

## ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII ÎNLOCUIRII UNOR COMPONENTE ALE UNUI MIJLOC FIX

*Prof. univ. dr. hab. Vasile Bucur, ASEM  
Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM*

*In this article it is approached the method of replacement cost accounting of some compounds of one fixed asset: determination of fixed assets for which it is possible to separate some compounds as assets; objectification the problem of capitalization/ non-capitalization of replacement costs, where an entity register or does not register some compounds of one fixed asset as separate assets at initial recognition. It is exposed the method for determining the cost of entry and the method of accounting of replacement costs of one compound not registered at initial recognition as asset which was recognized afterwards, at the moment of replacement with the other. It is mentioned the lack of economic argumentation in order to capitalize the costs during technical inspection.*

Conform prevederilor **IAS 16**, unele componente ale elementelor de imobilizări corporale, peste un anumit termen, necesită înlocuire. Dintre astfel de componente menționăm: recăptușirea unui furnal, interiorul, scaunele, bucătăria, motorul unui avion etc. Trebuie înțeles că este vorba despre principalele componente ale unui mijloc fix. De exemplu, un autocamion este compus din motor, cabină, caroserie, șasiu (rama); un strung- din carcasă, motor, partea lucrativă; clădirea- temelie, pereți, acoperiș etc. În continuare, se menționează că o entitate va recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite (componentului înlocuit) când acest cost apare, dacă sunt întrunite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părții (componentului) înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaștere ale **IAS 16** (53, p.264).

În acest context, termenul „înlocuire” substituie și reparația curentă, și capitală, și modernizarea unui activ prin schimbul pieselor uzate cu cele noi, precum și scoaterea din folosință a unui component și înlocuirea lui cu altul nou. În practica contabilității, în majoritatea cazurilor, termenul menționat se aplică pentru a exprima înlocuirea unui obiect complet uzat, deteriorat, distrus, cu durata de viață expirată, cu alt obiect.

Înlocuirea unui mijloc fix cu altul necesită contabilizarea a două grupe de operațiuni : de ieșire a celui ce se înlocuiește și de procurare și instalare a celui cu care se înlocuiește. Modul de contabilizare a operațiunilor în cauză este profund studiat în literatura de specialitate. În toate cazurile, costurile de creare a activului nou, conform **IAS 16**, sunt capitalizate, dacă sunt realizate cerințele criteriilor de recunoaștere a acestuia:

- a) este posibilă generarea de beneficii economice viitoare din utilizarea activului;
- b) costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Modul de contabilizare a componentelor principale ale unui mijloc fix necesită studii separate. Cu regret, prevederile **IAS 16** nu specifică, în primul rând, dacă pentru toate mijloacele fixe pot fi evidențiate principalele componente sau nu; în al doilea rând – care sunt

criteriile în conformitate cu care entitatea poate recunoaște componentul respectiv ca activ separat; în al treilea rând – cum se determină durata de utilizare a mijlocului fix și cum se contabilizează costurile ulterioare în cazul recunoașterii componentului respectiv ca activ separat. Situația în cauză provoacă necesitatea soluționării următoarelor probleme:

- a) argumentarea economică a necesității, posibilității și raționamentului de a înregistra ca obiecte de evidență unele componente ale unui mijloc fix la recunoașterea lui inițială;
- b) modul de contabilizare a costurilor de înlocuire a componentelor unui mijloc fix în cazul în care:
  - a<sub>1</sub>) componentele mijlocului fix, la recunoașterea lui inițială, au fost recunoscute drept active separate;
  - b<sub>2</sub>) componentele unui mijloc fix, la recunoașterea inițială, nu au fost înregistrate ca active separate și respectiv se recunosc după executarea lucrărilor de înlocuire;
- c) care este modul de capitalizare a costurilor de înlocuire, punând la bază întrunirea criteriilor de recunoaștere a beneficiilor economice de către principalul obiect, ale componentului înlocuit, sau de către fiecare component înlocuit separat;
- d) care este baza economică a capitalizării costurilor (cheltuielilor) inspecției tehnice în aspectul realizării prevederilor **IAS 16** (paragraful 14) de recunoaștere a unei imobilizări corporale.

În continuare, vom examina aceste probleme.

În opinia noastră, în IAS 16, trebuie să fie menționat că o entitate poate să recunoască unele componente ca active separate, dacă mijlocul fix prezintă un obiect complex. Pentru a determina modul de contabilizare a costurilor de înlocuire a unui component (unor componente) a unui mijloc fix, este necesar să se stabilească dacă componentul respectiv corespunde definiției obiectului de evidență (de inventar) sau nu. Actualmente, drept obiect de inventar se consideră un obiect de mijloace fixe cu toate amenajările și dispozitivele respective sau un obiect din punct de vedere constructiv separat (identificabil) pentru a îndeplini independent unele funcții, sau un complex de obiecte constructiv articulate, prezentând o unitate întregă pentru executarea unor lucrări concrete. Însă această definiție este necesar de completat cu următoarele cerințe ale pretendentului respectiv la obiectul de evidență:

- durata de exploatare trebuie să fie diferită de durata de viață a altor componente sau a principalului obiect ca parte componentă și această durată poate fi determinată credibil;
- costul componentului respectiv poate fi determinat credibil.

Dacă componentul respectiv nu corespunde acestor cerințe (criterii), el nu poate fi recunoscut ca obiect de evidență (de inventar) a mijloacelor fixe. În esență, o entitate poate să recunoască orice parte componentă a oricărui mijloc fix ca activ separat, însă această recunoaștere va fi neargumentată, deoarece problema în cauză va fi soluționată în baza priorității tehnicului asupra economicului. Problema determinării obiectului de evidență a mijloacelor fixe este destul de complicată, poartă un caracter relativ și necesită un studiu separat pentru fiecare grup omogen de mijloace fixe.

În catalogul mijloacelor fixe și al activelor nemateriale, problema în cauză este tratată insuficient. De exemplu, pentru grupul de mijloace fixe „Clădiri” drept obiect de evidență se consideră orice clădire cu construcțiile din curte (șopronul, gardul, fântâna, terenul asfaltat etc.), dacă acestea deservesc clădirea. Garajele sau depozitele construite pe terenul clădirii se consideră obiecte de evidență. Toate sistemele pentru exploatarea clădirii (inclusiv cazangeria), de alimentare cu apă, cu gaze, de canalizare, rețeaua electrică, telefonică, de semnalizare, de ventilare cu destinație sanitară, canalele de ascensoare sunt considerate părți componente ale clădirii (15, p.3). Ne limităm la acest grup de mijloace fixe, deoarece volumul este limitat.

Din cele expuse, rezultă următoarele abordări, care sunt puse la determinarea unui obiect de evidență a mijloacelor fixe:

- a) comasarea elementelor componente într-un singur obiect și recunoașterea acestuia ca activ - conform Catalogului mijloacelor fixe și al activelor nemateriale ;
- b) diferențierea elementelor componente și recunoașterea fiecăruia din ele ca active separate – conform **IAS 16**.

Prima abordare contribuie la micșorarea numărului obiectelor de evidență a mijloacelor fixe, însă, din punct de vedere economic, acestei abordări îi sunt inerente următoarele neajunsuri:

- a) stabilirea unei durate de viață comune pentru toate elementele componente (deși această durată e diferită), cu calcularea amortizării aferente;
- b) în cazul ieșirii (casării) sau înlocuirii unui element component, în contabilitate, se va reflecta reparația principalului obiect (clădirii). De exemplu, în cazul casării gardului din jurul clădirii și construcției unui nou gard, în contabilitate se va înregistra reparația clădirii, în timp ce clădirea, în realitate, nu a suportat nicio lucrare de reparație;
- c) în loc de a capitaliza costurile de înlocuire în valoarea contabilă a elementului component nou (în cazul dat gardul) ce l-a înlocuit pe cel ieșit, aceste costuri vor fi atribuite la costuri sau cheltuieli curente în funcție de destinația clădirii.
- d) costurile de reparație, inclusiv cea capitală a elementului component al principalului obiect, la fel, vor fi atribuite la costuri sau cheltuieli curente, chiar și în cazul când există argumentare economică de a le capitaliza. De exemplu, a fost reparată capital fântâna cu noi amenajări, care nicidecum nu afectează nici durata de utilizare a clădirii, nici spațiul ei încăpător.

Sintetizând cele menționate, putem conchide că problema capitalizării (necapitalizării) costurilor de înlocuire a unui component al principalului obiect de evidență, se efectuează în baza realizării cerințelor criteriilor de recunoaștere a imobilizărilor corporale relative ale acestui obiect principal, și nu pentru fiecare component în parte.

Aplicarea celei de-a doua abordări, în măsura respectivă, va majora numărul obiectelor de evidență. Însă ea dispune de următoarele caracteristici avantajoase :

- a) durata de viață va fi stabilită, iar amortizarea va fi calculată pe fiecare component obiect de evidență și pe principalul obiect separat;
- b) înlocuirea fiecărui component se va contabiliza ca două operații separate: de ieșire al obiectului uzat și de creare (achiziție, construcție) a altui obiect cu capitalizarea obligatorie a costurilor aferente acestuia;
- c) costurile de înlocuire parțială (de reparație) vor fi contabilizate, punând la bază posibilitatea obținerii beneficiilor economice, cu/sau fără capitalizarea costurilor aferente, soluționând problema în mod individual, pentru fiecare component separat.

Prin urmare, prioritatea aparține celei de-a doua abordări. În acest context, propunem ca fiecare element constructiv, cum ar fi gardul, fântâna, șopronul, depozitul, garajul, terenul asfaltat în jurul clădirii, constituie obiect separat de evidență a mijloacelor fixe. În mod similar, se poate proceda și cu cazangeria individuală, care asigură încălzirea unei clădiri, respectiv și cu rețelele de alimentare cu apă, electrice, telefonice, de canalizare etc. Fiecare din aceste elemente componente execută o anumită funcție în deservirea clădirii:

- este identificabil, iar
- durata de viață este diferită de durata de viață a clădirii sau a altui element și poate fi stabilită credibil;
- costul credibil poate fi determinat.

Dacă, la recunoașterea inițială a obiectului principal (mijlocului fix), conform datelor din documentele primare sau registrele de evidență analitică, sunt întrunite toate aceste cerințe, pentru fiecare component al mijlocului fix, atunci entitatea va recunoaște acest component ca imobilizare corporală (activ separat). În acest caz, contabilitatea costurilor de înlocuire totală și parțială a unui component recunoscut ca activ separat semnificativ se simplifică. Problema capitalizării sau necapitalizării costurilor de reparație capitală a fiecărui

component va fi soluționată pentru fiecare component separat. Durata de exploatare a componentului respectiv va fi stabilită individual și ea nu va depăși durata de exploatare a obiectului de evidență principal.

Când, la recunoașterea inițială a obiectului respectiv ca activ pentru componentele acestuia, nu sunt realizate cerințele indicate mai sus, entitatea va înregistra numai un singur obiect de evidență, fără recunoașterea componentelor acestuia. Se va determina un singur cost al obiectului principal fără a specifica costul fiecărui component al acestuia, o singură durată de viață, o valoare reziduală, o valoare amortizabilă. Amortizarea se va calcula pe un singur obiect de evidență (de inventar) recunoscut ca activ imobilizat.

Pe parcursul duratei de viață a obiectului de evidență, este rațional de separat:

- a) înlocuirea parțială a unui component al mijlocului fix: schimbul unor piese ale motorului sau ale cabinei pentru un autocamion, utilaj sau a unor piese ale cazangeriei sau reparația acoperișului unei clădiri etc.;
- b) înlocuirea totală a unui component al obiectului de evidență:
  - b<sub>1</sub>) fără recunoașterea componentului nou ca activ;
  - b<sub>2</sub>) cu recunoașterea componentului nou drept activ separat.

**a) Înlocuirea parțială a unui component al unui mijloc fix**

În cazul înlocuirii parțiale a unui component, în condițiile în care acesta, la recunoașterea inițială, nu a fost înregistrat ca activ, sunt posibile lucrări de reparație curentă sau capitală a obiectului de evidență înregistrat ca activ. Dacă durata de viață a acestui obiect a fost stabilită cu condiția acestei reparații capitale (de exemplu, a motorului unui automobil sau a unui strung), atunci în ambele cazuri (reparația curentă și capitală) nu va avea loc nicio capitalizare a costurilor de înlocuire aferente. Când durata de viață a obiectului de evidență este determinată cu condiția de a nu se lua în considerare reparația capitală a componentului respectiv (înlocuire parțială), din care rezultă prelungirea acestei durate, entitatea va capitaliza costurile aferente în valoarea obiectului de evidență (a autocamionului, utilajului etc.), și nu a componentului reparat.

**b) Înlocuirea integrală a unui component al obiectului de evidență a mijloacelor fixe, (b<sub>1</sub>)** fără recunoașterea componentului nou ca activ. Această înlocuire poate fi considerată drept reparație capitală a obiectului de evidență (a unei clădiri, utilaj, mijloc de transport etc.). Capitalizarea costurilor de înlocuire totală va fi contabilizată ca și în cazul expus mai sus. Însă, în scopul respectării principiului prudenței (de a nu admite supraevaluarea activelor), este rațională casarea costului componentului complet uzat și înlocuit din valoarea obiectului de evidență. Suma costurilor de înlocuire spre capitalizare să se limiteze la valoarea recuperabilă a mijlocului fix.

Unele probleme apar în cazul înlocuirii totale a unui component al unui obiect de evidență când acest component, la recunoașterea inițială, nu a fost recunoscut (cazul b<sub>1</sub>) ca activ, separat, iar după înlocuire, acesta este înregistrat ca activ. Menționăm că, în practica activității entităților, astfel de situații există. Unii practicieni solicită în acest scop consultații.

În opinia noastră, înlocuirea totală a componentului respectiv, care nu a fost recunoscut drept activ la recunoașterea inițială a mijlocului fix, necesită:

- a) determinarea costului posibil al acestui component în baza valorii componentului nou cu care este schimbat cel complet uzat, deteriorat sau distrus (după model, marcă, profil, capacitate de producție etc.);
- b) recalcularea valorii care ar fi avut-o componentul ce se înlocuiește la momentul punerii în exploatare a obiectului de evidență;
- c) stabilirea valorii reziduale și valorii amortizabile recalulate ale componentului dat la data punerii în exploatare a activului înregistrat la recunoașterea inițială;
- d) determinarea amortizării cumulate a componentului de-a lungul duratei de exploatare până la momentul înlocuirii;
- e) stabilirea valorii contabile a componentului și casării parțiale a valorii contabile a obiectului de evidență;

- f) concretizarea valorii contabile, din care urmează a fi calculată amortizarea obiectului de evidență;
- g) verificarea duratei de viață rămase a obiectului de evidență;
- h) înregistrarea componentului nou ca activ separat cu calcularea amortizării acestuia în baza metodei selectate de entitate;
- i) determinarea duratei de viață utilă a componentului recunoscut ca activ care nu va depăși durata de viață rămasă a obiectului de evidență, dacă, după casarea acestuia, componentul dat nu poate fi utilizat, vândut, schimbat etc., sau duratei de viață utilă a componentului fără a fi limitată cu durata de viață a obiectului de evidență când componentul, după ieșirea obiectului de evidență, poate fi utilizat, vândut, schimbat, transmis în leasing etc.

Recalcularea valorii care ar fi avut-o componentul ce se înlocuiește la punerea în exploatare a obiectului de evidență se propune de efectuat în baza indicilor prețurilor aferente acestui component în anii din perioada de exploatare trecută.

**Exemplu.** La 1.04.2002, o entitate a dat în exploatare clădirea oficiului cu componentele ei aferente (cazangerie, rețele de alimentație cu apă, de telefonie, semnalizare, de canalizare etc.), care nu au fost recunoscute ca active separate, la costul de intrare de 3500000 lei, valoarea reziduală – 15000 lei, durata de viață utilă – 50 ani, metoda de calculare a amortizării – liniară. La 1.04.2012, cazangeria fizic uzată a fost înlocuită cu una nouă. Costurile aferente procurării și instalării cazangeriei noi constituie 320000 lei. După înlocuirea integrală a acestui component, entitatea înregistrează cazangeria ca activ imobilizat separat, stabilind durata de exploatare a acesteia 10 ani, mai mică decât durata de viață utilă rămasă pentru clădire – principalul obiect de evidență, valoarea reziduală a cazangeriei – 5600 lei, metoda de amortizare – liniară.

La 31.12.2008, entitatea a reevaluat valoarea contabilă a clădirii la indicele 1,22, indicele costului cazangeriei nou-instalate – la 1.04.2012, față de costul cazangeriei de aceeași marcă, model sau similar, este de 1,62.

Conform datelor expuse mai sus, sunt necesare calculele indicatorilor privind înlocuirea totală a componentului (cazangeriei) clădirii nerecunoscut ca activ la punerea în exploatare a acestui obiect și recunoașterea componentului dat după înlocuire (tabelul 2.14).

Astfel, la data instalării cazangeriei, entitatea va înregistra la intrări materialele (piesele de schimb) obținute din demontarea cazangeriei uzate la valoarea lor estimată, să admitem 4500 lei, ce depășește valoarea reziduală reevaluată a acesteia cu 783 lei (4500-4217):

Debit 211 „Materiale” – 5000 lei

Credit 123 „Mijloace fixe” – 4217 lei

Credit 621 „Venituri din activitatea de investiții” – 783 lei.

Concomitent, se va reflecta casarea parțială a valorii contabile a clădirii în mărimea valorii amortizabile necalculate a cazangeriei demontate la 188810 lei (193027-4217):

Debit 721 „Cheltuieli ale activității de investiții” – 188810 lei

Credit 123 „Mijloace fixe” – 188810 lei.

Decontarea diferenței din reevaluarea clădirii aferente valorii cazangeriei casate la 37694 lei (209032-171338):

Debit 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung” – 37694 lei

Credit 621 „Venituri din activitatea de investiții” – 37694 lei

Ulterior, începând cu 1.04.2012, urmează recalcularea valorii amortizabile a clădirii, care va constitui 3208343 lei (3419670 – 193027 – 18300). Suma amortizării lunare în cazul dat, cu condiția că nu a fost revizuită metoda de amortizare nici durata de viață utilă a clădirii, va fi de 6684 lei (3208343:480), iar anuală – 80208 lei (6684×12).

Tabelul 2.14

## Calculul casării parțiale a valorii contabile a clădirii

(lei)

Indicatorii	Pentru clădire		Inclusiv pentru cazangerie	
	calculul	suma	calculul	suma
1. 1.04.02: valoarea posibilă a cazangeriei	–	–	(320000: 1,62)	197531
2. suma amortizării: - anuală - lunară	(3500000-15000):50 (69700: 12)	69700 5808	[(197531-(5600):50] (3881:12)	3881 323
3. 1.04.02-31.12.08: Amortizarea cumulată până la reevaluare	[(5808×9)+(69700×6)]	470472	[(323×9)+(3881×6)]	26193
4. 31.12.08: valoarea contabilă	(3500000-470472)	3029528	(197531-26193)	171338
5. 31.12.08: valoarea contabilă reevaluată, inclusiv reziduală	(3029528×1,22) (15000×1,22)	3696024 18300	(171338×1,22) [(5600:1,62)×1,22]	209032 4217
6. suma amortizării după reevaluare: - lunară - anuală	(3696024-18300):519 <sup>1</sup> (7086×12)	7086 85032	[(209032-4217):519] (395×12)	595 4740
7. 1.01.09-31.03.12: amortizarea cumulată după reevaluare	[(7086×3)+85032×3]	276354	[(595×3)+(4740×3)]	16005
8. 1.04.12: valoarea contabilă la data instalării cazangeriei	(3696024-276354)	3419670	(209032-16005)	193027

Sursa: elaborat de autori

Cazangeria nouă (instalată) se recunoaște ca obiect de evidență (de inventar) pentru care se va calcula amortizarea separat: anuală – 31440 lei [(320000-5600):10], iar lunară – 2620 lei (31440 : 12). Problemele contabilității înlocuirii parțiale sau totale cu cazurile de capitalizare (necapitalizare) a costurilor aferente vor fi soluționate relativ obiectului de evidență nou necunoscut – cazangeriei.

Dacă entitatea nu recunoaște cazangeria nou instalată ca activ , cu condiția că capacitatea de producție a ei e aceeași, costurile de înlocuire totală urmau să fie contabilizate drept cheltuieli generale și administrative. În acest caz, nu există nicio argumentare economică de a capitaliza costurile în cauză, deoarece înlocuirea cazangeriei nu majorează durata de viață sau capacitatea (suprafața) de producție a clădirii.

Încă un moment care merită atenție. Conform prevederilor **paragrafului 14 IAS 16** costurile de inspecție tehnică generală a unor imobilizări corporale trebuie să fie atribuite la majorarea valorii imobilizării respective, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice cost rămas al inspecției precedente este derecunoscut. Dacă este necesar, costul inspecției tehnice viitoare poate fi tratat drept component al costului imobilizării corporale la achiziționare sau la construcția ei.

Respectarea criteriilor de recunoaștere, în **IAS 16**, prevede capitalizarea costurilor respective în cazul:

<sup>1</sup> 519-durata de exploatare rămasă a clădirii în luni.

- majorării duratei de viață a activului;
- majorării capacității de producție a acestuia;
- reducerea costurilor de exploatare;
- îmbunătățirea calității produselor fabricate sau serviciilor prestate;
- lichidarea locurilor înguste în conjugarea capacităților de producție între subdiviziuni etc.

Inspekția tehnică generală are destinația de a aprecia starea activului inspectat cu depistarea defecțiunilor existente și nu întrunește niciun caz din cele menționate. Astfel, nu există argumentare economică de a capitaliza costurile condiționate de inspekția tehnică generală a mijlocului fix.

#### **Bibliografie:**

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.90-93 din 29.06.2007.
2. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Moldpres. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Tipografia Centrală, Chișinău 2007.
3. SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91, 1977.
4. Hotărârea cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale nr.338 din 21.03.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.62-66/ 379 din 04.04.2003.