

RECUNOAȘTEREA ÎN CONTABILITATE A IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Drd. Maria Mădălina NIȚĂ

Rezumat	Abstract
<p><i>Recunoașterea în contabilitate a imobilizărilor corporale se efectuează atât potrivit reglementărilor contabile în vigoare, cât și în conformitate cu conținutul economic al operațiunilor desfășurate. La nivel național, criteriile de recunoaștere a imobilizărilor corporale, precum și tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor corporale sunt reglementate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene¹ iar la nivel internațional, unele aspecte contabile referitoare la imobilizările corporale sunt prevăzute de IAS 16 Imobilizări corporale. Potrivit reglementărilor naționale, sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale, care trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.</i></p>	<p><i>Accounting recognition of the property, plant and equipment is realized according to the accounting regulations in force and also in compliance with the economic content of the operations carried out. At national level, the accounting treatment and the criteria for recognition of property, plant and equipment are regulated through the Order of the minister of public finance no. 3.055/29.10.2009 for approval of the accounting Regulations conform to the european directives and, at international level, some accounting issues related to the property, plant and equipment are provided for in IAS 16 Property, Plant and Equipment". According to the national regulations, an investment made for property, plant and equipment shall be recognized as a component of the asset, in the form of subsequent expenses, that has to lead to the improvement of the initial technical parameters of these items and to obtaining future economic benefits in addition to those estimated initially.</i></p>
<p>Cuvinte cheie:</p> <p>✓ imobilizări corporale; recunoaștere; cheltuieli ulterioare; amortizare</p>	<p>Keywords:</p> <p>✓ property, plant and equipment; recognition; subsequent expenses; depreciation</p>

Recunoașterea în contabilitate a imobilizărilor corporale s-a dovedit că este o abordare complexă realizată în funcție de reglementările contabile în vigoare și de conținutul economic al operațiunilor desfășurate.

Potrivit politicilor contabile ale unei entități, un bun poate fi recunoscut în categoria imobilizărilor corporale sau a stocurilor, în funcție de scopul deținerii acestuia de către entitate, pe termen lung, respectiv pe termen scurt.

Conform prevederilor pct. 92 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009*, „Imobilizările corporale reprezintă active care:

- a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.”.

Potrivit pct. 107 alin. (1) și (2) din reglementările contabile mai sus menționate, costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

¹ M.O. nr. 766/10.11.2009

Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Prin urmare, obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

De-a lungul duratei lor de viață, imobilizările corporale sunt supuse amortizării. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

Potrivit pct. 112 din reglementările contabile mai sus menționate, pentru calculul amortizării, entitățile pot utiliza unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;

d) amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate.

Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, în funcție de politica contabilă adoptată.

Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Prevederi suplimentare legate de costurile ulterioare sunt cuprinse în IAS 16 Imobilizări corporale.

Potrivit acestuia, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt recunoscute mai degrabă în rezultat, odată ce apar. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile de lucru și de consumabile și pot include costul componentelor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale.

Exemplu

Entitatea X are ca obiect de activitate producția de becuri. Aceasta achiziționează în data de 02.03.2007, de la entitatea Y, persoană juridică română, un utilaj în valoare de 20.000 lei, fără TVA, pentru desfășurarea în condiții optime a activității entității.

Conform politicilor contabile aplicabile de entitatea X, aceasta recunoaște utilajul ca imobilizare corporală și îl va amortiza liniar pe parcursul unei durate de utilizare economică de cinci ani.

a) Înregistrarea utilajului ca imobilizare corporală:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	404 Furnizori de imobilizări	20.000 lei
--	---	------------------------------	------------

b) Plata prin bancă a furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	------------

c) Înregistrarea amortizării lunare de 333,33 lei (20.000/5 ani/12 luni):

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	333,33 lei
------	---	---	------	---	------------

La data de 01.07.2007 (la trei luni de la începerea amortizării), entitatea X înlocuiește o componentă a utilajului cu alta nouă, mai performantă și care conduce la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali. Costul de achiziție aferent noii componente este de 6.000 lei, fără TVA.

Presupunem că entitatea X dispune de informații privind componenta utilajului ce urmează a fi înlocuită. Astfel, costul inițial al componentei înlocuite a fost de 5.000 lei.

Înlocuirea componentei se va reflecta în contabilitate, astfel:

a) Scoaterea din evidență a componentei înlocuite, la valoarea rămasă neamortizată, determinată la data înlocuirii.

Valoarea rămasă neamortizată pentru componenta înlocuită se determină, astfel:

- determinarea amortizării, aferentă componentei înlocuite, înregistrată pe cheltuieli este de 250 lei, determinată, astfel:
 - $5.000/5 \text{ ani}/12 \text{ luni} = 83,33 \text{ lei/lună}$ (amortizarea lunară aferentă componentei înlocuite)
 - $83,33 * 3 \text{ luni} = 250 \text{ lei}$ (amortizarea aferentă componentei înlocuite înregistrată pe cheltuieli în cele 3 luni de folosire până la înlocuire) sau altfel determinată: $[(5.000/20.000) * 3 * 333,33 = 250 \text{ lei}]$
- valoarea rămasă neamortizată este de 4.750 lei (5.000 - 250)

Înregistrarea în contabilitate a componentei înlocuite:

	%	=	2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	<u>5.000 lei</u>
2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor				250 lei
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital				4.750 lei

b) Înregistrarea în valoarea utilajului existent a componentei noi:

2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	404	Furnizori de imobilizări	6.000 lei
------	--	---	-----	--------------------------	-----------

În situația în care, prin înlocuirea unei componente nu se obține o îmbunătățire a parametrilor tehnici inițiali, indiferent dacă entitatea dispune sau nu de informații privind costul inițial al componentei înlocuite, cheltuielile generate cu înlocuirea unor părți componente nu se recunoaște în valoarea activului, ci sunt considerate cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, iar în contabilitate se înregistrează, astfel:

611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	=	401	Furnizori	
-----	---	---	-----	-----------	--

Referitor la recunoașterea imobilizărilor corporale, există posibilitatea ca în contabilitate să se înregistreze imobilizări corporale care să îndeplinească din punct de vedere contabil cele două condiții (de a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și de a avea o durată de viață mai mare de un an), dar să aibă o valoare diferită de plafonul minim recunoscut din punct de vedere fiscal.