



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 16 Imobilizări corporale



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

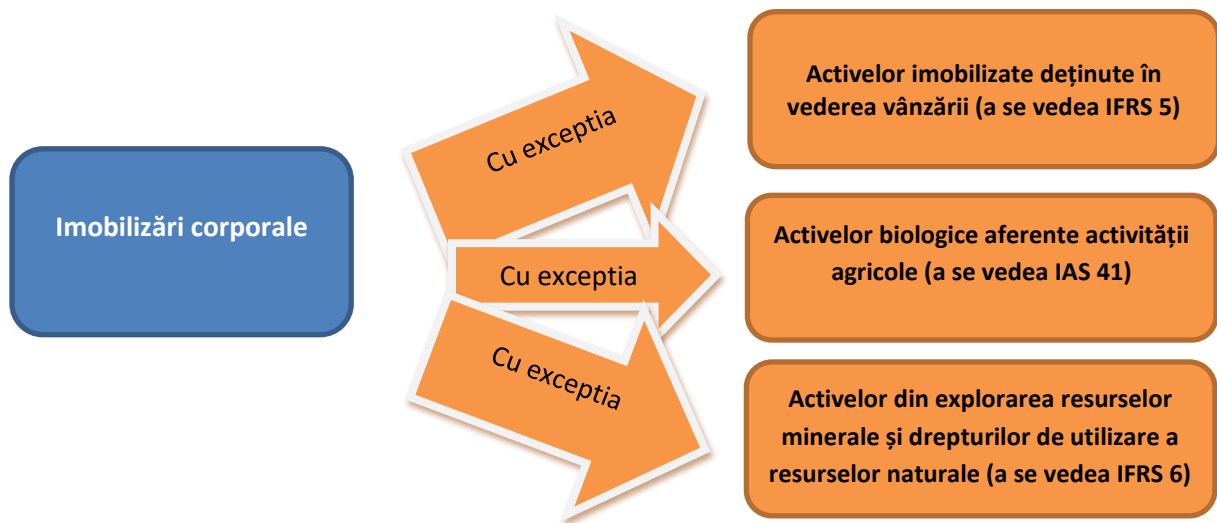
Standardul IAS 16 Imobilizări corporale

Domeniul de aplicare

Obiectivul standardului IAS 16 Imobilizări corporale este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată discerne informațiile privind investițiile unei entități în imobilizările corporale.

Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea imobilizărilor corporale, cu excepția anumitor cazuri evidențiate în figura 1.

Figura 1. Domeniul de aplicare al standardului IAS 16:



DEFINIȚII CHEIE

Următoarele definiții sunt esențiale pentru înțelegerea și aplicarea corectă a standardului IAS 16 (a se vedea figura 2):

Figura 2. Definiții cheie



RECUNOAȘTERE

Costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut ca activ dacă și numai dacă:

- este probabilă generarea pentru entitate de beneficii economice viitoare aferente activului; și
- costul activului poate fi evaluat în mod fiabil.

Există elemente de imobilizări corporale care sunt achiziționate pentru a fi utilizate pentru gestiunea entității, pentru a proteja și conserva mediul înconjurător, sau pentru a asigura siguranța procesului de producție. Deși acestea nu generează în mod direct beneficii economice, utilizarea lor sporește beneficiile economice ale entității. Prin urmare, ele sunt recunoscute ca active.

Standardul IAS 16 nu prevede unitatea de măsură pentru recunoaștere, adică ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, se impune utilizarea raționamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanțele specifice ale unei entități. În unele cazuri, ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi uneltele, matrițele și ștanțele și să se aplice criteriile de recunoaștere valorii agregate.

Atunci când mai multe active sunt achiziționate cu un cost comun și este posibil să se determine în mod fiabil valoarea justă a fiecăruia, aceste active trebuie contabilizate separat. De obicei, fiecare dintre aceste active are o durată de viață utilă diferită și se aplică o amortizare diferită. În acest scop, trebuie să se determine cota relativă a fiecărui activ în prețul total (valoarea justă comună). Baza pentru determinarea cotei relative este valoarea justă individuală a fiecărui activ (a se vedea exemplul 1).

EXEMPLUL 1

O entitate a cumpărat garaje, terenuri și camioane în valoare totală de 300.000 u.m.. Prețul de piață (valoarea justă) al fiecăruia dintre aceste active este următorul: garaje – 140.000 u.m.; terenuri – 110.000 u.m.; camioane – 100.000 u.m.. La ce valoare trebuie înregistrat fiecare activ?

SOLUȚIE:

Determinarea ponderii relative a fiecărui activ în prețul total, pe baza prețului individual:

Garaje - $140.000 \text{ u.m.} / 350.000 \text{ u.m.} = 0,4$

Terenuri - $110.000 \text{ u.m.} / 350.000 \text{ u.m.} = 0,31$

Camioane - $100.000 \text{ u.m.} / 350.000 \text{ u.m.} = 0,29$

Alocarea prețului de piață convenit între activele individuale pe baza cotei relative a acestora:

Garaje - $0,4 \times 300.000 \text{ u.m.} = 120.000 \text{ u.m.}$

Terenuri - $0,31 \times 300.000 \text{ u.m.} = 93.000 \text{ u.m.}$

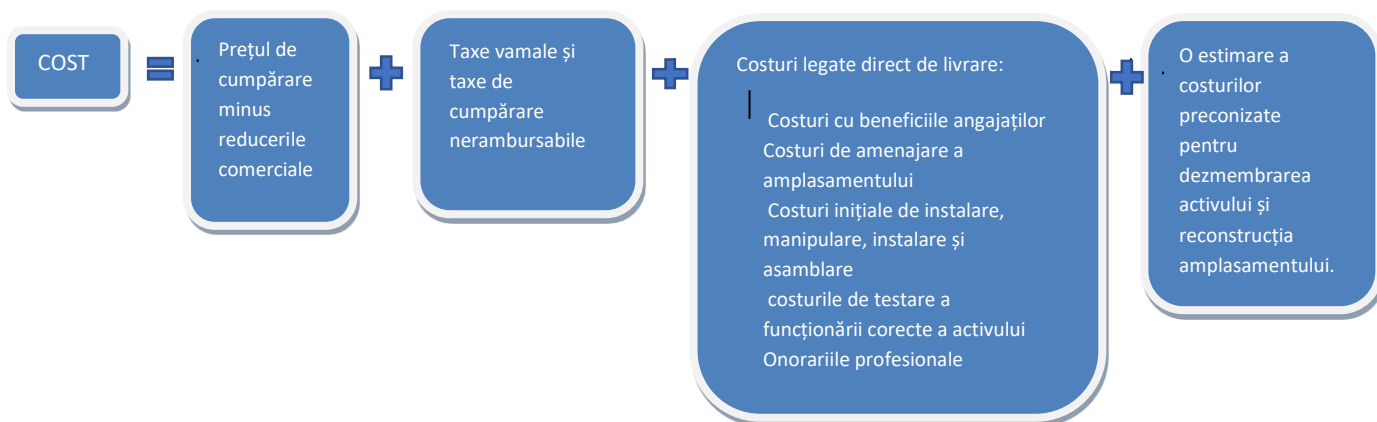
Camioane - $0,29 \times 300.000 \text{ u.m.} = 87.000 \text{ u.m.}$

EVALUARE

Evaluarea inițială

Imobilizările corporale achiziționate sunt evaluate inițial la cost. După cum se arată în figura 3, costul de cumpărare include prețul de achiziție minus reducerile comerciale, plus taxele și impozitele pe care entitatea nu le poate recupera, costurile direct legate de livrare și o estimare a costurilor preconizate pentru dezmembrarea activului și reconstruirea locului în care este amplasat activul (a se vedea exemplul 2).

Figura 3. Elemente de cost



EXEMPLUL 2

Societatea Alfa PLC construiește un nou sediu central. Până în prezent, a suportat următoarele costuri:

Achiziționarea de terenuri	210.000 u.m.
Taxa de timbru	8.300 u.m.
Cheltuieli de curățenie	14.150 u.m.
Materiale de construcție	35.000 u.m.
Manoperă:	
- Constructori	25.800 u.m.
- Dirigințele de șantier	8.300 u.m.
- Director administrativ	5.000 u.m.
Dobânda unui împrumut (contractat în prima zi de construcție pentru finanțarea clădirii)	3.300 u.m.
Cheltuieli generale de regie	7.500 u.m.

În ceea ce privește sediul central, cât ar trebui să fie capitalizat și cât ar trebui să fie tratat ca o cheltuială?

SOLUȚIE:

Achiziționarea de terenuri	210.000 u.m.	capitalizat
Taxa de timbru	8.300 u.m.	capitalizat
Cheltuieli de curățenie	14.150 u.m.	capitalizat
Materiale de construcție	35.000 u.m.	capitalizat
Manoperă: - Constructori - Dirigintele de șantier - Director administrativ	25.800 u.m. 8.300 u.m. 5.000 u.m.	capitalizat capitalizat cheltuieli
Dobânda unui împrumut (contractat în prima zi de construcție pentru finanțarea clădirii)	3.300 u.m.	capitalizat ¹
Cheltuieli generale de regie	7.500 u.m.	cheltuieli

Costurile de dezmembrare și restaurare sunt valori estimate la sfârșitul duratei de viață utilă a activului. În acest scop, trebuie să se determine valoarea actualizată a acestor costuri. Rata de actualizare este selectată de către entitate pe baza unei analize a beneficiilor economice preconizate ale activului și a duratei sale de viață utilă (a se vedea exemplul 3).

EXEMPLUL 3 Determinarea costului activelor (imobilizări corporale) - inclusiv costurile de dezmembrare și restaurare a terenului la sfârșitul duratei de viață utilă a activului.

O entitate cumpără echipamente de producție petrolieră la un preț de 120.000 u.m.. Costurile de livrare și instalare sunt de 8.000 u.m.. Costul de dezmembrare a echipamentului și de restaurare a terenului la sfârșitul duratei de viață utilă a echipamentului (după 30 de ani) este estimat la 25.000 u.m.. Rata de actualizare este de 5%. Care este valoarea actualizată a costurilor de dezmembrare și de restaurare a activului? Care este costul de achiziție al echipamentului?

SOLUȚIE:

Determinarea valorii actualizate a costurilor de dezmembrare și restaurare:

1. Determinarea factorului de actualizare:

$$\frac{1}{(1 + 0.05)^{30}} = 0.231$$

¹A se vedea IAS 23 Costurile îndatorării, deoarece există condiții de calificare și alte considerente care nu permit capitalizarea integrală a acestei sume.

2. Determinarea valorii actualizate a costurilor de dezmembrare și de restaurare
 $25.000 \text{ u.m.} \times 0,231 = 5.775 \text{ u.m.}$

3. Determinarea costului echipamentului

$\text{Cost} = 120.000 \text{ u.m.} + 8.000 \text{ u.m.} + 5.775 \text{ u.m.} = 133.775 \text{ u.m.}$

Evaluarea ulterioară

Standardul IAS 16 permite entităților să aleagă unul dintre cele două modele de evaluare după recunoașterea inițială: modelul costului și modelul reevaluării.

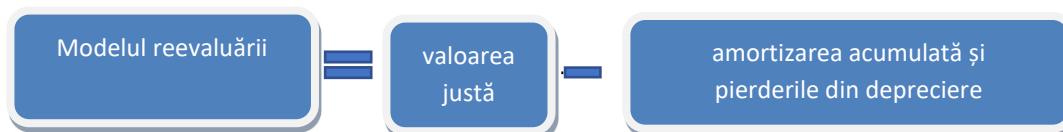
Modelul costului (a se vedea Figura 4)

Figura 4. Determinarea valorii ulterioare în conformitate cu modelul costului



Modelul reevaluării (a se vedea Figura 5)

Figura 5. Determinarea valorii ulterioare în conformitate cu modelul reevaluării



Reevaluările sunt efectuate pentru clase întregi (grupuri) de imobilizări corporale.

În cazul în care nu există nicio modificare semnificativă a valorii juste a activelor reevaluate, IAS 16 permite ca reevaluările să fie efectuate la fiecare trei sau cinci ani. În cazul în care există o modificare semnificativă a valorii juste aferentă activelor reevaluate, entitatea poate stabili reevaluări mai frecvente, în funcție de situația pieței. Scopul reevaluării este de a se asigura că valoarea activelor din situațiile financiare corespunde condițiilor de piață. În acest scop, valoarea contabilă a activelor reevaluate devine valoarea lor reevaluată.

Modalități de ajustare a valorii contabile a activelor la valoarea reevaluată

Prima modalitate: prin anularea amortizării acumulate. Noua valoare contabilă este recalculată pe baza valorii reevaluate.

A doua modalitate: Recalcularea valorii contabile și a amortizării acumulate proporțional cu modificarea valorii contabile la data reevaluării.

Contabilizarea modificărilor valorii contabile ca urmare a reevaluării:

- ✓ Atunci când, ca urmare a reevaluării, valoarea contabilă a activului reevaluat **crește**, această creștere este contabilizată ca:
- O rezervă din reevaluare (în situația poziției financiare) – această majorare trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și prezentată în capitalurile proprii ale entității.
 - Cu toate acestea, majorarea trebuie să fie recunoscută în situația profitului sau pierderii în măsura în care aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiși activ recunoscută anterior în situația profitului sau pierderii (a se vedea exemplul 4).

EXEMPLUL 4

Alfa PLC a achiziționat o singură clădire la 1 ianuarie 2005, la un cost de 160.000 u.m.. Durata de viață utilă a clădirii a fost estimată la 50 de ani. La 31 decembrie 2020, o nouă valoare justă a clădirii a fost stabilită la 350.000 u.m.. În notele la situațiile financiare ale entității Alfa se precizează că, acolo unde este posibil, aceasta utilizează evaluarea la valoarea justă. Cum este tratată reevaluarea în conturile entității Alfa pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2020?

SOLUȚIE:

Valoarea contabilă la 31 decembrie 2020 este:

- Cost		160.000 u.m.
- amortizarea acumulată	(160.000/50 x 16 ani)	(51.200) u.m.
= Valoarea contabilă netă		108.800 u.m.

Valoarea justă este de 350.000 u.m..

Prin urmare, este necesară o reevaluare pentru $350.000 \text{ u.m.} - 108.800 \text{ u.m.} = 241.200 \text{ u.m.}$

Dr. Imobilizări corporale	190.000 u.m.
Dr. Amortizarea acumulată	51.200 u.m.
Cr. Rezerva de reevaluare	241.200 u.m.

- ✓ Atunci când, ca urmare a reevaluării, valoarea contabilă a activului reevaluat **scade**, această scădere este contabilizată ca o:
- această diminuare trebuie recunoscută în situația profitului sau pierderii.
 - Cu toate acestea, diminuarea rezultată din reevaluare trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global, în măsura în care există sold creditor în rezerva din reevaluare pentru acel activ. Diminuarea recunoscută în alte elemente ale rezultatului global reduce valoarea acumulată în capitalurile proprii cu titlul de rezervă din reevaluare (a se vedea exemplul 5).

EXEMPLUL 5

Valoarea contabilă a unui activ imobilizat al entității Beta la sfârșitul anului se ridică la 105.000 u.m.. La această dată, proprietatea a fost reevaluată la valoarea justă de 91.000 u.m.. Soldul surplusului din reevaluare referitor la câștigul inițial al proprietății era de 12.000 u.m.. Cum este tratată reevaluarea în conturile entității Beta?

SOLUȚIE:

Valoarea contabilă a activului imobilizat la data reevaluării	105.000
Valoarea reevaluată	91.000
Pierdere din reevaluare	14.000
Dr. Rezerva din reevaluare (până la maximumul câștigului inițial)	12.000
Dr. Cheltuieli cu deprecierea activelor	2.000
Cr. Deprecierea activelor imobilizate	14.000

AMORTIZAREA

Calculul amortizării imobilizărilor corporale

Amortizarea activelor începe la data la care acestea sunt disponibile pentru utilizare. IAS 16 prevede ca amortizarea să fie întreruptă la prima dintre cele două date:

- atunci când entitatea a clasificat activul ca fiind disponibil pentru vânzare;
- atunci când activul este derecunoscut din activele întreprinderii.

Terenurile nu sunt supuse procesului de amortizare. Fiecare componentă a unui element de imobilizări corporale al cărui cost este semnificativ în raport cu costul total al elementului trebuie amortizat separat.

Pentru amortizarea activelor se folosesc diferite metode. Modul în care sunt utilizate beneficiile determină metoda de amortizare.

IAS 16 prevede următoarele metode de amortizare:

- **Amortizarea liniară** – conform acestei metode, valoarea amortizării anuale este aceeași pe toată durata de viață utilă a activului (a se vedea exemplul 6).

EXEMPLUL 6

Un element de imobilizări corporale a fost achiziționat pentru 100.000 u.m.. Se estimează că acesta are o durată de viață utilă de 5 ani și este amortizat în **mod liniar**. Valoarea reziduală a activului este de 11.000 u.m.. Care este valoarea amortizării anuale calculate pe durata de viață utilă a activului?

SOLUȚIE:

1. Determinarea valorii amortizabile a activului:

Valoarea amortizabilă = 100.000 u.m. - 11.000 u.m. = 89.000 u.m.

2. Determinarea ratei de amortizare:

Rata de amortizare = $\frac{100}{\text{Durata de utilizare (ani)}}$ = $\frac{100}{5} = 20\%$

$$\text{Depreciation rate} = \frac{100}{\text{Useful life of assets (years)}} = \frac{100}{5} = 20\%$$

3. Determinarea amortizării anuale:

Amortizarea anuală = 89.000 u.m. x 20% = 17.800 u.m.

D. Cheltuieli cu amortizarea 17.800

C. Amortizare acumulată 17.800

- **Metoda degresivă** - Metoda degresivă are ca rezultat o cheltuială cu amortizarea descrescătoare de-a lungul duratei de viață utilă. Această metodă se aplică atunci când beneficiile economice ale activului sunt obținute în principal la începutul duratei sale de viață utilă. Prin urmare, costurile de amortizare vor avea cel mai mare impact asupra performanței financiare a entității în primii ani de utilizare a activului (a se vedea exemplul 7). Metoda degresivă se utilizează atâta timp cât rata de amortizare anuală calculată prin metoda degresivă este mai mare decât rata de amortizare calculată prin metoda liniară pe durata rămasă de viață utilă a activului, moment la de la care se utilizează metoda liniară.

EXEMPLUL 7

Un element de imobilizări corporale a fost achiziționat pentru 100.000 u.m.. Se estimează că acesta are o durată de viață utilă de 5 ani și este amortizat prin **metoda degresivă**. Valoarea reziduală a activului este de 11.000 u.m.. Care este valoarea amortizării anuale calculate pe durata de viață utilă a activului?

SOLUȚIE:

1. Determinarea valorii de amortizare a activului:

Valoarea amortizabilă = 100.000 u.m. - 11.000 u.m. = 89.000 u.m.

2. Determinarea ratei de amortizare:

Rata de depreciere = $\frac{100}{\text{Durata de utilizare (ani)}} * C$ (procent),

unde: C este coeficientul de amortizare degresivă. Coeficientul se alege în funcție de durata de viață utilă a activului. IAS 16 nu specifică valorile. În practică, acest coeficient variază între 1,5 și 2,5. În acest exemplu se utilizează un coeficient de 2.

Rata de depreciere = $\frac{100}{5} * 2 = 20\% * 2 = 40\%$

3. Graficul de amortizare:

Anul de amortizare	Rata de amortizare (%)	Amortizarea anuală = valoarea amortizabilă* rata de amortizare (u.m.)	Valoarea amortizabilă (u.m.)	Valoarea contabilă (u.m.)
Primul an	40	$89.000 \cdot 40 = 35.600$	53.400	64.400
Al doilea an	40	$53.400 \cdot 40 = 21.360$	32.040	43.040
Al treilea an	40	$32.040 \cdot 40 = 12.816$	19.224	30.224
Al patrulea an	50	$19.224 \cdot 50 = 9.612$	19.224	20.612
Al cincilea an	50	$19.224 \cdot 50 = 9.612$	0	11.000
		89.000		

Contabilizarea amortizării activului pentru primul an

Dr. Cheltuieli cu amortizarea 35.600

Cr. Amortizare acumulată 35.600

- **Metoda unităților de producție** - această metodă leagă direct distribuția valorii amortizării unui activ de cantitatea de producție produsă de acel activ. Atunci când nu există producție, costurile de amortizare sunt zero. Se respectă următoarele reguli:
 - valoarea amortizabilă este împărțită la cantitatea de producție produsă pe durata de viață utilă a activului pentru a stabili rata de amortizare (amortizarea pe unitate de producție);
 - rata de amortizare stabilită pe unitatea de producție se înmulțește cu cantitatea de producție pentru anul respectiv și astfel se obține cota anuală de amortizare.

DERECUNOAȘTERE

Activele sunt derecunoscute la cedare (vânzare, etc.) sau în cazul în care societatea nu se așteaptă că mai poate primi vreun beneficiu de pe urma lor. În cazul în care există o rezervă din reevaluare, aceasta este transferată direct în rezultatul reportat atunci când activul este derecunoscut.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

Prezentările de informații referitoare la imobilizările corporale din situațiile financiare pot fi grupate în două grupe: **obligatorii și voluntare**.

Informații de prezentat în mod obligatoriu	Informații de prezentat în mod voluntar
<ul style="list-style-type: none"> - bazele de evaluare utilizate pentru active; - politica de amortizare; - reconcilierea valorii contabile a activului respectiv la începutul și la sfârșitul perioadei de raportare. 	<ul style="list-style-type: none"> - circumstanțe legate de proprietatea activelor; - valoarea costurilor capitalizate în valoarea contabilă a activului la momentul achiziției (construcției) acestuia; - valoarea obligațiilor contractuale legate de achiziția de active; și - valoarea compensațiilor de la alte entități și persoane pentru pierderile și deprecierile legate de active.

EXEMPLU COMPLEX:

Entitatea "X" Ltd. cumpără un utilaj de producție la un cost de achiziție de 118.000 u.m.. Entitatea a adoptat metoda de amortizare liniară pentru această clasă de active. Durata de viață utilă a mașinii este de 20 de ani. Entitatea adoptă modelul reevaluării pentru evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale a activului. La sfârșitul celui de-al cincilea an, utilajul de producție a fost reevaluat. Valoarea justă a utilajului la data reevaluării a fost de 100.000 u.m.. După reevaluare, mașina de producție a fost vândută la un preț de vânzare de 110.000 u.m..

Se cere:

1. Determinați rata de amortizare și cota de amortizare în scopul amortizării mașinii de producție.
2. Calculați amortizare acumulată a mașinii de producție la sfârșitul celui de-al cincilea an.
3. Calculați rezultatul scoaterii cesiunii mașinii de producție din activele societății "X" SRL.

Soluție:

1. Determinarea ratei de amortizare și cotei de amortizare a mașinii de producție:

- 1.1. Pentru a determina rata de amortizare:

Rata de amortizare = $100 / \text{Durata de viață a activelor (ani)} = 100 / 20 = 5\%$

- 1.2. Pentru a determina cota de amortizare pentru un an:

Cota de amortizare = $118.000 \text{ u.m.} \times 5\% = 5.900 \text{ u.m.}$

2. Pentru a determina rezultatul reevaluării la sfârșitul celui de-al cincilea an:

- 2.1. Amortizarea acumulată până la momentul respectiv

$5 \text{ ani} \times 5.900 \text{ u.m.} = 29.500 \text{ u.m.}$

- 2.2. Valoarea contabilă a activului înainte de reevaluare

Valoarea contabilă netă = Cost - Amortizarea acumulată = $118.000 \text{ u.m.} - 29.500 \text{ u.m.} = 88.500 \text{ u.m.}$

Valoarea justă la data reevaluării: 100.000 u.m. □ diferența dintre valoarea justă și valoarea contabilă netă = 100.000 u.m. - 88.500 u.m. = 11.500 u.m. (creștere).

Această diferență va crește valoarea contabilă netă la valoarea justă și se va constitui o rezervă din reevaluare.

În acest exemplu se va folosi metoda recalculării valorii contabile brute și a amortizării totale acumulate proporțional cu modificarea valorii contabile nete a activului după reevaluare.

Calcularea coeficientului de proporționalitate:

CP= Diferența dintre valoarea netă contabilă și valoarea justă/valoarea netă contabilă

$$= 11.500 \text{ u.m.} / 88.500 \text{ u.m.} = 0,129943503$$

Recalcularea valorii contabile brute prin aplicarea coeficientului = 118.000 u.m. x 0,129943503 ≈ 15.333,33 u.m.

Recalcularea amortizării cu ajutorul coeficientului = 29.500 u.m. x 0,129943503 = 3.833,33 u.m.

Valoarea contabilă brută recalculată = 118.000 u.m. + 15.333,33 u.m. = 133.333,33 u.m.

Amortizarea recalculată = 29.500 u.m. + 3.833,33 u.m. = 33.333,33 u.m.

Valoarea contabilă netă după reevaluare = Valoarea contabilă brută - Amortizarea = 133.333,33 u.m. - 33.333,33 u.m. = 100.000 u.m.

Situația în conturi:

Amortizare acumulată		
	Sold înainte de reevaluare	29.500 u.m.
	Creșterea amortizării la reevaluare	3.833,33 u.m.
	Soldul după reevaluare:	33.333,33 u.m.

Imobilizări corporale		
Cost	118.000 u.m.	
Reevaluare	15.333,33 u.m.	
Soldul după reevaluare:	133.333,33 u.m.	

Rezervă din reevaluare		
	Constituirea rezervei din reevaluare	11.500 u.m.
	Soldul după reevaluare:	11.500 u.m.

3. Derecunoașterea mașinii de producție la vânzare

Pentru derecunoașterea activului trebuie urmați pașii:

- Anularea amortizării acumulate – 33.333,33 u.m.
- Transformarea rezervei din reevaluare în rezultat reportat - 11.500 u.m.
- Valoarea contabilă netă a utilajului vândut este transferată în situația profitului sau pierderii – 100.000 u.m.
- Câștigul/pierdere din derecunoaștere = încasările nete din vânzări - valoarea contabilă netă a activului
= 110.000 u.m. – 100.000 u.m. = 10.000 u.m.