

CZU: 657.47

REFLECȚII PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR ULTERIOARE AFERENTE IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Mihai POPOVICI

Academia de Studii Economice a Moldovei

Contabilitatea costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale are o importanță deosebită, în special pentru entitățile care dispun de imobilizări corporale, care necesită a fi reparate, inspectate, întreținute zilnic, pentru a le păstra calitățile inițiale sau pentru a le îmbunătăți calitățile de producție. În practica entităților au fost și mai pot fi întâlnite diferențe semnificative în ce privește tratamentul contabil al costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. În acest articol vom examina un șir de probleme ce apar din cauza legislației în continuă schimbare și a normelor neclare, prin preluarea experienței savanților autohtoni și străini, precum și prin analiza literaturii de specialitate.

Cuvinte-cheie: costuri ulterioare, imobilizări corporale, capitalizare, reparație, cheltuieli.

REFLECTIONS ON THE ACCOUNTING OF SUBSEQUENT COSTS OF FIXED ASSETS

Accounting of subsequent costs related to tangible assets has a great importance particularly for entities that have tangible assets that require repairs, inspections, maintenance on a daily basis in order to maintain initial qualities or to improve their production qualities. Significant differences in the treatment of subsequent costs related to tangible assets were and can still be met in the practice of entities. In this article, the author examines a series of issues arising from continuous change of legislation and of unclear rules by taking into account the experience of the national and foreign scholars as well as by analyzing the specialized literature.

Keywords: subsequent costs, tangible assets, capitalization, repair, expenses.

Introducere

După intrarea imobilizărilor corporale în patrimoniul entității, aceasta poate efectua o serie de costuri ulterioare legate de imobilizările în cauză, cum ar fi: cheltuieli cu inspecțiile generale, costuri cu întreținerile zilnice, costuri privind înlocuirea unor componente, alte costuri și cheltuieli aferente reparației și întreținerii imobilizărilor corporale.

În practica entităților au fost și mai pot fi întâlnite diferențe semnificative în ce privește tratamentul contabil al costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. Aceste diferențe apar din cauza caracterului interpretabil al reglementărilor contabile și fiindcă reglementările nu prevăd reguli și exemple pentru anumite cazuri particulare. Unele probleme, care au fost abordate în prezenta cercetare, vizează:

- modificările și completările din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” referitor la contabilitatea costurilor ulterioare;
- raportarea costurilor semnificative la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității;
- contabilizarea costurilor aferente inspecțiilor generale regulate, recunoașterea sau nerecunoașterea acestora în valoarea contabilă a imobilizărilor;
- recunoașterea și derecunoașterea componentelor obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp.

Reglementările contabile utilizate în prezenta cercetare sunt: SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [1], IAS 16 „Imobilizări corporale” [2], Proiectul privind modificarea și completarea Ordinului MF nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea SNC [3] și reglementări contabile românești. Totodată, au fost luate în considerare și opiniile savanților de profil.

Metoda de cercetare utilizată cel mai frecvent în această lucrare este metoda comparativă, iar argumentele care justifică apelarea la această metodă rezidă în faptul că permite identificarea similitudinilor, dar și a disimilitudinilor existente între reglementările naționale și cele internaționale. Totodată, au fost comparate prevederile actuale ale SNC și cele care urmează să intre în vigoare din ianuarie 2019.

Altă metodă utilizată a fost metoda de analiză a documentelor, întrucât analiza surselor bibliografice utilizate, a studiilor comparative, precum și interpretările specialiștilor din literatura de specialitate națională și internațională permit o analiză de conținut a problematicii abordate.

Probleme și discuții

Noțiunea de costuri ulterioare aferente imobilizărilor nu este definită prin prisma SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, însă putem deduce două tipuri de astfel de costuri:

- costuri ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației imobilizărilor corporale (costuri ordinare, ne semnificative, care nu pot fi capitalizate) și
- costuri ulterioare efectuate în procesul de reparație sau dezvoltare a imobilizării corporale cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale ale acesteia și, respectiv, majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului (costuri semnificative, care necesită a fi capitalizate).

Costurile ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației imobilizărilor corporale (din 2019 – a mijloacelor fixe) se efectuează pentru menținerea lor în stare funcțională. Aceste costuri (inclusiv remunerarea personalului, valoarea materialelor consumate și a părților componente înlocuite), de la care nu se așteaptă beneficii economice suplimentare, se reflectă ca costuri/cheltuieli curente [1, pct. 57].

Potrivit proiectului privind modificarea și completarea SNC, care va intra în vigoare din anul 2019, va fi exclusă prevederea, conform căreia atunci când costurile menționate sunt semnificative în comparație cu pragul de semnificație stabilit de entitate, ele pot fi raportate la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității [3].

După părerea noastră, excluderea prevederii de mai sus nu este o noutate prea bună, în special pentru entitățile mici. Admitem că o entitate prestatoare de servicii de transport, care în patrimoniul său deține 5 camioane, prestează servicii de transport altor entități, prețul fiind calculat în baza kilometrajului parcurs. Din practică cunoaștem că pentru camioane sunt suportate cheltuieli semnificative atât ce țin de întreținerea și asistența tehnică a acestora (schimb ulei, filtre, bujii, plăcuțe), dar mai ales de reparația lor (caroseriei, motorului).

În momentul în care cheltuielile ar fi semnificative și ar depăși un anumit prag de semnificație, stabilit de entitate în politicile sale contabile, potrivit prevederii actuale, ele ar putea fi raportate la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente, micșorând povara cheltuielilor din perioada reparației și repartizând-o pentru mai mult timp, fiindcă odată ce a avut loc o cheltuială semnificativă, ea este efectuată pentru o perioadă îndelungată.

Respectiv, o entitate mică ar suporta mai ușor o cheltuială mare privind întreținerea, asistența tehnică sau reparația imobilizărilor corporale și nu s-ar crea o diferență mare între venituri și cheltuieli de la o lună la alta. Pe entitățile mari, excluderea acestei prevederi nu le va afecta. De aceea, propunem ca punctul 57 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” să fie păstrat în continuare fără modificări.

În IAS 16 se menționează că o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile cu manopera și consumabilele și pot include costul pieselor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale [2, pct. 12].

Totodată, IAS 16 oferă exemple concrete, potrivit cărora componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate [2, pct. 13]. Aceste costuri se atribuie la prima categorie de costuri ulterioare, adică la cele care nu provoacă necesitatea de capitalizare a costurilor suportate.

Costurile ulterioare pot fi efectuate în procesul de reparație sau dezvoltare a imobilizării corporale (din 2019 – a mijloacelor fixe) cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale ale acesteia și, respectiv, majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului. În particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creșterea capacității de producție, suprafeței sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătățirea substanțială a calității producției fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părților componente în limita duratei de utilizare a obiectului, crearea componentelor care nu mai necesită înlocuire în limita duratei de utilizare a obiectului, reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute inițial etc. În asemenea situații, costurile ulterioare se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea contabilă a obiectului respectiv [1, pct. 58].

Aceeași opinie au și unii savanți autohtoni, potrivit cărora modul de contabilizare a costurilor ulterioare este condiționat, în primul rând, de impactul acestora asupra beneficiilor economice așteptate din utilizarea activului. În particular, costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor așteptate se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea obiectului respectiv [4].

Savanții români la fel consideră că capitalizarea este justificată dacă entitatea poate demonstra obținerea de beneficii viitoare suplimentare față de cele estimate inițial ca urmare a efectuării activităților care au generat cheltuieli (costuri) ulterioare [5, p.25].

După cum observăm, o noțiune importantă, care este în strânsă legătură cu noțiunea de costuri ulterioare, este capitalizarea. Termenul de capitalizare este prezent în lucrările autorilor autohtoni, se regăsește și în SNC, însă lipsește în actele legislative, precum Codul fiscal sau Legea contabilității. Totuși, o definiție exactă a operațiunii de capitalizare a costurilor ulterioare nu a fost formulată în niciun act legislativ sau normativ.

Potrivit dicționarilor explicative ale limbii române, capitalizarea reprezintă transformarea unor bunuri în capital, acumulare de capital sau strângere de bani, de avere. Propunem ca în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” să fie adăugată o nouă definiție – capitalizarea imobilizării corporale, care să reprezinte adăugarea la valoarea contabilă a unei imobilizări corporale a costurilor ulterioare care au contribuit la extinderea duratei de utilizare, la sporirea capacității acesteia, la obținerea de îmbunătățiri substanțiale ale calității producției și/sau la reducerea substanțială a costurilor de producție. În acest fel se va ști exact ce înseamnă noțiunea de capitalizare.

După capitalizarea costurilor ulterioare, amortizarea mijloacelor fixe se calculează reieșind din costul de intrare sau din costul corectat, diminuat cu valoarea reziduală estimată. În opinia savanților autohtoni, costul corectat al mijloacelor fixe se calculează astfel: costul de intrare sau costul corectat de până la capitalizare însumat cu costurile ulterioare capitalizate se diminuează cu suma amortizării de până la capitalizare, cu deprecierea și cu valoarea reziduală a acestora [6].

Din punctul de vedere al fiscalității, aceiași autori afirmă că procedura de înregistrare a costurilor ulterioare în evidența contabilă nu afectează valoarea cheltuielilor pentru repararea propriilor mijloace fixe, supusă deducerii în scopuri fiscale. La calcularea acestei valori, este necesar să se distingă clar:

- cheltuielile privind deservirea tehnică a mijloacelor, care nu sunt limitate în scopuri fiscale, deoarece acestea nu sunt legate de procesul de reparație, ele fiind făcute periodic pentru menținerea mijloacelor fixe în stare funcțională;
- cheltuielile privind reparația, care se deduc în limita a 15% din baza valorică a categoriei respective de proprietate, cheltuielile în cauză sunt permise spre deducere în perioada fiscală respectivă (art.21 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal) [6].

IAS 16 prevede că elementele de imobilizări corporale pot fi dobândite pentru a se apela mai rar la înlocuire. O entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element atunci când acel cost este suportat, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere [2, pct.13].

IAS 16 include în componența costurilor ulterioare și costurile aferente inspecțiilor generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă părți ale elementului sunt înlocuite sau nu. La momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Acest lucru are loc indiferent dacă costul inspecției anterioare a fost identificat în tranzacția în care elementul a fost dobândit sau construit. Dacă este necesar, costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca o indicație a ceea ce a însemnat costul componente de inspecție existente atunci când elementul a fost dobândit sau construit [2, pct. 14].

După părerea noastră, în practică, costurile aferente inspecțiilor generale regulate ar putea fi recunoscute în valoarea contabilă a imobilizării doar dacă aceste costuri ar fi capitalizate. Considerăm însă că în urma inspecțiilor generale regulate nu se mărește durata de utilizare a imobilizării, nu se îmbunătățește substanțial calitatea producției, precum nici nu se reduc substanțial costurile de producție. De aceea, nu vedem premise pentru capitalizarea unei astfel de cheltuieli. Prin urmare, propunem trecerea costurilor aferente inspecțiilor generale regulate la conturile de cheltuieli curente.

În cazul în care astfel de cheltuieli ar fi semnificative pentru entitate, se recomandă să fie raportate la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielii

lilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității, iar orice cheltuială rămasă din contul inspecției anterioare, la apariția unei cheltuieli noi, să fie trecută la cheltuieli curente. Reieșind din faptul că inspecțiile generale sunt regulate, o altă soluție ar fi crearea din timp a provizioanelor și ulterior includerea lor în costul de intrare a inspecțiilor. În acest fel se va micșora povara costurilor semnificative asupra entităților, în special asupra celor mici și mijlocii.

În cazul imobilizărilor corporale neamortizabile, potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale neamortizabile se contabilizează ca obiecte de evidență separate. În această grupă de obiecte se includ costurile de ameliorare, desecare, irigare a terenurilor, drumurile interne și căile de acces, trotuarele asfaltate, costurile de fortificare a malurilor bazinelor acvatice naturale etc. [1, pct. 59].

În literatura de specialitate românească, aceste costuri sunt contabilizate ca o imobilizare corporală distinctă, fiind denumite „amenajări de terenuri”. Amenajările de terenuri reprezintă cheltuielile efectuate cu amenajările unor terenuri, lacuri și bălți, așa cum ar fi lucrările de acces (drumuri), racordurile la sursele de energie, îndiguiri, împrejmuiri etc. Investițiile legate de amenajarea terenurilor, lacurilor și bălților se amortizează, chiar dacă terenul respectiv nu este supus amortizării [7, p.9]. Prin urmare, propunem introducerea noțiunii „amenajări de terenuri” și în legislația contabilă națională, pentru o evidență mai clară a acestor cheltuieli și pentru a permite amortizarea lor atât în scopuri contabile, cât și în scopuri fiscale.

Costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sunt înregistrate în bilanțul entității se reflectă ca obiecte de evidență separate. În particular, această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendăș) din cont propriu cu consimțământul locatorului (arendatorului) în privința obiectelor permise în leasing operațional (arendă/locațiune) [1, pct. 60].

În legislația contabilă românească, costurile ulterioare sunt recunoscute cu denumirea de cheltuieli ulterioare. Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau cheltuieli care majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere [8, pct. 227].

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii [8, pct. 228].

În general, prevederile legislației contabile românești referitoare la reflectarea costurilor ulterioare, atât în cazul componentelor unor elemente de imobilizări corporale care pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp, cât și al costurilor cu reviziile și inspecțiile, sunt identice cu prevederile IAS 16.

Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 nu descrie cum ar trebui să fie reflectate costurile ulterioare, nici nu explică cazurile în care aceste costuri trebuie să fie capitalizate, de aceea, legislația contabilă a statelor membre ale UE la acest capitol coincide cu prevederile IAS 16.

Urmare a modificărilor și completărilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, care urmează să intre în vigoare în ianuarie 2019, vor apărea unele prevederi noi, conform cărora componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se vor recunoaște ca imobilizări corporale în curs de execuție, dacă vor corespunde definiției acestora. Valoarea componentelor noi utilizate se va contabiliza ca majorare a mijloacelor fixe și ca diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție.

Componentele înlocuite se vor evalua la valoarea justă și se vor contabiliza ca majorare a stocurilor și ca diminuare a mijloacelor fixe. Materialele și alte bunuri obținute în urma efectuării costurilor ulterioare se vor evalua la valoarea justă și se vor contabiliza ca majorare a stocurilor și ca diminuare a imobilizărilor corporale, costurilor activităților de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate și/sau ca majorare a veniturilor curente [3]. Aceste modificări vor consemna ceea ce contabilii și până în prezent implementau din raționament contabil, însă acum vor avea o bază teoretică pe care se vor sprijini în astfel de situații.

După părerea noastră, aceste reglementări vor îngreuna cu mult munca contabililor. În Standard nu a fost descris niciun exemplu practic referitor la noile reglementări; prin urmare, iarăși urmează să ne bazăm pe raționamentul profesional și pe părerea autorilor publicațiilor în revistele de specialitate.

De asemenea, utilizând exemplul entității deținătoare de camioane, în cazul în care în intervale regulate de timp camionului i se vor schimba componente precum plăcuțele (o dată la 30000 – 50000 km parcurși), lanțul sau cureaua de la motor împreună cu pompa (o dată la 60000 – 70000 km parcurși) sau alte componente, acestea vor trebui recunoscute ca imobilizări corporale în curs de execuție. Componentele vechi, uzate, vor fi demontate și recunoscute ca materiale, în cadrul stocurilor (neavând o valoare reală, poate doar ca fier vechi, o valoare de până la 10 lei), diminuându-se valoarea imobilizării, iar la instalarea componentelor noi mărindu-se (capitalizându-se) valoarea mijlocului fix.

Completările la SNC de mai sus au fost efectuate pentru a aduce SNC „Imobilizări necorporale și corporale” în concordanță cu prevederile IAS 16. Unii savanți motivează necesitatea lor prin faptul că dacă nu s-ar proceda așa, atunci, spre exemplu, o clădire căreia i-a fost înlocuit acoperișul ar fi înregistrată în contabilitate cu două acoperișuri (cel vechi înlocuit și cel nou, recunoscut în valoarea contabilă a activului). Această derecunoaștere are loc indiferent dacă ceea ce este înlocuit face parte sau nu dintr-un element pe care entitatea îl amortizează separat [9, p.55].

Considerăm că aceste reglementări trebuie modificate prin eliminarea sintagmei „care necesită înlocuire la intervale regulate de timp” și să fie aplicate doar pentru componente care în consecință vor mări durata de utilizare a imobilizării, vor îmbunătăți substanțial calitatea producției sau vor reduce substanțial costurile de producție și nu pentru toate componentele imobilizării. Respectiv, propunem să fie introdus un punct nou, prin care să fie delimitat concret care componente ale imobilizărilor urmează să fie montate/demontate conform principiului de mai sus și să fie specificate reparațiile ce urmează a fi trecute direct în componența costurilor/cheltuielilor curente sau să fie propus un prag de semnificație a acestor costuri ulterioare, pe care fiecare entitate să îl stabilească de sine stătător.

În viziunea savanților autohtoni, poziția ideală ar fi, în special pentru mijloacele fixe din grupa „Clădiri”, ca la recunoașterea obiectelor de mijloace fixe să se utilizeze prevederile Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.338 din 21.03.2003, respectiv din componența unei clădiri să facă parte toate utilitățile interioare, care sunt necesare pentru exploatarea ei: sistemul termic din interior, rețeaua interioară de alimentare cu apă, gaze și de canalizare cu toate dispozitivele, rețeaua electrică interioară de forță și de iluminare cu toată armătura de iluminat, rețelele interioare telefonice și de semnalizare, instalațiile de ventilare cu destinație sanitară, canalele de ascensoare [10].

Prin urmare, toate componentele menționate ar trebui recunoscute ca obiecte separate, deoarece corespund următoarelor criterii de recunoaștere:

- pot fi identificate separat de alte componente;
- durata de utilizare a componentelor menționate diferă între ele și diferă de durata de utilizare a clădirii, iar aceasta poate fi dedusă separat;
- costul fiecărei componente poate fi dedus;
- în rezultatul exploatării fiecărui element aparte sau în comun pot fi obținute anumite beneficii economice [10].

La fel, pot fi recunoscute separat componentele și ale celorlalte grupe de imobilizări corporale, cum ar fi: mijloacele de transport (motorul, caroseria, remorca), construcțiile speciale (fiecare construcție specială în parte). Prin urmare, unii savanți propun introducerea acestor prevederi în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Susținem această poziție, deoarece oferă mai multe avantaje, mai ales în cazul reparației capitale, când va fi mai simplu de calculat amortizarea imobilizării și deprecierea ei.

Unii autorii români, bazându-se pe vechile prevederi ale IAS 16 (varianta din 1998), operează cu noțiunile de modernizare și întreținere a imobilizărilor corporale. Prin urmare, cheltuielile cu modernizarea erau recunoscute ca o componentă care mărește valoarea contabilă inițială. Pentru a fi astfel recunoscute, acestea trebuiau să contribuie efectiv la creșterea performanțelor sau a randamentului activului imobilizat, concretizată în:

- modificarea imobilizărilor corporale pentru a le extinde durata de viață utilă, inclusiv pentru a spori capacitățile acestora;
- modernizarea unor componente ale imobilizărilor corporale, cu scopul de a obține îmbunătățiri substanțiale ale calității producției;
- adoptarea unui proces de producție care permite reducerea substanțială a costurilor de producție.

În consecință, aceste cheltuieli trebuiau să fie adăugate la valoarea contabilă netă a activului numai în situația în care îmbunătățesc performanțele respectivului activ față de parametri de funcționare stabiliți inițial, rezultând astfel beneficii economice suplimentare față de cele evaluate inițial [11, p.143].

Chiar dacă aceste prevederi sunt la moment învechite și neactuale, ele sunt destul de clare și bine formulate pentru a putea fi înțelese. Considerăm că cele trei puncte menționate mai sus: durata de utilizare, îmbunătățiri substanțiale ale calității și reducerea costurilor de producție să fie criteriile de bază care să determine capitalizarea sau trecerea la costuri/cheltuieli a costurilor ulterioare.

Prin includerea investițiilor imobiliare în componența imobilizărilor corporale, a fost adăugat un punct, potrivit căruia, pentru investițiile imobiliare se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare inițială și ulterioară, amortizare și de contabilizare a costurilor ulterioare și a operațiunilor de ieșire (derecunoaștere) prevăzute ca și pentru celelalte imobilizări corporale [3]. Considerăm oportună această completare, în contextul în care investițiile imobiliare vor face parte din categoria imobilizărilor corporale.

Concluzii

Din cauza modificării permanente a legislației contabile și fiscale, contabilitatea costurilor ulterioare necesită în permanență o atenție deosebită. În acest articol s-a încercat a se da răspuns la unele probleme ce pot să apară în urma modificării SNC, care vor intra în vigoare din ianuarie 2019.

Va fi exclusă prevederea, conform căreia atunci când costurile menționate sunt semnificative în comparație cu pragul de semnificație stabilit de entitate, ele pot fi raportate la cheltuieli anticipate pe termen lung sau curente cu includerea ulterioară în componența costurilor și/sau cheltuielilor curente în modul stabilit de politicile contabile ale entității. După părerea noastră, excluderea prevederii de mai sus nu este o noutate prea bună, în special pentru entitățile mici, deoarece o entitate mică ar suporta mai greu o cheltuială mare privind întreținerea, asistența tehnică sau reparația imobilizărilor corporale și s-ar crea o diferență mare între venituri și cheltuieli de la o lună la alta.

O noțiune-cheie a contabilității costurilor ulterioare este noțiunea de capitalizare a imobilizărilor corporale. Ea nu este definită de nicio reglementare contabilă, de aceea propunem introducerea în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” a definiției date, care să reprezinte adăugarea la valoarea contabilă a unei imobilizări corporale a costurilor ulterioare ce au contribuit la extinderea duratei de utilizare a acesteia, la sporirea capacității acesteia, la obținerea de îmbunătățiri substanțiale ale calității producției și/sau la reducerea substanțială a costurilor de producție. În acest fel se va ști exact ce înseamnă această noțiune.

Potrivit IAS 16, la momentul efectuării fiecărei inspecții generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Considerăm însă că în urma inspecțiilor generale regulate nu se mărește durata de utilizare a imobilizării, nici nu se îmbunătățește substanțial calitatea producției, precum nici nu se reduc substanțial costurile de producție. De aceea, nu vedem premise pentru capitalizarea unei astfel de cheltuieli. Prin urmare, propunem trecerea costurilor aferente inspecțiilor generale regulate la conturile de cheltuieli curente.

Din ianuarie 2019, în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” vor apărea prevederi noi, conform cărora componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se vor recunoaște ca obiecte separate. După părerea noastră, aceasta va îngreuna cu mult munca contabililor. Propunem să fie introdus un punct nou, prin care să fie delimitat concret care componente ale imobilizărilor urmează să fie montate/demontate conform principiului de mai sus și să fie specificate reparațiile ce urmează a fi trecute direct în componența costurilor/cheltuielilor curente sau să fie propus un prag de semnificație a acestor costuri ulterioare, pe care fiecare entitate să îl stabilească de sine stătător.

Referințe:

1. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Disponibil: <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
2. IAS 16 „Imobilizări corporale”. Disponibil: <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartreport>
3. Proiectul privind modificarea și completarea Ordinului MF nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea SNC. Disponibil: <http://mf.gov.md/ro/content/modific%C4%83rile-%C8%99i-complet%C4%83rile-la-standardele-na%C8%9Bionale-de-contabilitate>

4. ȚIRIULNICOVA, N. Evaluarea ulterioară, amortizarea și derecunoașterea imobilizărilor corporale conform SNC noi. În: *Contabilitate și audit*, 2014, nr.4, p.35-40.
5. BUNEA, Ș. Politici contabile pentru o raportare financiară mai relevantă. Tratamente contabile ale costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale. Partea I. În: *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 2014, nr.10, p.24-30.
6. НЕДЕРИЦА, А. Об учете и налогообложении последующих затрат, связанных с основными средствами. В: *Contabilitate și audit*, 2017, №6, с.8-12.
7. GHEORGHE, D. Contabilitatea imobilizărilor corporale și financiare. În: *Gestiunea și contabilitatea firmei*, 2005, nr.7, p.9-19.
8. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1802 din 29.12.2014. În: *Monitorul Oficial al României*, 2014, nr.963.
9. ILINCUȚĂ, L.-D. *Contabilitatea curentă și raportarea financiară a imobilizărilor corporale*. București: Editura Fundației România de Mâine, 2011. 657 p. ISBN: 978-973-163-593-4
10. БУКУР, В. Об учете замены отдельного компонента основного средства: налоговые последствия. В: *Бухгалтерские и налоговые консультации*, 2016, № 9, с.44-46.
11. RISTEA, M. *Contabilitatea financiară a întreprinderii*. București. Editura Universitară, 2005. 520 p. ISBN973-7787-63-3

Date despre autor:

Mihai POPOVICI, doctorand, Academia de Studii Economice a Moldovei.

E-mail: mpopovici1992@gmail.com

Prezentat la 04.05.2018