/04	Debit Impozite cu amortizarea ³	6 000	
	Credit Amortizare		6 000
	Debit Surplus de reevaluare ⁴	2 000	
	Credit Câștiguri nerepartizate		2 000
01/01/05	Debit Amortizare ⁵	12 000	
	Debit Surplus de reevaluare	2 000	
	Debit Costuri ale măsurării ulterioare a activului (Profit și pierdere pentru perioada curentă)	1 000	
	Credit Echipament		15 000
31/12/07	Debit Impozite cu amortizarea ⁶	3 000	
	Credit Amortizare		3 000

Note:

- 1) Amortizarea anuală este 4 000 EUR, calculată prin metoda liniară (20 000/5)
- 2) Indicatorii la 1 ianuarie 2001 sunt după cum urmează:

Indicatori	Sumă (EUR)
Suma brută purtătoare	20 000
Amortizarea acumulată	8 000
Suma purtătoare	12 000
Valoare corectă	18 000
Rată de reevaluare $(6\,000/12\,000) \times 100$	50%
Creșterea a sumei brute purtătoare $(20\,000 \times 50\%)$	10 000
Amortizarea acumulată suplimentară $(8\,000 \times 50\%)$	4 000
Surplus de reevaluare $(10\,000 - 4\,000)$	6 000

După reevaluare, informațiile în legătură cu echipamentul vor fi următoarele:

Indicatori	Sumă (EUR)
Suma brută purtătoare	30 000
Amortizarea acumulată	12 000
Suma purtătoare	18 000
Surplus de reevaluare ulterioară	6 000

3) Începând cu 1 ianuarie 2003, amortizarea activului se bazează pe suma sa reevaluată 18,000, pentru cei 3 ani rămași este 6 000 $(18,000/3)$.

4) Parte din surplusul de evaluare este transferat la câștiguri nerepartizate pe măsură ce activul este utilizat de întreprinderea diferență dintre amortizarea bazată pe suma purtătoare reevaluată și amortizarea bazată pe costul inițial al activului 2 000 $(6\,000 - 4\,000)$.

5) Parametrii activului la 1 ianuarie 2005 sunt după cum urmează:

Indicatori	Sumă (EUR)
Suma brută purtătoare	30 000
Amortizarea acumulată	24 000
Suma purtătoare	6 000
Valoare corectă	3 000
Rată de reevaluare $(3000/6000) \times 100$	50%
Descreșterea sumei brute purtătoare $(30\,000 \times 50\%)$	15 000
Descreșterea amortizării acumulate $(24\,000 \times 50\%)$	12 000
Soldul din reevaluarea surplusului $(6\,000 - 4\,000)$	2 000
Costuri legate de reevaluarea ulterioară a activului	1 000

După reevaluare, informațiile în legătură cu echipamentul vor fi următoarele:

Indicatori	Sumă (EUR)
Suma brută purtătoare	15 000
Amortizarea acumulată	12 000
Suma purtătoare	3 000
Surplus după reevaluarea ulterioară	-
Costuri legate de reevaluarea ulterioară a activului	1 000

Indiferent de abordarea măsurării ulterioare adoptate pentru proprietate, fabrică și echipamente în conformitate cu IAS 16, întreprinderea trebuie să trateze activele sale deteriorate (dacă sunt indicații de astfel de deteriorări) în condițiile și termenele prescrise de IAS 36 Deteriorări. Trebuie să se facă distincție între deteriorare ca expresie a principului prevederii și reevaluarea ca o abordare a măsurării unui transport ulterior al elementelor proprietății, fabricii și echipamentelor.

Costuri ulterioare

Cum sunt legate costurile ulterioare de un element separat raportat al proprietății, fabricii și echipamentelor?

În termenii principiilor de recunoaștere, costurile contractate pentru întreținerea curentă nu se pot recunoaște ca parte a sumei purtătoare a proprietății, fabricii și echipamentelor. Ele sunt transferate în profitul sau pierderea perioadei.

Unele din imobilizările corporale tip mijloace fixe necesită ca ele să fie înlocuite după trecerea unei perioade definite de timp și acestea se vor recunoaște ca parte a sumei purtătoare a proprietății, fabricii și echipamentelor, dacă ele se așteaptă să producă beneficii economice viitoare și ele pot fi măsurate cu certitudine, adică dacă ele îndeplinesc criteriile de recunoaștere inițială a activului. Același lucru este adevărat și pentru costurile suportate la reparațiile capitale.

Exercițiul 2:

O companie a cumpărat teren cu o clădire părăsită fără un preț de vânzare posibil de pus și această clădire nu se va folosi în operațiunile viitoare. S-a semnat un contract cu compania de construcții pentru demolarea clădirii și construirea unui departament de fabricație. Maniera de reglare a plăților convenită a fost ca construcția să fie plătită în patru rate. Costurile contractate față de constituirea completă a departamentului de fabricație sunt după cum urmează:

Costuri	Sumă (EUR)
Preț de cumpărare a terenului și clădirii	300 000
Costurile contractate cu demolarea clădirii și curățarea locului în care a fost amplasată	20 000
Costurile contractate pentru proiectarea noii clădiri	80 000
Prima rată plătită către compania de construcții	100 000
A doua rată plătită către compania de construcții	200 000
A treia rată plătită către compania de construcții	50 000
A patra rată plătită către compania de construcții	150 000
Echipament de fabricație	250 000
Sistem anti –incendiu	30 000
Loc de parcare	40 000

Suma reziduală a noii clădiri a fost estimată la 100 000 EUR.

S-a îndeplinit contractul de construcție și proprietatea a fost acceptată la 1.01.2002. S-au determinat următoarele perioade utile pentru active.

Clădirea de fabricație	25 ani
Echipament	5 ani
Sistem anti-incendiu	7 ani
Loc de parcare	10 ani

Sarcină:

- 1) Determinați costul activelor achiziționate .
- 2) În 2003, pentru a fi la înălțimea cerințelor concurenței, s-au suportat costuri de 90 000 EUR. Ele au fost legate de caracteristicile tehnice ale echipamentului a cărui calitate a crescut calitatea producției. Reconstrucția a fost terminată la sfârșitul lui 2003 și producția s-a reluat la 1.01. 2004. Reparația generală nu a determinat nici o schimbare în durata utilă a activului. În condițiile arătate, justificați tratarea reparației generale și amortizarea echipamentului.
- 3) Începând cu 1.01.2005 valoarea corectă a clădirii s-a estimat la 756 000 EUR. În conformitate cu politica contabilă a companiei, clădirile trebuie justificate deodată cu modelul de reevaluare de la 1.01.2005. Estimările conducerii cu privire la posibila durată utilă a clădirii s-au schimbat. Se estimează 50 de ani. Suma reziduală este de 100 000 EUR. Începând cu această dată, rata impozitului este de 20%. Aplicați tratamentul contabil în termenii de reevaluare în care amortizarea trebuie evitată pe cheltuiala sumei brute purtătoare a activului și valoarea netă trebuie reevaluată în conformitate cu reevaluarea. Prezentați operațiile legate de reevaluare și amortizarea clădirii până în 2005.

Reducerea

Cum se justificată reducerea proprietății, fabricii și echipamentelor?

Suma purtătoare a elementelor proprietății, fabricii și echipamentelor trebuie redusă în bilanțul contabil pe vânzări, sau dacă nu se așteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sau vânzarea sa.

Profitul și pierderea provenite din vânzarea unui element al proprietății, fabricii și echipamentelor se va include în profit sau pierdere când elementele sunt vândute. Profiturile nu se vor clasifica ca venituri.

Profitul sau pierderea derivate din vânzarea proprietății, fabricii și echipamentelor trebuie determinat ca diferență între valoarea netă de vânzare și suma purtătoare a activului respectiv.

Un exemplu de vânzare a unui vehicul:

Pe 01.10.2004 o întreprindere a vândut un vehicul cu 90 000 EUR. Începând cu data vânzării, datele referitoare la vehicul sunt următoarele:

- Suma brută purtătoare – 200 000
- Amortizarea acumulată – 150 000
- Suma purtătoare – 50 000

01/10/03	Debit Numerar în casă	90 000	
	Debit Amortizare	150 000	
	Credit Vehicule		200 000
	Credit Alte venituri din vânzări (profit sau pierdere)		40 000

Pentru a determina data vânzării, trebuie aplicate criteriile conforme cu IAS 18 Venituri și în cazul unei vânzări și a unei tranzacții de leaseback în conformitate cu IAS 17 Închirieri.

Cum se tratează compensarea pentru deteriorare sau pierderile din alte active?

Întreprinderile sunt îndrituite să primească, pentru elementele de proprietate, fabrică și echipamente care s-au deteriorat, au fost date sau pierdute, compensații de la terți în formă monetară sau nemonetară, cum ar fi:

- Compensația dată de companiile de asigurare ca și compensația pentru proprietatea pierdută ca urmare a dezastrelor naturale, furtului sau utilizării incorecte;
- Compensația dată pentru proprietatea înstrăinată de guvern;
- Compensația legată de restructurarea coercitivă a unui element de proprietate, fabrică sau echipament.

Adesea creanța compensație trebuie utilizată ca recuperare pentru activele deteriorate, pentru cumpărarea sau construirea activelor deteriorate ca urmare a dezastrelor naturale inevitabile sau pentru înlocuirea activelor pierdute sau date. În astfel de cazuri problema care apare adesea este cum se justifică:

- deteriorarea sau pierderea unui element separat al proprietății, fabricii sau echipamentului;
- compensarea creanței de la terți;
- recuperarea ulterioară, cumpărarea sau construirea unui activ.

Se acceptă în general ca evenimente economice separate, deteriorarea sau pierderile unui element separat de proprietate, fabrică sau echipament și revendicările atribuibile la acestea și creanțele compensații de la terți, cumpărarea și construcția activelor de înlocuire. Aceste trei evenimente trebuie tratate (justificate) separat după cum urmează:

- deteriorarea elementelor de proprietate, fabrică sau echipament trebuie recunoscute în conformitate cu IAS 36;
- compensația în numerar sau nemonetară de la terți pentru elementele proprietate, fabrică sau echipament care au fost deteriorate, pierdute sau date trebuie incluse în contul de profit și pierdere, când sunt prezente condițiile pentru recunoașterea lor.
- costul activelor recuperate, cumpărate sau construite ca înlocuitori sau creanțe compensații, trebuie determinate în conformitate cu IAS 16.

IAS 38 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

IAS 38 se aplică tuturor imobilizărilor necorporale, cu excepția faptului când un alt standard cere altceva.

IAS 38 nu se aplică:

- imobilizărilor necorporale ținute pentru vânzare în cursul operațiunilor (vezi IAS 2 stocuri și IAS 11 Contracte de construcții) ;
- active pentru impozite amânate (vezi IAS 12 Impozite pe venit);
- închiriere care este în domeniul IAS 17 Închirieri;
- bunuri provenite din beneficiile angajaților IAS 19;
- imobilizări financiare adică în domeniul IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și măsurare, IAS 27 situații financiare consolidate și individuale, IAS 28 Investiții la entități asociate, IAS 31 Acțiuni la entități asociate;
- supra beneficiu (goodwill) adică în domeniul ISFS 3 Combinații de afaceri;
- imobilizări necorporale care nu sunt curente, clasificate ca ținute pentru vânzare ISFS 5 Imobilizări ținute pentru vânzare ;
- imobilizări necorporale provenite din asigurări ISFS 4 Contracte de asigurări

Caracteristici și criterii pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale

Imobilizări necorporale – un activ nemonetar fără substanță fizică.

Exemple de clase (grupuri de active de natură și caracter și intenție de utilizare similare în cadrul operațiunilor întreprinderii) de imobilizări necorporale sunt după cum urmează:

- d) mărci comerciale;
- b) nume de marcă de fabrică, titluri și titluri de publicare;
- c) programe de calculator;
- d) licențe și franșize;
- e) drepturi de autor, brevete de invenții și alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de service și alte drepturi efective;
- f) rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri; și
- g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare .

Care sunt caracteristicile specifice ale imobilizărilor necorporale?

Sunt trei caracteristici specifice ale imobilizărilor necorporale:

- sunt identificabile ;
- control;
- beneficii economice viitoare.

Imobilizările necorporale sunt identificabile și îndeplinesc criteriile pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale dacă:

- sunt separabile și oferă întreprinderii ocazia de a închiria, vinde, schimba sau distribui independent sau în baza unor contracte asociate active și pasive sau provin din drepturile legale, ale întreprinderii, indiferent dacă aceste drepturi pot fi transferate sau sunt separabile de întreprindere sau de alte drepturi și obligații. O întreprindere **controlează** activul dacă întreprinderea are puterea să obțină beneficii viitoare care decurg din această resursă și de

asemenea poate restricționa accesul altora la aceste beneficii. Capacitatea întreprinderii de a controla beneficiile economice viitoare din imobilizări necorporale ar fi împiedicată de drepturile legale care în mod normal intră în vigoare într-o instanță de judecată. În absența drepturilor legale, este mai dificil să exerciți controlul. Totuși intrarea în vigoare a dreptului nu este o condiție necesară pentru control deoarece o întreprindere poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare pe alte căi. Totuși o întreprindere nu are un control suficient în mod obișnuit asupra beneficiilor viitoare economice așteptate, atribuibile unei echipe de personal talentat și instruit, ca să considere că aceste produse sunt conforme definițiilor de imobilizări necorporale.

Beneficiile economice viitoare provenind din imobilizările necorporale pot include venituri din vânzări de produse sau servicii, economii în costuri, alte beneficii rezultând din utilizarea activului de către întreprindere. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale în procesul de producție poate reduce costurile mai degrabă decât să ducă la creșterea veniturilor viitoare.

Care sunt criteriile de recunoaștere a imobilizărilor necorporale?

În conformitate cu Condițiile generale pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale sunt două criterii– certitudinea legată de intrarea beneficiilor economice viitoare și capacitatea de a fi măsurate costurile acestui activ.

Măsurare inițială

Cum este măsurarea inițială a imobilizărilor necorporale?

Manieră de achiziție	Măsurare costului
Achiziție separată	Măsurarea costului unei imobilizări necorporale, inclusiv prețul său de cumpărare (inclusiv taxele vamale de import și impozitele nerambursabile de cumpărare) și orice costuri directe atribuibile pregătirii activului pentru utilizarea intenționată. Cu plățile amânate, dobânda se justifică separat și se recunoaște ca cheltuială pe perioada creditului, dacă nu este capitalizată cu tratarea conform IAS 23 costuri cu împrumutul.
	Dacă imobilizarea necorporală a fost achiziționată ca drept de utilizare sau ca licență achiziționată pe calea împrumutului guvernamental, întreprinderea poate să o recunoască prin valoarea sa corectă în baza IAS 20 Contabilitate pentru împrumuturi guvernamentale și informații despre asistența guvernamentală. În conformitate cu tratarea alternativă a IAS 20, activul poate fi recunoscut prin valoarea nominală plus cheltuielile directe de pregătire a activului pentru scopul de utilizare intenționat.

Achiziția ca parte a combinației de afaceri	<p>Costul unei imobilizări necorporale se bazează pe valoarea corectă a ei indiferent de supra beneficiu (goodwill). Este posibil ca imobilizarea necorporală să fie identificată ca activ separat, totuși împreună cu imobilizările corporale și necorporale asociate ei. În astfel de cazuri cumpărătorul recunoaște grupul de active ca un activ separat și nu îl include în supra beneficiu, dacă valoarea corectă individuală a fiecăruia din active este măsurabilă în mod sigur. Abordările pentru determinarea valorii corecte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o piață activă; • valoarea tranzacției tip “gentleman agreement” între părți sau <p>Alte tehnici:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tranzacții recurente de piață ca indicatori ai profitabilității activului (cum ar fi venituri, segment de piață, profit operațional) sau drepturi care pot proveni din licențierea imobilizărilor necorporale; • viitoare fluxuri monetare nete cu discounturi estimate din activ.
Imobilizări necorporale generate intern	<p>O fază de cercetare – un activ nu va fi recunoscut. Costurile sunt recunoscute la momentul apariției lor.</p> <p>Faza de dezvoltare – un activ va fi recunoscut numai dacă întreprinderea poate demonstra:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fezabilitatea tehnică a terminării activului pentru utilizare sau vânzare; - intenția vădită de utilizare sau vânzare; - capacitatea sa de utilizare sau vânzare a activului; - cum va genera venituri imobilizarea necorporală; - disponibilitatea de a termina dezvoltarea cu resurse adecvate tehnice, financiare și altele; - capacitatea sa de a atribui costurile imobilizărilor necorporale pe durata dezvoltării.
Este posibilă achiziționarea unui activ în schimbul unui activ nemonetar sau unor active nemonetare sau a combinației de active nemonetare și monetare.	<p>Ele sunt măsurate ca valoare corectă dacă (a) tranzacția de schimb este de natură comercială sau (b) valoarea corectă nici a celui achiziționat nici a activului schimbat nu se poate măsura cu certitudine, costul lui va fi măsurat la valoarea purtătoare a activului cedat.</p>

Ce include costul unor imobilizări corporale generate intern?

Ca elemente de cost pot fi indicate următoarele:

- cheltuieli cu materialele și serviciile utilizate sau consumate la generarea imobilizărilor necorporale;
- costuri de angajare a personalului provenind din crearea unui activ;
- taxe cu înregistrarea drepturilor legale;

- amortizarea brevetelor de invenție și a licențelor dacă au fost utilizate pentru generarea imobilizării

Dobânda poate fi inclusă ca element de cost în condițiile prescrise de IAS 23 Costuri cu împrumutul.

Costul imobilizărilor necorporale exclude:

- costuri generale cu vânzarea, administrative, alte costuri de regie dacă ele sunt direct atribuibile generării imobilizării;
- pierderi operaționale inițiale și ineficiențe suportate înainte ca imobilizarea să-și încheie utilizarea planificată; și
- cheltuieli cu instruirea personalului care operează imobilizarea.

Exercițiul 3:

O întreprindere producătoare de mașini și echipamente a constituit un departament de cercetare și dezvoltare în care s-au elaborat următoarele două proiecte de-a lungul anului:

Project 1: Îmbunătățirea mecanismului de acționare.

Project 2: Dezvoltarea unui aparat pentru controlul calității.

De-a lungul anului au fost suportate următoarele costuri:

Costuri	Proiect 1	Proiect 2	Costuri generale de regie
Costuri directe cu munca	25 600	32 000	57 600
Costul muncii șefilor de departament			12 000
Costuri cu materialele	31 000	46 000	77 000
Amortizarea imobilizărilor corporale de tip mijloc fix și amortizarea imobilizărilor necorporale fixe			18 000
Împărțirea relativă a orelor lucrate	0,4	0,6	1

Activitățile din proiectul 1 se clasifică drept stadiu de cercetare și costurile suportate sunt tratate ca și costuri pentru perioadă.

Sarcină : Determinați costurile perioadei 1 care se vor recunoaște ca imobilizări necorporale.

Supra beneficiul (goodwill) generat intern nu este recunoscut ca o imobilizare. Diferența dintre valoarea de piață a întreprinderii și valoarea purtătoare a activului său net captează efectul diferiților factori ai valorii sale de piață, dar nu este recunoscut ca imobilizare necorporală controlată de întreprindere.

Cheltuielile atribuibile perioadei de constituire vor fi recunoscute:

- costuri de constituire;
- costuri cu instruirea;
- cheltuieli de reclamă și promovare;
- cheltuieli cu reorganizarea și reamplasarea întreprinderii.

Cheltuieli trecute, justificate ca și curente în perioadele de avânt sau interimare nu se vor include în costul imobilizării necorporale.

Exercițiul 4:

O întreprindere a constituit o nouă ramură comercială în orașul X. Ținând seama de restructurare au fost suportate următoarele costuri:

Costuri	Sumă (EUR)
Înregistrarea taxelor de constituire a ramurii în orașul X	10 000
Taxe plătite pentru cercetarea de piață	30 000
Achiziționarea unui software de produs pe provizionul activității comerciale	50 000
Costuri cu instruirea personalului	20 000
Pierderi operaționale în stadiul inițial al activității	40 000
Costuri cu piața de desfacere și cu reclama	30 000

Măsurare ulterioară

Cum sunt măsurate imobilizările necorporale după recunoașterea inițială?

Măsurare la momentul recunoașterii inițiale	
Model de cost	Model de reevaluare
Fiecare activ în parte trebuie justificat la costul său mai puțin orice amortizare acumulată și orice pierdere prin deteriorare .	Imobilizarea va fi justificată prin reevaluarea care este valoarea sa corectă la data reevaluării mai puțin taxele cu amortizarea ulterioară acumulată și pierderile ulterioare cu deteriorarea acumulată. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate pentru a asigura că suma purtătoare nu diferă material de cea care ar fi determinată utilizând valoarea la data bilanțului contabil. În scopul reevaluării se cere valoarea corectă a pieții active. În cazul în care nu există o astfel de piață, imobilizarea (sau grupul de imobilizări) se va justifica prin cost din care se scad taxele amortizării acumulate și pierderile prin deteriorare .

Modelul de reevaluare trebuie aplicat numai după ce a fost recunoscută imobilizarea inițială prin cost.

Nu vor fi reevaluate următoarele:

- imobilizări necorporale care nu au fost recunoscute ca activ;
- imobilizări inițiale recunoscute la o sumă alta decât costul.

Contabilitatea rezultatelor reevaluării	
Cu o creștere în suma purtătoare	Cu o descreștere în suma purtătoare
<ul style="list-style-type: none"> • Creșterea se realizează în secțiunea capitalului acționarilor, la elementele surplusului de reevaluare; • Dacă în perioada precedentă un cost de reevaluare a fost recunoscut, creșterea reevaluării trebuie să fie recunoscută ca venit până la dimensiunea descreșterii reevaluării respectivului activ recunoscut deja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descreșterea este recunoscută ca și cheltuială pe perioada respectivă; • Dacă în perioada precedentă s-a format o rezervă de reevaluare, descreșterea este direct dedusă din suma totală a activului, în măsura în care descreșterea nu depășește suma

Indiferent de metoda de măsurare ulterioară adoptată imobilizările necorporale sunt testate pentru deteriorare când suma purtătoare a unei imobilizări depășește suma sa de recuperare. Regularitatea testului de deteriorare va depinde de următorii factori:

- Indicațiile curente de deteriorare.
- Suma recuperabilă a imobilizărilor necorporale cu o viață utilă nedefinită va fi măsurată anual, indiferent dacă există sau nu indicații curente de deteriorare ;
- Suma recuperabilă a imobilizărilor necorporale, care nu sunt încă pregătite pentru a fi utilizate se vor măsura anual, indiferent dacă există sau nu indicații curente de deteriorare;
- Supra beneficiul (goodwill) provenit din combinația de afaceri este testat anual.

Durată utilă și amortizare

Există particularități în determinare a duratei utile a imobilizărilor necorporale?

Întreprinderea trebuie să determine dacă durata utilă a unei imobilizări necorporale este limitată sau nelimitată. Dacă este limitată ea trebuie să fie determinată periodic sau după un număr de produse sau unități similare pe care întreprinderea se așteaptă să le primească de la imobilizare.

Cum se amortizează imobilizările necorporale?

Imobilizările necorporale cu o durată utilă limitată se amortizează.

Imobilizările necorporale cu o durată utilă nelimitată nu se amortizează.

Imobilizările necorporale cu o durată utilă limitată se amortizează pe o perioadă a duratei lor utile prin aplicarea metodei de încadrare în cerințele modelului de beneficii economice consumate. Dacă acest model nu poate fi determinat credibil, se poate aplica metoda liniară de amortizare. Perioada de amortizare va începe la data la care imobilizarea este disponibilă pentru utilizare și va continua până la una din cele două date – data clasificării sale ca disponibilă pentru vânzare în IAS 5 Imobilizări necorporale ținute pentru vânzare și operațiuni cedate și data vânzării imobilizării .

Perioada de amortizare și metoda de amortizare trebuie revizuite cel puțin la fiecare sfârșit de an financiar. Schimbările metodei de amortizare trebuie să reflecte schimbările în estimările contabile. Valoarea reziduală a unei astfel de imobilizare se presupune că este cel puțin zero.

dacă:

- Există o angajare din partea unui terț de cumpărare a imobilizării la sfârșitul duratei utile;
- Există o piață activă pentru imobilizare și valoarea reziduală se poate determina prin referire la această piață și este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul perioadei sale utile.

Imobilizările necorporale cu durată nelimitată utilă nu se vor amortiza. Ele se supun deteriorărilor în baza IAS 36 Deteriorări ale activelor fiind verificate anual și indiferent dacă există sau nu indicații de deteriorare.

IAS 40 PROPRIETATE DE INVESTIȚIE

IAS 40 trebuie să se aplice pentru recunoașterea, măsurarea și prezentarea proprietății de investiție.

Standardul nu se aplică pentru:

- Probleme legate de clasificarea închirierilor și fabricației;
 - Recunoașterea veniturilor din închiriere câștigate de pe urma proprietății de investiție (IAS 18 Venituri);
 - Măsurarea situațiilor financiare ale concesionarului legate de proprietate pentru o participație în proprietate și deținută sub forma de leasing operațional;
 - Măsurarea situațiilor financiare ale concesionarului legate de proprietatea netă închiriată sub formă de leasing financiar;
 - Prezentarea leasingului financiar și ale operațiunilor de leasing;
- Standardul nu se aplică activelor biologice (IAS 41) și drepturilor asupra resurselor naturale neregenerative.

Caracteristici specifice ale proprietății de investiție

Care sunt caracteristicile specifice ale proprietății de investiție?

Se pot evidenția patru caracteristici specifice ale proprietății de investiție:

- Din punct de vedere al naturii și tipului, proprietatea de investiție poate fi teren sau clădire sau parte dintr-o clădire sau din amândouă;
- Este deținută de un proprietar sau de un concesionar sub formă de leasing financiar;
- Este deținută ca proprietate sau în leasing financiar cu intenția de a câștiga chirii sau de a câștiga din creșterea de capital și astfel să determine creșterea capitalului întreprinderii în totalitate;
- Nu este utilizată în producție sau în furnizarea de mărfuri și servicii sau pentru scopuri administrative sau pentru vânzare în cursul desfășurării normale a unei afaceri.

Se așteaptă ca proprietatea de investiție să genereze flux monetar mare, independent de alte active.

Acest fapt face distinctă proprietatea de investiție față de proprietatea ocupată de proprietar și necesită o manieră specifică de tratare contabilă.

Caracteristici ale proprietății	Reglementare
proprietate deținută pentru vânzare în cursul obișnuit al afacerii	IAS 2 Stocuri
proprietatea este construită sau dezvoltată din partea unui terț în baza unui contract de construcție	IAS 11 Contracte de construcții
proprietate concesionată în baza unui leasing financiar	IAS 17 Închirieri
proprietatea ocupată de proprietar incluzând (între altele) deținerea pentru o viitoare utilizare	IAS 16 Proprietate, fabrică și echipament
proprietatea este construită sau dezvoltată pentru utilizare viitoare ca proprietate de investiție	IAS 16 Proprietate, fabrică și echipament prezentate în baza IAS 40

Un caz specific este când porțiuni separate de proprietate au scopuri diferite. Dacă aceste porțiuni ar putea fi vândute separat (sau închiriate separat în baza unui leasing financiar), porțiunile vor fi tratate separat. În cazul în care acest lucru se dovedește imposibil, proprietatea va fi tratată ca proprietate de investiții, numai dacă o parte nesemnificativă este deținută pentru utilizarea în producție sau pentru furnizarea de mărfuri și servicii sau în scopuri administrative.

În cazul în care întreprinderea furnizează servicii auxiliare care sunt o componentă relativ nesemnificativă a contractului încheiat (de exemplu furnizarea securității unei clădiri închiriate), proprietatea trebuie să fie clasificată ca proprietate de investiție. În cazul în care serviciile furnizate sunt o componentă semnificativă a contractului încheiat (de exemplu servicii furnizate pentru clienții unui hotel), proprietatea trebuie considerată ca proprietate deținută de către proprietar pentru afaceri.

Criterii pentru recunoaștere și măsurare

Cum se face măsurarea inițială a unei investiții de proprietate recunoscute și cum se ajunge la măsurarea sa inițială?

Se recunoaște ca activ când se îndeplinesc criteriile generale pentru un activ – acelea referitoare la beneficii economice viitoare și măsurare certă.

Proprietatea de investiție trebuie măsurată inițial la costul său. Costurile tranzacției (onorarii profesionale, impozite, taxe pentru servicii legale) trebuie incluse în măsurarea inițială.

Cum se face măsurarea ulterioară a unei investiții de proprietate?

După recunoașterea inițială, întreprinderea va alege fie modelul valorii corecte fie modelul costului în politica sa contabilă. În conformitate cu IAS 8 se va admite orice schimbare voluntară în politica contabilă numai dacă rezultatele schimbării determină o prezentare mai adecvată a operațiunilor, a altor evenimente sau condiții ale situațiilor financiare ale unei întreprinderi. Standardul evidențiază că este foarte puțin probabil ca o astfel de prezentare îmbunătățită va rezulta prin trecerea de la modelul valorii corecte la modelul costului.

Standardul cere ca valoarea corectă a proprietății de investiție să fie determinat fie:

- ca măsurare în situațiile financiare (în cazul în care se utilizează modelul valorii corecte); sau
- în scopul prezentării (în cazul utilizării modelului costului).

Modelul valorii corecte	Modelul costului
Valoarea corectă trebuie să reflecte condițiile de piață la data bilanțului contabil. <ul style="list-style-type: none">• Costurile de vânzare nu sunt incluse în valoarea corectă;• La sfârșitul perioadelor financiare, amendamentele sunt trecute în profitul sau pierderea netă în care au apărut. De aceea reevaluarea la valoarea corectă va afecta direct profitul sau pierderea pentru perioadă.	La un cost din care se scad: <ul style="list-style-type: none">• toate amortizările acumulate; și• toate pierderile datorate deteriorării acumulate ale activului. Când se utilizează modelul costului, trebuie prezentate informațiile referitoare la valoarea corectă

Când o întreprindere achiziționează pentru prima dată o investiție de proprietate (sau când o proprietate existentă devine pentru prima dată proprietate de investiție), ar putea părea că întreprinderea nu va putea să determine valoarea corectă pe o bază continuă. Acest lucru apare când nu sunt frecvente astfel de tranzacții pe piață sau nu se pot oferi metode alternative (de exemplu, discountul fluxului monetar). În astfel de cazuri se aplică tratarea prin normare în baza IAS 16 Proprietate, fabrică și echipamente, iar valoarea reziduală se presupune a fi zero. Toate celelalte proprietăți se măsoară la valoarea corectă.

Tratarea unei investiții de proprietate la cost este considerată a fi o excepție, în sensul că tratarea costului se aplică în cazuri rare. Deși se permite combinația de metode de măsurare, toate celelalte proprietăți de investiție trebuie justificate la valoarea corectă. Aceasta punctează importanța modelului valorii corecte.

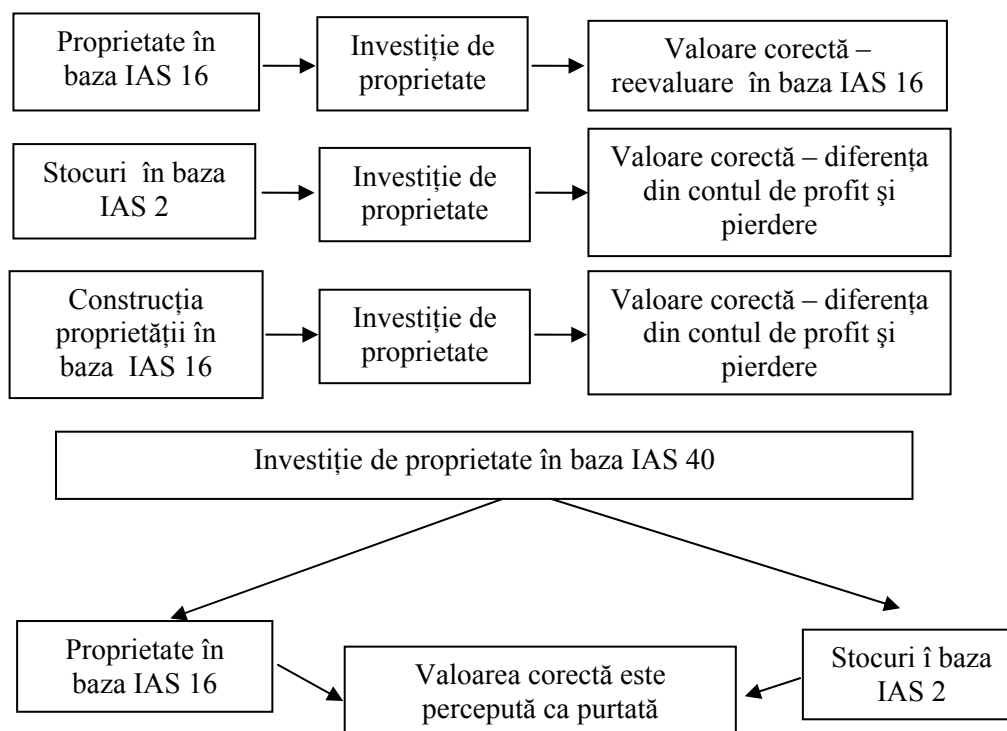
Derecunoaștere și transformare

Cum poate fi o investiție de proprietate derecunoscută dintr-un grup de proprietăți de investiție?

O proprietate poate fi derecunoscută dintr-un grup de proprietăți de investiție fie prin vânzare fie prin concesiune în baza unui leasing financiar.

Cum se transferă o proprietate într-un grup de proprietăți de investiție?

Transformarea se face respectând următoarele principii de măsurare:



IAS 36 DETERIORAREA ACTIVELOR

Obiectivul IAS 36 este legat de cerința ca activul să fie prezentat în bilanțul contabil la sume care nu depășesc suma lor de creanță. Sarcinile acestui standard se referă la:

- formularea cerinței pentru testarea deteriorării;
- prevederea pentru ordine și consecvență în aplicarea testului de deteriorare

IAS 36 se aplică tuturor tipurilor de active cu excepția stocurilor (IAS 2), contractelor de construcții (IAS 11), activelor pentru impozite amânate (IAS 12), veniturilor salariaților (IAS 19), instrumentelor financiare (IAS 32), proprietății pentru investiție la valoarea corectă (IAS 40), active biologice la valoarea corectă (IAS 41) și costuri amânate la achiziționarea imobilizărilor necorporale provenite din contractele de asigurări conform ISFS 4 Contracte de asigurare și active imobilizate sau grupuri de active clasificate ca fiind deținute pentru vânzare în conformitate cu ISFS 5 Active imobilizate deținute pentru vânzare și terminarea afacerii.

Acest standard se aplică la imobilizări financiare, definite ca acțiuni la subsidiare în baza IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale, întreprinderi asociate în baza IAS 28 Investiții la asociați și în societăți mixte în baza IAS 31 Contabilitatea pentru investiții în societăți mixte.

Test pentru deteriorare și indicații de deteriorare

Testul pentru deteriorare presupune o comparație între suma purtătoare și suma de recuperare a activului sau a unității cu scop de generare numerar.

O întreprindere trebuie să evalueze la fiecare dată a bilanțului contabil dacă există vreo indicație că un activ ar putea fi deteriorat. Dacă există o astfel de indicație, întreprinderea trebuie să estimeze suma recuperabilă a activului.

Indiferent dacă există sau nu indicații despre deteriorare, întreprinderea trebuie să facă testul pentru deteriorare anual pentru imobilizările necorporale cu durată utilă sau pentru acele imobilizări necorporale care sunt în stadiu de creație. Acest test poate fi făcut oricând în decursul anului financiar, cu condiția să se facă în aceeași perioadă a fiecărui an. Diferitele imobilizări necorporale se pot testa în diferite perioade de timp. În cazurile în care imobilizările necorporale au fost recunoscute în perioada contabilă, ele trebuie testate înainte de sfârșitul anului financiar.

Indiferent dacă sunt indicații sau nu despre deteriorare, întreprinderea trebuie să facă testul de deteriorare a supra beneficiului (goodwill) provenit din combinația de afaceri.

Când se judecă dacă sunt sau nu indicații despre deteriorarea unui activ dat, întreprinderea va ține cont cel puțin de următoarele indicații:

Surse de informare	
<div> <div>E</div> <div>X</div> <div>T</div> <div>E</div> <div>R</div> <div>N</div> <div>E</div> </div>	<ul style="list-style-type: none"> • un declin semnificativ al valorii de piață; • schimbări în mediul tehnologic, de piață, economic sau juridic cu efect advers asupra întreprinderii; • rata dobânzii de pe piață sau alte rate de recuperare a investiției de pe piață au crescut în decursul perioadei, ceea ce a determinat declinul valorii activului în utilizarea sa; • suma purtătoare a activului net al întreprinderii este mai mare decât capitalizarea sa de piață

I N T E R N E	<ul style="list-style-type: none"> • o uzură morală sau deteriorare fizică a activului; • schimbări negative în maniera de utilizare care au apărut deja sau pentru care există o mare probabilitate de a apărea ; • posibilitatea ca performanța economică a unui activ să fie mai rea decât cea așteptată, așa cum s-a estimat în rapoartele interne
---------------------------------	---

Măsurarea sumei recuperabile

Cum se măsoară suma recuperabilă?

Suma recuperabilă - cea mai mare dintre prețul de vânzare și valoarea de utilizare.

Suma recuperabilă a unui activ se măsoară pentru un activ separat, doar dacă utilizarea activului nu generează fluxuri monetare care sunt în mare măsură independente de cele monetare generate de alte grupuri de active sau alte active. Într-un astfel de caz, suma recuperabilă se va determina pentru unitatea de flux monetar de care aparține activul, dacă:

- valoarea corectă din care se scade prețul de vânzare este mai mare decât suma purtătoare; sau
- valoarea activului utilizat poate fi estimată astfel încât acesta să fie mai aproape de valoarea corectă din care se scade prețul de vânzare și care să fie determinabil pentru activ.

Nu este întotdeauna necesar să se determine și prețul de vânzare net și valoarea de utilizare a activului. De exemplu, dacă ambele aceste sume depășesc suma purtătoare a activului, activul nu este deteriorat și nu este necesară estimarea celeilalte sume.

În anumite cazuri este posibil să se determine valoarea corectă minus prețul de vânzare a activului, cu toate acestea s-ar putea să nu existe piață activă pentru el (metoda analogiilor de piață). Totuși în alte cazuri s-ar putea să se determine valoarea corectă minus prețul de piață deoarece nu există nici o bază pentru a face o estimare certă a sumei obținută din vânzarea activului într-o tranzacție de tipul “gentleman agreement” între părți. În acest caz suma recuperabilă a unui activ se poate considera a fi valoarea sa în utilizare.

Dacă nu există nici un motiv să se creadă că valoarea unui activ în utilizare depășește material valoarea sa corectă minus prețul de vânzare, suma recuperabilă a activului se poate considera a fi prețul de vânzare. Acesta va fi adesea cazul pentru activele ținute în vederea vânzării. Aceasta deoarece valoarea în utilizare a unui activ ținut pentru vânzare constă în principal în beneficiul net al vânzării, deoarece viitoarele fluxuri de numerar din utilizare și până la vânzare sunt practic neglijabile.

Gândiți-vă și decideți

La data bilanțului contabil este disponibilă următoarea informație despre un anume activ:

Sumă purtătoare– 300 000 EUR.

Valoare corectă minus preț de vânzare– 320 000 EUR.

Ce acțiuni trebuie întreprinse în vederea testării pentru deteriorare a activului?

Scrieți răspunsul dumneavoastră în spațiul de mai jos și apoi continuați.

Care sunt caracteristicile specifice în testarea pentru deteriorare a unei imobilizări necorporale cu o durată utilă nedefinită pentru deteriorare?

Imobilizările necorporale cu o durată utilă nedefinită trebuie testate pentru deteriorare neapărat, indiferent dacă există sau nu indicații de deteriorare.

Obiectul deteriorării

Care este obiectul deteriorării ?

Când există indicații că un activ este deteriorat, trebuie determinată suma sa recuperabilă. În cazul în care este imposibilă măsurarea sumei recuperabile a unui activ separat, întreprinderea trebuie să determine suma recuperabilă a unității generatoare de numerar de care aparține activul (unitatea generatoare de flux monetar a activului).

Unitatea generatoare de flux monetar a activului este cel mai mic grup de active identificabil care generează intrări de numerar din utilizarea activelor, și care este practic independent de intrările de numerar de la alte unități sau grupuri de active. Intrările de numerar generate de aceste grupuri de active se pot măsura pe baza prețurilor de transfer. Dacă există un supra beneficiu (goodwill) legat de unitățile generatoare de numerar, se cere testul de deteriorare realizat la sfârșitul fiecărei perioade contabile.

Un exemplu care ilustrează unitatea generatoare de numerar:

O întreprindere are un depozit pentru operațiuni de service. Depozitul se poate vinde numai în formă de construcție separată (la scoaterea din uz) și nu generează intrări de fluxuri monetare cât timp se utilizează, fiind în mare măsură independent de intrările de numerar generate de restul activelor întreprinderii.

Fiind imposibilă măsurarea sumei sale recuperabile deoarece valoarea în utilizare nu poate fi determinată, este posibil ca suma recuperabilă să fie alta decât prețul de vânzare probabil. De aceea întreprinderea va măsura suma recuperabilă a unității generatoare de numerar de care aparține depozitul.

Transferul și recunoașterea pierderii prin deteriorare

Când se transferă pierderea prin deteriorare?

Pierderea prin deteriorare există dacă suma purtătoare a activului depășește suma sa recuperabilă.

Cum se recunoaște pierderea prin deteriorare?

Pierderea prin deteriorare se va recunoaște sub formă de:

- costuri curente, doar dacă activul este tratat la suma sa reevaluată;
- scăderea prin reevaluare dacă activul este justificat la suma reevaluată.

Un exemplu care ilustrează recunoașterea unei pierderi prin deteriorare

La începutul anului 2000 a fost cumpărat un activ cu 240 000 EUR. Valoarea sa reziduală se așteaptă a fi zero și durata utilă – 5 ani. S-a aplicat metoda de amortizare liniară. La sfârșitul lui 2002, s-a stabilit deteriorarea sumei purtătoare a activului. În conformitate cu estimările conducerii, suma recuperabilă a activului este de 60 000 EUR. Perioada de amortizare rămâne doi ani.

2000	Cost	240 000
2000	Amortizare acumulată	48 000
31.12.2000	Sumă purtătoare	192 000
2001	Amortizare acumulată	48 000
31.12.2001	Sumă purtătoare	144 000
2002	Amortizare acumulată	48 000
2002	Taxe pentru deteriorare	36 000
31.12.2002	Sumă purtătoare	60 000
2003	Amortizare acumulată	30 000
31.12.2003	Sumă purtătoare	30 000
2004	Amortizare acumulată	30 000
31.12.2004	Sumă purtătoare	0

Exercițiul 5:

La 31 decembrie 2002 recapitularea informațiilor despre proprietate, fabrică și echipament arată astfel:

	Sumă purtătoare	Valoare corectă minus preț de vânzare	Valoare de utilizare
Divizie de producție A	215 000	200 000	250 000
Divizie de producție B	360 000	320 000	300 000
Piață de desfacere cu amănuntul	70 000	60 000	50 000
Autobuz	25 000	15 000	

Divizie de producție A și divizia de producție B sunt amplasate în incinte închiriate. Echipamentul de producție al diviziei A este proprietate, în timp ce echipamentul de producție al diviziei B se utilizează în virtutea unui leasing financiar. În conformitate cu politica contabilă a întreprinderii, echipamentul de producție este transferat prin aplicarea modelului pentru măsurare ulterioară în baza IAS 16 Proprietate, fabrică și echipament. La măsurarea ulterioară s-a format următorul surplus de:

- echipament de producție a diviziei A – 20 000 EUR.
- echipament de producție a diviziei B – 30 000 EUR.

Autobuzul s-a utilizat pentru transportul muncitorilor la și de la locurile lor de muncă. Este imposibilă determinarea valorii sale în utilizare, deoarece nu generează intrări de numerar.

Sarcină: Luați decizia privitor la posibilitatea ca echipamentul să fie deteriorat. În cazul activelor pentru care decizia a fost luată pentru deteriorare, determinați maniera tratării contabile.

Anularea pierderii prin deteriorare

Se poate anula o pierdere prin deteriorare?

O întreprindere trebuie să evalueze la data fiecărui bilanț contabil dacă există vreo indicație că pierderea prin deteriorare pentru un activ recunoscută în anii anteriori s-ar putea să nu mai existe sau să fi scăzut. Dacă există vreo astfel de indicație, întreprinderea trebuie să estimeze suma recuperabilă a respectivului activ. Când face evaluarea, dacă există vreo indicație că pierderea prin deteriorare pentru un activ recunoscută în anii anteriori s-ar putea să nu mai existe sau să fi scăzut, întreprinderea trebuie să ia în considerare sursele de informație externe și interne.

Anularea pierderii prin deteriorare reflectă creșterea capacității de producție a activului care rezultă din utilizarea sau vânzarea sa apărută după cea mai recentă recunoaștere a pierderii prin deteriorare a acestui activ. Întreprinderea trebuie să indice schimbările în estimări, ceea ce va conduce la capacitatea așteptată a activului.

Exemple de schimbări ale estimărilor sunt:

- schimbarea în baza căreia se determină suma recuperabilă (adică dacă suma recuperabilă se bazează pe valoarea corectă minus beneficii din vânzare sau pe valoarea în utilizare);
- dacă suma recuperabilă s-a bazat pe valoarea în utilizare : o schimbare în suma sau momentul intrărilor viitoare de numerar sau în rata discountului; sau
- dacă suma recuperabilă s-a bazat pe valoarea din utilizare minus beneficii din vânzări: o schimbare în măsurarea componentelor valorii corecte minus beneficiile din vânzări.

Anularea pierderii prin deteriorare a unui activ	
Suma de anulat	Pierderea prin deteriorare a unui activ se va schimba numai până la o sumă pentru care suma purtătoare care s-ar determina (prin scăderea amortizării și provizioanelor) nu va crește în cazul în care nu s-a recunoscut nici o pierdere pentru activ în anii precedenți. Orice sumă care depășește suma purtătoare se va trata drept reevaluare, dacă activul este transferat în baza modelului valorii corecte conform IAS 16.
Maniera de tratare	Ca venituri în contul de profit și pierdere; sau
	Ca o creștere în urma reevaluării surplusului în baza IAS 16, dacă activul este transferat la suma reevaluată
	În măsura în care pierderea prin deteriorare a unui activ reevaluat a fost recunoscută ca și cheltuială (deoarece nu există surplus de reevaluare), anularea acestei pierderi va fi trecută la venituri

Un exemplu care ilustrează anularea deteriorării:

La începutul anului 2000 a fost cumpărat un activ cu 240 000 EUR. Valoarea sa reziduală se așteaptă a fi zero și durata utilă – 5 ani. S-a aplicat metoda de amortizare liniară. La sfârșitul anului 2001, s-a stabilit deteriorarea sumei purtătoare a activului. În conformitate cu estimările conducerii, suma recuperabilă a activului este de 108 000 EUR. Perioada de amortizare rămâne trei ani.

2000	Cost	240 000
2000	Amortizare acumulată	48 000
31.12.2000	Sumă purtătoare	192 000
2001	Amortizare acumulată	48 000
2001	Deducerea deteriorării	36 000
31.12.2001	Sumă purtătoare	108 000
2002	Amortizare acumulată	36 000
31.12.2002	Sumă purtătoare	72 000
2003	Amortizare acumulată	36 000
31.12.2003	Sumă purtătoare	36 000

La sfârșitul anului 2003, în conformitate cu estimările conducerii, condițiile economice s-au îmbunătățit semnificativ și în prezent suma recuperabilă a activului este de 60 000 EUR, și perioada reziduală rămâne un an. Dacă valoarea activului nu s-ar fi deteriorat în 2001, amortizarea acumulată pentru 2002 și 2003 ar fi fost 48 000 EUR pe an. De aceea suma purtătoare a activului la sfârșitul anului 2003 ar fi fost 48 000 EUR. Prin urmare, suma de 12 000 EUR trebuie anulată.

31.12.2003	Sumă purtătoare înainte de anulare	36 000
2003	Anularea pierderii prin deteriorare	12 000
31.12.2003	Sumă purtătoare	48 000
2004	Amortizare acumulată	48 000
31.12.2004	Sumă purtătoare	0

Exercițiul 6:

În 1998 s-a cumpărat un echipament de producție. La 31.12.2003 existau următoarele informații disponibile despre el:

Sumă purtătoare brută	60 000 EUR.
Amortizare acumulată	(prin metoda amortizării liniare pentru o perioadă de 10 ani la 01.01.1998)
Sumă recuperabilă la 31.12.2003	15 000 EUR.

La sfârșitul anului 2004 ca rezultat al extinderii pieții prin vânzări ale produselor fabricate cu echipamentul, au fost estimări că se pot genera mai multe venituri (echipamentul are capacitate liberă). În conformitate cu estimările conducerii, la 31.12.2003 valoarea sa în utilizare va fi 25 000 EUR.

Sarcină: Prezentați informațiile legate de echipament la 31.12.2003 și 31.12. 2004.

IAS 17 LEASING

IAS 17 Se aplică tuturor operațiunilor de închiriere altele decât:

- Pentru a utiliza minerale, petrol, gaze naturale, resurse similare neregenerative;
- Drepturi asupra unor elemente ca filme, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete de invenție și drepturi de autor.

Acest standard nu trebuie aplicat pentru măsurarea:

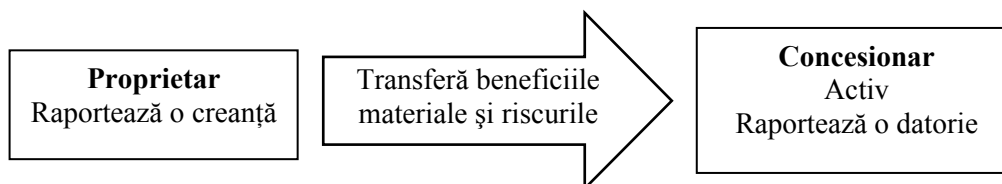
- proprietății deținute în urma leasingului financiar tratat ca proprietate pentru investiție. (IAS 40 Proprietate pentru investiție);
- Proprietate pentru investiție concesionată în baza leasingului operațional (IAS 40 Proprietate pentru investiție);
- Active biologice deținute în baza leasingului financiar (IAS 41 Agricultură);
- Active biologice

Tipuri de leasing

Care sunt diversele tipuri de leasing?

Leasingul este un contract prin care proprietarul transferă concesionarului dreptul de utilizare a unui activ pentru o perioadă de timp convenită, în schimbul unei plăți sau a unei serii de plăți. În măsura în care toate riscurile și beneficiile proprietății asupra activului sunt transferate concesionarului de către proprietar, leasingul poate fi: **financiar și/sau operațional**.

Leasing financiar

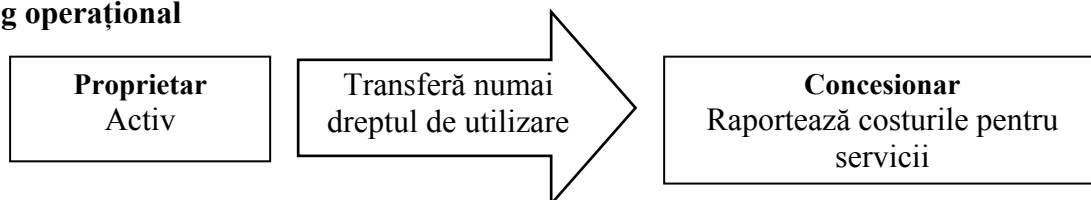


Riscurile și beneficiile proprietății asupra activului concesionat transferate în baza leasingului financiar sunt după cum urmează :

- a) prin leasing are loc transferul substanțial al proprietății asupra activului către concesionar la sfârșitul perioadei de leasing;
- b) concesionarul poate opta pentru cumpărarea activului la un preț care se așteaptă a fi suficient de scăzut față de valoarea corectă la data la care opțiunea devine exercitabilă ca atare, la începutul leasingului fiind în mod rezonabil cert că opțiunea va fi exercitată;
- c) termenul de leasing acoperă în mare parte viața economică a activului, chiar dacă titlul nu este transferat.
- d) la începutul leasingului valoarea prezentă a ratelor minime de leasing însumează cel puțin întreaga valoare corectă a activului dat în leasing.; și
- e) activele date în leasing sunt de natură specializată astfel încât numai concesionarul le poate utiliza fără să facă modificări majore.

Concesionarea în leasing a terenului și clădirilor se clasifică ca leasing de teren și leasing de clădiri. Se bazează pe valoarea corectă.

Leasing operațional



Contabilitate pentru leasing financiar la concesionar

Cum este prezentat în situațiile financiare ale concesionarului leasingul financiar? Recunoaștere inițială?

În situațiile financiare ale concesionarilor, leasingul financiar trebuie recunoscut ca și creanță și datorie la o sumă care, la începutul contractului de leasing, este egală cu valoarea corectă minimă a proprietății concesionate de la începutul contractului de leasing și suma prezentă a ratelor minime de leasing determinată la începutul contractului de leasing.

Ratele minime de leasing sunt după cum urmează:

- Plățile pe durata perioadei de leasing care i se cer sau pot să-i fie cerute concesionarului să le facă, excluzând chiria aleatoare, costurile pentru servicii și impozitele ce trebuie plătite și rambursate de către proprietar; și
- Valoarea reziduală garantată (parte a valorii reziduale care este garantată de către concesionar sau de o terță parte legată de concesionar);
- Prețul de opțiune a activului este prețul care se așteaptă a fi semnificativ sub valoarea corectă la data exercitării opțiunii și care, la începutul perioadei de leasing, este într-o mare măsură cert că se va exercita.

În evaluarea valorii prezente a ratelor minime de leasing, concesionarul va utiliza ca rată de discount rata dobânzii implicită în valoarea de leasing, dacă el este conștient de valoarea acesteia sau dacă o poate măsura. Această rată a dobânzii este denumită rata dobânzii inerente. Dacă nu poate fi determinată, datoria concesionarului se determină prin aplicarea ratei dobânzii diferențiale. Aceasta din urmă este rata dobânzii pe care o poate plăti concesionarul în baza unui contract de leasing similar, sau rata dobânzii care, la începutul perioadei de leasing, ar presupune concesionarea în leasing pentru o perioadă similară și cu securitate similară, a fondurilor necesare pentru a cumpăra activul.

Fiecare cost inițial direct dat de leasing se adună la suma recunoscută ca activ. De aceea creanțele și datoriile în baza leasingului se vor recunoaște ca o sumă comună, doar dacă există un cost direct dat de leasing inclus în valoarea activului.

Cine va amortiza activul în termenele și condițiile leasingului financiar?

Concesionarul trebuie să amortizeze activul respectiv. Amortizarea activelor primite în leasing trebuie să fie conformă cu politica de amortizare normală a concesionarului. Suma amortizată a activului primit în leasing va fi alocată sistematic pentru fiecare perioadă

contabilă pe durata utilizării estimate a activului. Dacă este suficient de sigur că concesionarul va achiziționa proprietatea la sfârșitul perioadei de leasing, perioada de utilizare estimată va fi egală cu durata utilă a activului; altfel activul va fi amortizat pe durata cea mai scurtă dintre următoarele – termenul de primire în leasing și durata utilă a activului. Aceasta înseamnă că:

- Dacă contractul de leasing este conform criteriului de transferare a proprietății, sau include o opțiune pentru o tranzacție profitabilă, activul trebuie amortizat pe perioada duratei utile;
- Dacă leasingul este unul financiar, deoarece el cuprinde partea cea mai mare a duratei economice a activului sau deoarece valoarea prezentă a ratei minime de leasing este substanțial totalitatea valorii corecte a activului, acesta trebuie amortizat în perioada cea mai scurtă din următoarele – perioada de leasing și durata utilă a activului.

Poate fi deteriorat un activ creanță în baza leasingului financiar?

Se va aplica IAS 36 activelor tratate în baza leasingului financiar.

Cum se determină costurile financiare în perioada de leasing?

Costurile cu dobânda se măsoară în baza unei rate periodice a dobânzii care rămâne neschimbată; măsurarea se bazează pe soldul rămas al datoriei de leasing, care este denumită metodă a dobânzii efective.

Un exemplu care ilustrează prezentarea unui leasing financiar în situațiile financiare ale concesionarului.

Întreprinderea X primește în leasing echipamente de la întreprinderea Y la 1.01.2003. Valoarea corectă a activului la momentul încheierii contractului de leasing se ridică la 625 483 EUR. Condițiile contractului sunt următoarele:

- Perioada de leasing – 3 ani (6 luni termene intermediare de leasing) ;
- Rata de leasing – 120 000 EUR la începutul fiecărei perioade intermediare de 6 luni de leasing;
- Durata utilă a activului – 3 ani;
- Rata dobânzii inerente (implicite) în baza contractului – 12%

Sarcină: Efectuați calculele necesare pentru a determina ratele de leasing și întocmiți elementele bilanțului contabil al concesionarului la 1.01.2003, 1.07.2003, 31.12.2003.

Valoarea prevăzută a ratei minime de leasing este 625 483 EUR - $PVA_{6\%,5}$ este 505 483 EUR. $(120\,000 \times 4,21236)$ plus plata avansului la data contractului de leasing este 120 000.

Data	Rate de plată	Dobândă	Scăderea datoriei	Suma purtătoare a datoriei
1/01/03				625 483
1/01/03	120 000		120 000	505 483
1/07/03	120 000	30 329 ^{a)}	89 671 ^{b)}	415 812 ^{c)}
1/01/04	120 000	24 949	95 051	320 761
1/07/04	120 000	19 246	100 754	220 007
1/01/05	120 000	13 200	106 800	113 207
1/07/05	120 000	6 793	113 207	0
	720 000	94 517	625 483	

a) 505 483 x 6%

b) 120 000 - 30 329

c) 625 483 - 89 671

	Elemente		
1/01/2003	Debit Echipament	625 483	
	Credit Alte împrumuturi		625 483
1/01/2003	Debit Alte împrumuturi	120 000	
	Credit Cont bancar		120 000
1/07/2003	Debit Costuri cu dobânda	30 329	
	Debit Alte împrumuturi	89 671	
	Credit Cont bancar		120 000
31/12/03	Debit Costuri cu dobânda	24 949	
	Credit Estimări ale dobânzii		24 949
	Debit Taxe de amortizare	208 494	
	Credit Amortizare		208 494
	625 483/3 – metoda amortizării liniare		

	31/12/2003
În bilanțul contabil	
Suma purtătoare brută a echipamentului	625 483
Amortizare acumulată	208 494
Suma purtătoare brută a echipamentului	416 989
Pasiv fix	220 007
Pasiv circulant	195 805
În contul de profit și pierdere	
Taxe de amortizare	208 494
Costuri cu dobânda	30 329

Contabilitate pentru leasing financiar la proprietar

Cum apare leasingul financiar în situațiile financiare ale proprietarului?

Pentru proprietari leasingul poate fi:

- Leasing financiar direct – nu se face nici un alt profit decât venituri din dobândă, deoarece suma purtătoare a activului este egală cu valoarea sa corectă și venitul proprietarului cuprinde venitul financiar (dobânda) din perioada de leasing (se aplică pentru companiile de leasing, bănci, etc.). Proprietarul va cumpăra un activ și îl va concesiunea în leasing unui concesionar.
- Leasing financiar de vânzări al producătorului sau companiei – pentru care profitul este justificat, deoarece suma purtătoare a activului concesionat în leasing nu este egală cu valoarea sa corectă la începutul perioadei de leasing (leasingul se aplică sub forma unei vânzări directe de produse și servicii).
- Un leasing financiar prin împrumut, în care finanțarea este efectuată de un creditor terț în locul proprietarului. În această tranzacție sunt implicate trei părți: proprietarul, creditorul pe termen lung și concesionarul. Finanțarea este efectuată de un creditor pe termen lung și trebuie exclusă prevederea tranzacției de leaseback, în ceea ce privește împrumutul total al proprietarului indiferent dacă creditorul ar putea avea o astfel de prevedere referitoare la proprietatea dată în leasing. Investiția netă a proprietarului va scădea în perioada inițială și va crește în ultimii ani ai perioadei de leasing

Proprietarii trebuie să recunoască în bilanțul lor contabil **activul** deținut în urma unui leasing financiar și să-l prezinte ca pe o creanță la o sumă egală cu **investiția netă** în leasing. Investiția netă va fi egală cu investiția brută în leasingul discountat de o rată a dobânzii implicată în leasing. Investiția netă va fi suma totală a ratelor minime de leasing față de leasingul financiar din punct de vedere al proprietarului, iar valoarea reziduală negarantată se va scădea pe cheltuiala sa. Valoarea reziduală negarantată este parte din valoarea reziduală, realizarea căreia nu este garantată din partea proprietarului, sau este garantată numai de un asociat al proprietarului.

În baza leasingului financiar practic toate riscurile și recompensele implicate de proprietatea legală asupra activului vor fi transferate de către proprietar și creanța rată de leasing este tratată de proprietar ca rambursare a capitalului de bază și venit financiar pentru a rambursa și recompensa proprietarul pentru investiția și serviciile sale. Proprietarul are ca scop să aloce venitul financiar pe durata perioadei de leasing pe o bază sistematică și logică. Această alocare a venitului se bazează pe un model reflectând o rată de recuperare periodică constantă a investiției nete a proprietarului neachitată față de leasingul financiar.

Un exemplu care ilustrează prezentarea leasingului financiar în situațiile financiare ale proprietarului

În conformitate cu datele furnizate în exemplul anterior, din punct de vedere al contabilității proprietarului elementele pentru prezentarea leasingului la 1.01.2003, 1.07.2003 , 31.12.2003 sunt după cum urmează:

1/01/2003	Debit Împrumut în baza leasingului financiar	625 483	
	Credit echipament		625 483
1/01/2003	Debit Cont bancar (Numerar în bancă)	120 000	
	Credit Creanțe în baza leasingului financiar		120 000
01/07/03	Debit Cont bancar (Numerar în bancă)	120 000	
	Credit Venituri din dobânzi		30 329
	Credit Creanțe în baza leasingului financiar		89 671
31/12/03	Debit Estimări ale dobânzii	24 949	
	Credit Venituri din dobânzi		24 949

Contabilitate pentru leasing operațional

Ce este un leasing operațional și cum este prezentat și justificat?

IAS 17 definește în general leasingul operațional ca o formă de leasing alta decât cea financiară. Dacă nu există o altă bază sistematică mai reprezentativă în timp de la care să provină beneficiile consumatorului de la activul aflat în leasing, ratele de leasing (excluzând costurile cu serviciile ca asigurarea și întreținerea) se vor recunoaște de concesionar, în contul de profit și pierdere, pe bază de amortizare liniară. Această cerință se va aplica chiar dacă plățile ratelor de leasing nu sunt efectuate pe această bază.

Proprietarii trebuie să prezinte în bilanțul contabil activele deținute pentru leasing sub formă de leasing operațional în conformitate cu natura activului.

Un exemplu care ilustrează leasingul operațional

Întreprinderea X semnează un contract de leasing operațional pentru o clădire cu o întreprindere Y pe o perioadă de 8 ani, începând cu 1.01.2003. Ratele anuale de leasing se ridică la 24 000 EUR.

În vederea utilizării clădirii pentru producție, la începutul 2003 întreprinderea X construiește o clădire suplimentară în scopuri tehnologice speciale, costul căreia se ridică la 80 000 EUR. Durata economică a clădirii nou construite este de 15 ani. Întreprinderea X nu este obligată să renunțe (să dea înapoi) această clădire la momentul expirării perioadei de leasing a clădirii de bază către proprietar, nici acesta din urmă nu este obligat să-i recupereze valoarea reziduală.

Sarcină: Prezentați operațiunile contabile realizate în 2003 de către concesionar în baza leasingului.

2003	Debit Costuri ale leasingului operațional ¹	24 000	
	Credit Numerar în bancă		24 000
	Debit Îmbunătățiri în baza închirierilor ²	80 000	
	Credit Numerar în bancă		80 000
	Debit Amortizare acumulată ³	10 000	
	Credit Amortizare		10 000

- 1) Prezența ratei de leasing ca și cost pentru concesionar.
- 2) Noua clădire nu face parte din contractul de leasing. Ea este justificată de întreprinderea X ca un activ separat în baza IAS 16 în măsura în care ea respectă criteriile de recunoaștere S-au îndeplinit următoarele criterii:
 - a) posibilitatea de obținere a beneficiilor economice viitoare;
 - b) măsurarea costului este sigură.
- 3) În conformitate cu IAS 16 mijloacele fixe se amortizează pe durata utilă. Durata utilă a activului se determină considerând utilitatea estimată a activului pentru întreprindere. Politica întreprinderii referitoare la administrarea activelor cuprinde vânzarea activelor după o anumită perioadă de timp sau după consumarea unei părți definite din beneficiile economice atribuibile activului. De aceea durata utilă a activului poate fi mai scurtă decât durata sa economică. În acest caz clădirea nou construită trebuie să se amortizeze în 8 luni (perioada de leasing), deoarece proprietarul trebuie să recupereze valoarea reziduală la sfârșitul perioadei de leasing în baza contractului de leasing pentru clădirea de bază destinată producției.

Vânzări și tranzacții de leaseback

O tranzacție de vânzare și leaseback implică vânzarea unui activ de către un vânzător și concesionarea în leasing al aceluiași activ înapoi către vânzător. Astfel de tranzacții apar atunci când vânzătorul – concesionar se confruntă cu probleme financiare. Vânzătorul concesionar este în mod normal un agent care are la dispoziție numerar. El poate fi o companie de leasing, o bancă sau un fond de pensii. În același timp nu există transfer material al activului.

O tranzacție de vânzare și leaseback implică două tranzacții. Prima reprezintă o vânzare de activ și a doua transferarea activului. Rata de leasing și prețul de vânzare sunt în mod normal independente, deoarece ele au fost convenite ca un pachet. În mod normal prețul de vânzare al unui activ este mai mare sau egal cu prețul de piață al activului la momentul tranzacției. Prețul mai ridicat de vânzare al activului presupune o rată mai ridicată amânată. Vânzătorul care este în fapt un concesionar beneficiază din prețul mai ridicat de vânzare și de oportunitatea scăderii ratelor de leasing care în mod normal sunt mai ridicate decât amortizare acumulată. Tratarea tranzacției de vânzare și leaseback depinde de tipul de leasing.

O tranzacție de vânzare și leaseback care determină un leasing financiar

Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback determină un leasing financiar orice surplus de beneficiu la vânzări peste suma purtătoare nu trebuie imediat recunoscută ca venit în situațiile financiare ale vânzătorului-concesionar. În loc de aceasta el trebuie amânat și amortizat pe perioada de leasing.

Exercițiul 7:

Întreprinderea X are nevoie de numerar și în încercarea de a rezolva problemele sale intenționează să vândă active în valoarea de 899 995 EUR și în consecință să le concesioneze înapoi în leasing pentru utilizare. Suma purtătoare a activului 600 000 EUR, iar suma purtătoare brută (cost) se ridică la - 950 000 EUR. Detaliile tranzacției cuprind:

- Data tranzacției 31.12.2003;
- 10 ani perioadă de leasing neconcesionabil;
- Rate anuale de leasing de 133 155 EUR, începând cu decembrie 2003;
- Durata utilă a activului 10 ani;
- Ratele anuale de leasing furnizează o rată de recuperare a investiției de 10% pentru proprietar;
- Întreprinderea X – concesionară amortizează activul pe baza metodei liniare

Sarcină: Prezentați operațiunile contabile realizate în anii 2003 și 2004 de către concesionar și de către proprietar în baza acestui contract de leasing.

O tranzacție de vânzare și leaseback care determină un leasing operațional

Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback determină un leasing operațional și este clar că tranzacția se face la valoarea corectă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat. Dacă prețul de vânzare este sub valoarea corectă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat, exceptând cazurile când pierderea este compensată de plăți viitoare ale ratei de leasing mai mici decât prețul pieții, pierderea trebuie amânată și amortizată proporțional cu ratele de leasing din cursul perioadei de leasing în care se așteaptă ca activul să fie folosit.

Dacă operațiunea de leaseback este leasing operațional și ratele de leasing și prețul de vânzare sunt stabilite la valoarea corectă, aceasta fost în fapt o tranzacție normală de vânzare și orice profit sau pierdere este recunoscută imediat.

Pentru leasingul operațional, dacă valoarea corectă la momentul tranzacției de vânzare și leaseback este mai mică decât suma purtătoare a activului, trebuie recunoscută imediat pierderea egală cu suma diferenței dintre suma purtătoare și valoarea corectă.

Pentru leasingul financiar nu este necesară o astfel de ajustare dacă a existat o deteriorare a valorii, caz în care suma purtătoare se reduce la suma recuperabilă în conformitate cu standardul internațional de contabilitate care tratează despre deteriorarea activului.

Tranzacțiile de vânzare și leaseback care au determinat leasing operațional produc profit sau pierdere, determinarea și tratarea cărora depinde de suma purtătoare, valoarea corectă și prețul de vânzare a activului concesionat în leasing. Tabelul următor conține cerințe ale standardului IAS 17 în diverse situații.

Preț de vânzare stabilit la valoarea corectă	Sumă purtătoare egală cu valoarea corectă	Sumă purtătoare mai mică decât valoarea corectă	Sumă purtătoare mai mare ca valoarea corectă
profit	Nici un profit	Recunoaște profitul imediat	Neaplicabil
pierdere	Nici o pierdere	Neaplicabil	Recunoaște pierderea imediat
Preț de vânzare mai mic decât valoarea corectă			
profit	Nici un profit	Recunoaște profitul imediat	Nici un profit
Pierdere necompensată prin viitoare plăți ale chiriei de leasing sub prețul pieței	Recunoaște pierderea imediat	Recunoaște pierderea imediat	
Pierdere compensată prin viitoare plăți ale chiriei de leasing sub prețul pieței	Amână și amortizează pierdere	Amână și amortizează pierderea	
Preț de vânzare mai mare ca valoarea corectă			
profit	Amână și amortizează profitul	Amână și amortizează profitul	Amână și amortizează profitul

IFRS 5 ACTIVE IMOBILIZATE ȚINUTE PENTRU VÂNZARE ȘI OPERAȚII DISCONTINUE

Care active sunt incluse în “active imobilizate ținute pentru vânzare”?

Se consideră active imobilizate (sau grup de active) ținute pentru vânzare suma purtătoare a căroră (căruia) se va realiza în urma tranzacției de vânzare și nu în decursul unei utilizări continue. Activele sunt clasificate ca imobilizate în conformitate cu cerințele prescrise în IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare. Uneori în cursul operațiunilor de afaceri se va vinde un grup de active (cu posibilitatea ca pasivele să fie direct atribuibile acestora). Un astfel de grup de active poate fi o unitate generatoare de numerar sau doar o parte dintr-o astfel de unitate.

Care sunt caracteristicile specifice de măsurare a activelor imobilizate sau a grupelor de active ținute pentru vânzare?

- Înaintea clasificării lor, activele imobilizate sau grupele de active ținute pentru vânzare trebuie reevaluate în conformitate cu standardele (incluzând reevaluarea, test pentru deteriorare). Rezultatul reevaluării se va justifica în conformitate cu cerințele respectivului standard.
- În clasificarea lor inițială, activele imobilizate sau grupele de active ținute pentru vânzare trebuie măsurate la cea mai mică valoare: a) a sumei lor purtătoare; sau b) a valorii corecte minus valoarea de vânzare. Pierderile prin deteriorare în clasificarea inițială ca active ținute pentru vânzare sunt incluse în profit și pierdere după cum activul sau grupul de active a fost măsurat anterior pe baza reevaluării.
- Dacă activele imobilizate (grupul de active) au (a) fost achiziționate (achiziționat) în vederea vânzării lor ulterioare de către întreprindere, la recunoașterea lor inițială ele trebuie măsurate la cea mai mică valoare : a) sumei purtătoare pe care ele ar fi putut s-o aibă dacă nu ar fi fost clasificate ca active ținute pentru vânzare (cost minus valoarea corectă) sau b) valoarea corectă minus prețul de vânzare.
- Ca urmare activele imobilizate sau grupurile de active clasificate ca ținute pentru vânzare trebuie măsurate la valoarea corectă minus prețul de vânzare. În cazul în care vânzarea se face în decurs de mai mult de un an, prețul de vânzare trebuie măsurat la valoarea corectă Diferența provenită din schimbarea în valoare a valutei în decursul timpului trebuie explicată ca și cost financiar.
- Orice creștere ulterioară a valorii corecte minus prețul de vânzare trebuie recunoscut ca venit. Creșterea maximă care se poate recunoaște în cadrul sumei totale cumulative a pierderilor prin deteriorare, recunoscută în concordanță cu IFRS 5 sau IAS 36 deteriorarea activelor.
- Măsurarea activelor ca un grup de active determinate ca un întreg trebuie alocate în conformitate cu cerințele pentru alocare în baza IAS 36 Deteriorarea activelor.

Regulile de măsurare prescrise în IFRS 5 **nu se aplică** pentru următoarele active indiferent dacă ele sunt active separate sau parte a grupurilor vândute:

- Active cu impozite amânate (IAS 12 Impozite pe venit);
- active provenind din beneficiile angajaților (IAS 19 Beneficiile angajaților);
- active financiare din domeniul IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și măsurare;
- active imobilizate, justificate în conformitate cu modelul valorii corecte conform IAS 40 Investiții pentru proprietate;

- active imobilizate măsurate la valoarea corectă minus prețul de vânzare conform IAS 41 Agricultură;
- drepturi în baza contractelor de asigurare definite în IFRS 4 Contracte de asigurare.

Când tranzacția de vânzare, care este în fond un schimb de active imobilizate contra active circulante, este de natură comercială, aceste active trebuie justificate în conformitate cu IAS 16 Proprietăți, fabrici și echipamente.

Sunt amortizate activele imobilizate ținute pentru vânzare?

Activele imobilizate ținute pentru vânzare nu vor fi amortizate.

Pot fi transferate la alte grupuri activele incluse în grupul “ținute pentru vânzare”?

Activele imobilizate care nu mai satisfac criteriile de a fi clasificate în grupul “ținute pentru vânzare” trebuie măsurate la cea mai mică valoare : a) a sumei purtătoare pe care ar fi avut-o dacă nu ar fi fost clasificate ca ținute pentru vânzare; sau b) a sumei lor recuperabile

REZUMAT

Proprietatea, fabrica și echipamentul sunt concepte care desemnează proprietatea corporală deținută pentru utilizarea pe o perioadă mai mare de un an. IAS 16 Proprietate, fabrică și echipament tratează problemele recunoașterii acestor active, măsurarea lor ulterioară, amortizarea și vânzarea. Teoria și practica contabilă a ridicat frecvent problema dacă costul capitalului legat de operațiunile financiare trebuie inclus în costul activelor create. IAS 23 Costurile cu împrumutul furnizează un răspuns și anume la această întrebare: unde și în ce condiții aceste costuri cu împrumutul pot fi capitalizate în costul proprietății, fabricii și echipamentului.

În situațiile financiare imobilizările necorporale sunt prezentate într-o manieră similară cu cea a proprietății, fabricii și echipamentului. IAS 38 definește imobilizările necorporale, cercetarea dezvoltarea, regulile de recunoaștere, măsurarea și recunoașterea activelor specifice. IAS 36 rezumă cerințele pentru aplicarea principiului deteriorării imobilizărilor corporale și necorporale.

În ultimii 20 de ani leasingul a devenit larg utilizat ca mijloc de finanțare a achizițiilor de active. Tratarea contabilă a tranzacțiilor în bază de leasing exemplifică poate cel mai bine principiul contabil al avantajului conținutului față de formă. Problemele specifice tratării contabile a leasingului sunt prescrise în IAS 17 Leasing.

Caracteristicile specifice ale proprietății pentru investiție, modelul măsurării aplicat și metoda contabilă și rezultatele sale sunt prezentate în IAS 40 Proprietatea pentru investiție. Natura specifică a elementelor determină maniera sa de prezentare în situațiile financiare. Merită notat că prezentarea proprietății pentru investiție la valoarea corectă în bilanțul contabil și mai puțin frecvent în notele de prezentare exprimă intenția utilizării lor.

O abordare complet nouă pentru prezentarea și măsurarea activelor imobilizate ținute pentru vânzare. Această problemă specifică este tratată în IFRS 5 active imobilizate ținute pentru vânzare și operații discontinue.

ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL

1. Care sunt condițiile care predetermină dacă există un grad suficient de certitudine că întreprinderea are condițiile să producă beneficii economice ulterioare dintr-o proprietate, fabrică sau echipament date?
2. Pot fi capitalizate și dobânzile pentru conturi bancare neacoperite în împrumuturile pe termen scurt în costurile de proprietate, fabrică sau echipament?
3. Într-un leasing financiar, proprietatea unui activ este întotdeauna transferată la sfârșitul perioadei de leasing?
4. Activele primite în baza unui leasing financiar pot fi deteriorate în situațiile financiare ale concesionarului?
5. Poate fi recuperată pierderea prin deteriorare a unui activ dat până la suma costurilor de deteriorare recunoscute?
6. Se poate schimba metoda de amortizare a activelor imobilizate, clasificate ca ținute pentru vânzare?

RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI

1. Există un grad suficient de certitudine că întreprinderea are condițiile să producă beneficii economice ulterioare dintr-o proprietate, fabrică sau echipament date, în cazul în care riscurile și recompensele date de proprietatea asupra activului sunt transferate asupra întreprinderii.
2. Dobânzile pentru conturi bancare neacoperite în împrumuturile pe termen scurt pot fi de asemenea capitalizate în costul activelor, conformându-se cerințelor pentru active în baza IAS 23 Costurile cu împrumuturi.
3. Leasingul financiar este o formă de leasing care în esență transferă toate riscurile și recompensele care revin asupra proprietății activului. În final proprietatea poate fi sau nu transferată.
4. Pentru a determina dacă activul primit în baza leasingului financiar a fost deteriorat, adică atunci când beneficiile economice viitoare așteptate de la activ sunt sub suma sa purtătoare, întreprinderea trebuie să aplice IAS 36 Deteriorarea activelor, care prescrie cerințele cu privire la modul în care întreprinderea trebuie să reevalueze suma purtătoare a activelor sale, cum trebuie ea să determine suma recuperabilă a unui activ și când să introducă sau să recupereze pierderea prin deteriorare.
5. Recuperarea pierderii prin deteriorare a unui activ se va recunoaște numai până la o sumă care nu va crește suma purtătoare a activului, care s-ar fi determinat pentru activ dacă nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere asupra activului în anii anteriori. Suma recuperată a unei pierderi prin deteriorare este de aceea mai mică decât suma recunoscută ca și costuri cu deteriorarea. Fiecare surplus va fi tratat ca reevaluare a activelor în baza cerințelor IAS 16 Proprietate, fabrică și echipament.
6. Activele imobilizate clasificate ca ținute pentru vânzare nu vor fi amortizate.

RĂSPUNSURI LA EXERCITII

Exercițiul 1:

Suma medie ponderată a costurilor unui activ față de perioada de capitalizare			
Data	Suma totală a costurilor	perioada de capitalizare	Suma medie ponderată
1 Mai	240 000	10/12	200 000
1 Iulie	480 000	6/12	240 000
1 Noiembrie	360 000	2/12	60 000
Total	1 080 000		500 000

Datele pentru împrumuturile utilizate în 2001 sunt după cum urmează:

Calcularea ratei medii ponderate a dobânzii pentru 2001	
$\text{Rata medie ponderată a dobânzii} = \frac{465\,000}{6\,500\,000} \times 100 = 7,15$	
Suma costurilor dobânzii capitalizate 35 750	

Exercițiul 2:

În baza condiției 1.

Costul activelor achiziționate:

Teren	Clădire de producție	Echipament	Sistem anti-incendiu	Lot de parcare
300 000	20 000	250 000	30 000	40 000
	80 000			
	100 000			
	200 000			
	50 000			
	150 000			
	600 000			

Fiecare din active va fi justificat separat deoarece ele au durate utile diferite.

În baza condiției 2:

Se așteaptă un beneficiu economic viitor dintr-o lucrare de reparație și ea este legată de îmbunătățirea calității capacității de producție. De aceea costurile lucrării de reparație trebuie incluse în costul activului. La 31.12.2003 valoarea echipamentului este 240 000 EUR $[250\,000 - (250\,000/5) \times 2 + 90\,000]$. În baza sumei purtătoare la care s-a ajuns astfel în următorii 3 ani ea va fi 80 000 EUR $(240\,000/3)$

În baza condiției 3:

Sumă purtătoare brută	600 000
Amortizare acumulată [(600 000 – 100 000)/25] x 3	60 000
Sumă purtătoare la 01.01.2005	540 000
Valoare corectă	756 000
Sumă reevaluată	216 000
Obligații asupra impozitelor amânate (216 000 x 20%)	43 200

Prezentarea reevaluării și impozitelor amânate referitoare la ea:

31/12/05	Debit Amortizare ¹	60 000	
	Credit Clădiri		60 000
	Debit Clădiri	216 000	
	Credit Surplus din reevaluare		216 000
	Debit Surplus din reevaluare	43 200	
	Debit Obligații asupra impozitelor amânate ²		43 200
	Debit Taxe de amortizare ³	13 120	
	Credit Amortizare		13 120
	Debit Costuri impozitare ⁴ (sau Profit sau pierdere pentru perioada curentă) Cont analitic Impozite amânate	1 376	
	Credit Obligații asupra impozitelor amânate		1 376

Note:

- 1) Schimbarea modelului măsurării ulterioare a proprietății, fabricii și echipamentului și a imobilizărilor necorporale este în esență o schimbare a politicii contabile. Cu toate acestea în baza paragrafului 17 a IAS 8 această schimbare trebuie înregistrată în conformitate cu prevederile IAS 16 și IAS 38.
- 2) Efectele impozitului operațiunilor impozitate direct din capitalul acționarilor trebuie de asemenea direct impozitate capitalului acționarilor. Se produc obligații de impozite amânate taxate din surplusul de reevaluare

La reevaluare, se va modifica de asemenea baza pentru determinarea amortizării. În același timp, s-a schimbat durata utilă a activului în perioada căreia acesta trebuie amortizat. Amortizarea pentru anul 2005 este 13 120 EUR [(756 000 – 100 000)/ 50]. Schimbarea duratei utile a activului nu reprezintă o schimbare în politica contabilă ci doar o schimbare în măsurările contabile aproximative. În acest caz nu sunt necesare măsurări ulterioare pentru perioadele anterioare în baza IAS 8.

- 3) Diferența dintre suma purtătoare după reevaluare a activelor și suma purtătoare recunoscută în scopul impozitării determină diferențe temporare care vor conduce la o creștere a obligațiilor cu impozite amânate.

	Scopuri contabil	Scop Impozite	Diferență temporară	Impozit în %	Sumă a obligațiilor asupra impozitelor amânate
Sumă purtătoare brută	756 000	540 000	216 000	20	43 200
Amortizare	13 120	20 000	6 880	20	1 376
Sumă purtătoare	742 880	520 000	222 880	20	44 576

Exercițiul 3:

- Costuri materiale directe 32 000
- Costuri cu munca directă 46 000
- Costuri fixe 78 000
- Depășiri de costuri
 $0,6 \times (12\,000 + 18\,000)$ 18 000
- Costul proiectului 2 96 000

Exercițiul 4:

	Costuri curente	Capitalizare
Taxe de înregistrare a diviziei în orașul X <i>IAS 38 nu permite capitalizarea</i>	20 000	
Plata taxelor pentru cercetare de piață <i>Stadiul de cercetare</i>	30 000	
Cumpărarea unui software pentru informații privind service-ul în activitatea comercială <i>Capitalizare</i>		50 000
Costuri cu instruirea personalului <i>Personalul nu poate fi controlat</i>	20 000	
Costuri pentru o campanie publicitară a lanțului de distribuție pe piața de desfacere <i>Profitul sau pierderea nu se pot distinge de formarea supra beneficiului total</i>	30 000	
Pierderi operaționale în stadiul de început al activității <i>IAS 38 nu permite capitalizarea</i>	40 000	

Exercițiul 5:

Divizia de producție A – suma recuperabilă se definește ca cea mai mare valoare a diferenței valoare corectă minus prețul de vânzare și costul în utilizare. Pierderea prin deteriorare nu este recunoscută, deoarece suma recuperabilă de 250 000 EUR este mai mare decât suma purtătoare de 215 000 EUR.

Divizia de producție B este clar deteriorată (suma purtătoare este mai mare decât suma recuperabilă). Suma rezultată în urma deteriorării este 40 000 EUR (360 000 – 320 000). În conformitate cu IAS 36 această pierdere trebuie tratată ca o deducere din surplusul de reevaluare. Problema care apare este dacă se poate utiliza surplusul de reevaluare, legat numai de divizia de producție A, deoarece ambele divizii cuprind aceeași clasă de active (echipament de producție). IAS 36 (paragraful 61) interzice acest tratament. Pierderea prin deteriorare se poate recunoaște din rezerva unei măsurări ulterioare numai în măsura în care pierderea prin deteriorare nu depășește suma acestei rezerve. De aceea 30 000 din suma pierderii prin deteriorare se va recunoaște pe cheltuiala rezervei de măsurare ulterioară și 10 000 se vor recunoaște ca și costuri în contul de profit și pierdere.

Suma pierderii prin deteriorare a unei unități comerciale este 10 000 EUR (70 000 – 60 000). Se va recunoaște imediat ca și cost în contul de profit și pierdere. Suma recuperabilă a autobuzului nu poate fi determinată în condițiile din IAS 36. Valoarea sa în utilizare nu poate fi determinată și comparată cu prețul său de vânzare deoarece nu generează intrări de flux monetar prin utilizarea sa continuă, care sunt independente de celelalte active. În acest caz conducerea trebuie să identifice o unitate generatoare de numerar de care aparține autobuzul și să măsoare suma recuperabilă a unității ca un tot.

Exercițiul 6:

La 31.12.2003 datele despre echipamentul de producție sunt după cum urmează:

31.12.2003	Sumă purtătoare brută	60 000
31.12.2003	Taxe pentru amortizare	36 000
2003	Taxe pentru deteriorare	9 000
31.12.2003	Sumă purtătoare	15 000

31.12.2004	Sumă purtătoare brută	60 000
31.12.2004	Taxe pentru amortizare și deteriorare $36\,000 + 3\,750 + 9\,000$	48 750
31.12.2004	Sumă purtătoare brută înainte de recuperare	11 250
2003	Recuperarea deteriorării	6 750
31.12.2003	Sumă purtătoare	18 000

Exercițiul 7:

Suma curentă a ratelor de leasing este 899 995 - 766 840 EUR (133 155 x 5,759 factor de anuitate la $n=10$ și $r=10\%$) plus un avans de 133 155 EUR.

La vânzarea activului la 31/12/2003 trebuie înregistrate următoarele:

Vânzător – concesionar	Cumpărător - proprietar
Cont de debit Numerar în casă 899 995	Cont de debit Active 899 995
Cont de debit Amortizare (950 000 – 600 000) 350 000	Cont de credit Numerar în casă 899 995
Cont de credit Active 950 000	
Cont de credit Venit amânat din vânzare și tranzacția de leaseback 299 995	

Cu privire la leasingul financiar la 31/12/2003 trebuie înregistrate următoarele:

În situațiile financiare ale concesionarului	În situațiile financiare ale proprietarului
Cont de debit Activ – 899 995 (sumă curentă)	Cont de debit Creanțe 899 995
Cont de credit - 899 995	Credit Activ 899 995
Cont de debit Alte împrumuturi 133 155	
Cont de credit Numerar în bancă 133 155	Cont de debit Numerar în bancă 133 155
	Cont de credit Creanțe 133 155

Intrări contabile la 31/12/ 2004

În situațiile financiare ale concesionarului	În situațiile financiare ale proprietarului
Cont de debit Costuri cu dobânda 76 684 10% x (899 995 – 133 155)	Cont de debit Numerar în bancă 133 155
Cont de debit Alte împrumuturi 56 471	Credit Creanțe 56 471
Cont de credit Numerar în bancă 133 155	Credit Venituri din dobânzi 76 684 10% x (899 995 – 133 155)
Cont de debit Amortizare taxe 89 999,5 899 995/10	
Cont de credit Amortizare 89 999,5	
Cont de debit Venit amânat din vânzare și tranzacția de leaseback 29 995,5 299 995/10	
Cont de credit Venit din vânzări 29 995,5	