

CONTABILITATEA REPARAȚIEI MIJLOACELOR FIXE

ACCOUNTING OF FIXED ASSETS REPAIR

Autor: Nicoleta MOSCALIUC,

e-mail: nicoletamoscal@gmail.com

Conducător științific: Angela POPOVICI, conf. univ., dr.

e-mail: a.j.popovici@gmail.com

Academia de Studii Economice a Moldovei

***Abstract.** Analyzing the given topic, I understood that there is certainly a need to improve the accounting of fixed assets repairs in accordance with IFRS and SNC, "Tangible and intangible assets", because there is a continuous development of accounting. These statements apply to all sectors of the economy, including large and small entities. This article aims to present the accounting rules on the types of fixed assets repairs and how they are presented, their importance and why they are so important to a company. Also, after reading it, you will be able to understand how the repair process is carried out, through the examples given.*

Keywords: accounting, fixed assets, repair, classification, methods.

JEL classification: M41

Introducere

La nivelul unei entități, contabilitatea este cel mai important element al sistemului informațional. Contabilitatea reparației mijloacelor fixe joacă un rol specific în cadrul unei entități, deoarece trebuie să furnizeze informații veridice și transparente în legătură cu costurile și cheltuielile de reparație, la toate etapele de realizare, începând cu căutarea unei echipe de specialiști care decid ce mijloace fixe trebuie reparate și de ce tip de reparație au nevoie și terminând cu încheierea lucrărilor de reparație și darea în utilizare a mijloacelor fixe. Informațiile veridice referitoare la reparația obiectelor de mijloace fixe duc la o gestionare mai bună a veniturilor și cheltuielilor firmei, la determinarea volumului și costurilor lucrărilor de reparație, la prognozarea volumului și rezultatelor activității entității.

Obiectivul propus în prezentul articol constă în studierea particularităților contabilității reparațiilor mijloacelor fixe în baza actelor normative și legislative, a literaturii de specialitate, precum și a practicii entităților autohtone. Pentru realizarea obiectivului propus, vom examina componența mijloacelor fixe și a tipurilor de reparații a acestora în scopuri contabile și fiscale, reflectarea și examinarea operațiunilor legate de contabilitatea reparației curente și a celei capitale a mijloacelor fixe. *Metodologia cercetării* este constituită din metoda dialectică, cu elementele sale fundamentale: analiza, sinteza, inducția, deducția. La fel, au fost utilizate metode inerente ale disciplinelor economice precum observarea, compararea, selectarea și gruparea legată nemijlocit de contabilitatea reparației mijloacelor fixe.

Baza informațională la care s-a făcut referire în articol este constituită din lucrări științifice din domeniul contabil referitoare la tema abordată, documentele primare și centralizatoare, acte normative și legislative precum: Codul Fiscal al Republicii Moldova [1], Legea contabilității și raportării financiare [4], Planul general de conturi contabile [7], SNC „Imobilizări corporale și necorporale“ [10], Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale [8], Standardele de Raportare Financiară (IAS) 16 [9], precum și lucrări științifice din literatura de specialitate autohtonă și străină. Astfel, la nivel național, au cercetat acest compartiment al

contabilității savanții: Bucur V., Țurcanu V., Grigoroii L., Lazări L., Nedeiță A. etc., iar printre savanții străini preocupați de contabilitatea reparațiilor mijloacelor fixe pot fi menționați: Ionuș V. și Moldoveanu Gh. (România), Needles B., Caldwell J.(SUA), etc.

Conținutul de bază

Reparația mijloacelor fixe reprezintă un domeniu de activitate actual, deoarece orice entitate înregistrează o creștere a numărului de mijloace fixe care necesită o majorare a volumului lucrărilor de reparație. Reparația este un ansamblu de acțiuni efectuate asupra unui lucru defectat, amortizat sau stricat, pentru a-l menține în stare funcțională sau pentru a-l readuce la calitățile proprii inițiale. În opinia cercetătorilor români, Ionuș V și Moldoveanu Gh., reparația reprezintă procesul tehnologic de înlăturare a efectelor negative ale amortizării sau avariilor, astfel încât mijlocul să fie readus în stare normală de funcționare [3, p.89].

Planificarea reparației mijloacelor fixe și întreținerea acestora, îmbină două aspecte:

- în primul rând, are loc planificarea reparației și întreținerii mijloacelor fixe, care au nevoie în permanență de modernizare, precum: mașini, utilaje, mijloace de transport;
- în al doilea rând, are loc încheierea unui contract cu firmele specializate care prestează servicii de reparații, care analizează planul de producție, planul de reparații a mijloacelor fixe elaborat de entitatea analizată și efectuează un plan privind cheltuielile ulterioare ce vor apărea în urmă reparației curente sau capitale.

Reglementările actuale din Republica Moldova clasifică tipurile de reparații a mijloacelor fixe după două criterii de bază [8]:

1. după gradul de complexitate se clasifică în:
 - reparația curentă;
 - reparația capitală.
2. după modul efectuării se clasifică în:
 - reparația în regie;
 - reparația în antrepriză.

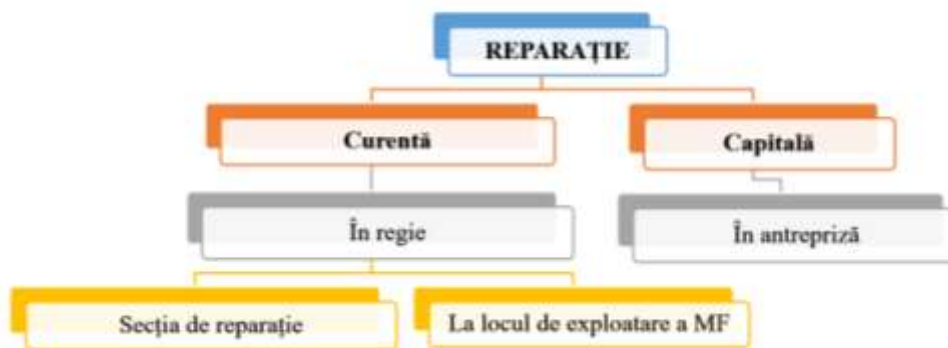


Figura 1. Clasificarea tipurilor de reparație

Sursa: Elaborat de autor în baza literaturii de specialitate [2,8]

Reparația curentă a obiectelor de mijloace fixe se efectuează pentru menținerea acestora în stare de lucru normală și restabilirea unor calități inițiale pierdute, dar cu schimbări neesențiale, însă reparația capitală a mijloacelor fixe se efectuează cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor tehnice și majorării beneficiilor economice a acestora, cu schimbări esențiale.

Savantul din Republica Moldova, Bucur V., clasifică reparațiile în funcție de volumul, complexitatea și peridocitatea executării lucrărilor de reparatii a obiectelor de mijloace fixe. Astfel, afirmă că reparația curentă reprezintă un schimb parțial al unor piese neesențiale, reparație neînsemnată, lichidare a unor deteriorări, fără demontarea mașinii sau utilajului, varuirea, vopsirea clădirilor și construcțiilor special [5, p.135].

Savanții americani, Needles B., Caldwell J., clasifică reparațiile în două tipuri: curentă și capitală. Aceștia afirmă că reparația curentă reprezintă cheltuielile necesare întreținerii obiectului în stare bună de funcționare. Reparația capitală reprezintă cheltuielile care au o importanță majoră în cadrul componentei mijlocului fix, ele afectează valoarea reziduală estimată a unui activ [6, p.504].

Indiferent de tipul de reparație care se execută administrația urmărește procesul de lucru, calitatea și efectele ulterioare obținute asupra mijloacelor fixe reparate. Efectuarea unei reparații efective și calitative presupune căpătarea unor noi beneficii economice.

Efectuarea lucrărilor de reparație în regie proprie poate fi realizată de către:

- subdiviziunea sau secția de reparație a firmei;
- angajați, nemijlocit la locul de exploatare a obiectelor de mijloace fixe.

În cazul în care reparația este efectuată de către secția de reparație a firmei, atunci costurile efective se acumulează în debitul contului 812 “Activități auxiliare” în corespondență cu creditul conturilor de evidență a materialelor, datoriilor privind retribuirea muncii, contribuțiile pentru asigurări sociale, a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, etc. La finalizarea lucrărilor de reparație, costul efectiv al acestora se decontează în conturile corespunzătoare de active, costuri, cheltuieli sau provizioane constituite anterior.

Exemplul 1. În luna noiembrie, entitatea „ARAMA R” S.R.L. a decis vopsirea depozitului cu destinație comercială. În procesul executării lucrărilor de reparație a participat personalul din cadrul secției de reparație a firmei, care au folosit vopsea în valoare de 19660 lei, mănuși și pensule în valoare de 400 lei. Conform Borderoului de plată angajatul a primit un salariu de 6747,50 lei. În urma reparației efectuate de către secția de reparație, în evidență se înregistrează următoarele formule contabile:

- Reflectarea decontării valorii vopselei utilizate la reparația obiectelor de mijloace fixe:

| | |
|--|------------------|
| <i>Debit contul 812 “Activități auxiliare”</i> | <i>19660 lei</i> |
| <i>Credit contul 211 “Materiale”</i> | <i>19660 lei</i> |

- Reflectarea casării obiectelor de mică valoare și scurtă durată folosite la reparația obiectelor de mijloace fixe:

| | |
|---|----------------|
| <i>Debit contul 812 “Activități auxiliare”</i> | <i>400 lei</i> |
| <i>Credit contul 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”</i> | <i>400 lei</i> |

- Reflectarea calculului salariilor muncitorilor angajați în procesul de reparație a depozitului:

| | |
|--|--------------------|
| <i>Debit contul 812 “ Activități auxiliare ”</i> | <i>6747,50 lei</i> |
| <i>Credit contul 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”</i> | <i>6747,50 lei</i> |

- Reflectarea calculului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente remunerațiilor angajaților încadrați în procesul de reparație a mijloacelor fixe:

| | |
|--|--------------------|
| <i>Debit contul 812 “ Activități auxiliare ”</i> | <i>1619,40 lei</i> |
| <i>Credit contul 533 “Datorii privind asigurările sociale și medicale”</i> | <i>1619,40 lei</i> |

- Reflectarea casării cheltuielilor de reparații a depozitului cu destinație comercială:

Debit contul 712 " Cheltuieli de distribuire " 28426,9 lei
Credit contul 812 " Activități auxiliare " 28426,9 lei

Efectuarea lucrărilor de reparație, în antrepriză, presupune că reparația mijloacelor fixe este realizată de către firme specializate sau în baza contractelor încheiate cu anumite persoane. La reparația executată prin antrepriză, între client și antreprenor se întocmește un contract, în care se indică volumul lucrărilor, valoarea stabilită prin înțelegere, modul de achitare. La finisarea lucrărilor firma specializată întocmește o factură fiscală și o prezintă clientului spre achitare.

Exemplul 2. Firma „ARAMA R” S.R.L., pe parcursul lunii septembrie, beneficiază de un serviciu de reparație în valoare de 609 lei de la entitatea specializată “ X” S.R.L. referitor la un computer PC Yaki din oficiu. Entitatea se achită cu firma specializată în baza ordinului de plată și întocmește următoarele formule contabile:

– Reflectarea costurilor privind efectuarea reparațiilor de către firma specializată:

Debit contul 713 " Cheltuieli administrative " – 609 lei - la suma cheltuielilor de reparații, fără TVA
Debit contul 534 " Datorii față de buget " –121,8 lei - la suma TVA aferentă serviciilor de reparație
Credit contul 544 "Alte datorii curente" – 730,8 lei - la suma datoriei pentru serviciile de reparații, inclusiv TVA

– Reflectarea achitării cu firma specializată de reparații:

Debit contul 544 " Alte datorii curente " 730,8 lei
Credit contul 242 " Conturi curente în monedă națională " 730,8 lei

Pe parcursul exploatării, mijloacele fixe existente la entitate se amortizează și au nevoie, uneori de schimbări esențiale, astfel se apelează la tipul de reparație capitală, care presupune îmbunătățirea caracteristicilor tehnice a obiectelor de mijloace fixe și majorarea beneficiilor economice.

La efectuarea reparației capitale a mijloacelor fixe, evidența cheltuielilor supuse capitalizării se înregistrează în contul 812 "Activități auxiliare" - în cazul în care reparația se efectuează în secția de reparație. Iar în cazul în care reparația se efectuează cu surse proprii la locurile de exploatare a mijloacelor fixe atunci evidența cheltuielilor supuse capitalizării se înregistrează în contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”. Dacă lucrările de reparație capitală se efectuează în antrepriză și după aceste servicii prestate obiectul nu necesită cheltuieli suplimentare de montare, atunci cheltuielile de reparații supuse capitalizării se înregistrează în contul 123 "Mijloace fixe".

Exemplul 3. Entitatea „ARAMA R” S.R.L. împreună cu o comisie de specialiști, a decis repararea mașinii unelte “OLIMPIC K560” HP T-ER2 din cadrul secției de producere. La repararea mijlocului fix s-au folosit piese de schimb în valoare de 20100 lei, precum și materiale în valoare de 8000 lei. Salariul muncitorului, constituie 4600 lei. După reparația efectuată a fost majorată durata de utilizare cu 3 ani. Costul de intrare a mașinii unelte constituie 1109872,77 lei. Firma „ARAMA R” S.R.L. înregistrează următoarele formule contabile:

Reflectarea decontării valorii pieselor de schimb utilizate la reparația obiectelor de mijloace fixe:

Debit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție " 20100 lei
Credit contul 211 "Materiale " 20100 lei

– Reflectarea decontării valorii materialelor utilizate la reparația obiectelor de mijloace fixe:

| | |
|---|------------------|
| <i>Debit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"</i> | <i>8000 lei</i> |
| <i>Credit contul 211 "Materiale"</i> | <i>8000 lei</i> |
| – Reflectarea calculului salariilor muncitorilor angajați în procesul de reparație a mijloacelor fixe: | |
| <i>Debit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"</i> | <i>4600 lei</i> |
| <i>Credit contul 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"</i> | <i>4600 lei</i> |
| – Reflectarea calculului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente remunerațiilor angajaților încadrați în procesul de reparație a mijloacelor fixe: | |
| <i>Debit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"</i> | <i>1104 lei</i> |
| <i>Credit contul 533 "Datorii privind asigurările sociale și medicale"</i> | <i>1104 lei</i> |
| – Reflectarea capitalizării cheltuielilor de reparație a mașinii unelte reparate: | |
| <i>Debit contul 123 "Mijloace fixe"</i> | <i>33804 lei</i> |
| <i>Credit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"</i> | <i>33804 lei</i> |

Reparația capitală a obiectelor de mijloace fixe din cadrul entității poate avea loc și în antrepriză, în cazul în care aceasta beneficiază de servicii de reparație din partea unor entități specializate.

Exemplul 4. Entitatea „ARAMA R” S.R.L., a decis, să repare un aparat de ridicare din secția comercială în valoare de 3500 lei. Serviciul de reparare a fost prestat de către o firmă specializată ”Y” S.R.L. și a constituit 1000 de lei, TVA 20%. După reparație, durata de utilizare s-a mărit cu un an. Firma „ARAMA R” S.R.L. înregistrează următoarele formule contabile:

| | |
|---|-----------------|
| – Reflectarea executării serviciilor de reparație de către firma specializată: | |
| <i>Debit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție" - 1000 lei - la suma cheltuielilor de reparații, fără TVA</i> | |
| <i>Debit contul 534 "Datorii la buget" - 200 lei - la suma TVA aferentă serviciilor de reparație efectuate</i> | |
| <i>Credit contul 544 "Alte datorii curente" - 1200 lei - la suma datoriei pentru serviciile de reparații, inclusiv TVA</i> | |
| – Reflectarea capitalizării cheltuielilor de reparație a aparatului de ridicare reparat și pus în funcțiune: | |
| <i>Debit contul 123 "Mijloace fixe"</i> | <i>1000 lei</i> |
| <i>Credit contul 121 "Imobilizări corporale în curs de execuție"</i> | <i>1000 lei</i> |
| – Reflectarea achitării cu firma specializată: | |
| <i>Debit contul 544 "Alte datorii curente"</i> | <i>1200 lei</i> |
| <i>Credit contul 242 "Conturi curente în monedă națională"</i> | <i>1200 lei</i> |

De menționat, că după capitalizarea costurilor ulterioare se va:

- recalcula valoarea amortizabilă;
- revizui durata de utilizare a imobilizărilor.

În acest caz, amortizarea mijloacelor fixe după capitalizarea costurilor ulterioare, se calculează din valoarea (costul) colectat a imobilizărilor, după relația:



Figura 2. Calculul amortizării mijloacelor fixe după capitalizarea costurilor ulterioare

Sursa: Elaborat de autor în baza informației din SNC, „Imobilizări corporale și necorporale” [10]

De menționat că, potrivit prevederilor art. 26¹alin.11 din Codul fiscal, cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe ce nu corespund prevederilor alin.2, care stipulează că mijloacele fixe pentru care se calculează amortizarea sunt proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului în conformitate cu legislația și care este prevăzută a fi utilizată în activitatea de întreprinzător, a căror valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6000 de lei; se permit spre deducere în limita a 15% din suma calculată a locațiunii, arendei, leasingului operațional sau redevenței, suportată pe parcursul perioadei fiscale, iar în cazul cheltuielilor de reparație a mijloacelor de transport aerian internațional – în mărime de 100% din suma calculată a ratei de leasing operațional, suportată pe parcursul perioadei fiscale [1].

Cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe ce nu corespund prevederilor art. 26¹alin. 2 din Codul fiscal, care prevede că amortizarea mijloacelor fixe se calculează în conformitate cu legislația în vigoare și care este prevăzută a fi utilizată în activitatea de întreprinzător, a căror valoare se diminuează ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6000 de lei; se permit spre deducere în limita stabilită la alin. 11, care prevede că pentru mijloacele fixe utilizate sezonier, precum și pentru cele aflate în procesul de reparație, de modernizare, în conservare temporar sau integral pe parcursul perioadei fiscale, dar care nu sînt scoase din funcțiune, amortizarea se calculează pentru întreaga perioadă fiscală [8].

Concluzii

În concluzie, putem afirma că evidența și gestionarea corectă a reparației mijloacelor fixe permite obținerea unui profit mai mare, evitarea erorilor care pot produce pagube considerabile și crearea unei imagini clare privind situația patrimonială a entității. Mijloacele fixe sunt activele care ocupă cea mai mare pondere în patrimoniul unei entități, din acest motiv eficacitatea îmbunătățirii lor este una din problemele de bază în activitatea fiecărui antreprenor, care își dorește o stabilitate economică.

De cantitatea, calitatea și structura mijloacelor fixe depinde în cea mai mare măsură rezultatul activității firmei, astfel pentru a îmbunătăți calitatea mijloacelor fixe, managerii firmei împreună cu ceilalți membri prognozează timpul în care va avea loc reparația mijloacelor fixe, fie cu schimbări neesențiale sau cu schimbări esențiale în structura acestora.

În majoritatea cazurilor, eficiența și viabilitatea unei firme, într-o economie concurențială, este asigurată de măsura în care dispune de un potențial tehnic, precum: mașini, utilaje, inventar, mijloace de transport, instalații tehnice la un nivel înalt, care corespunde noilor cerințe ale economiei de piață.

Drept recomandare, propunem instruirea periodică a personalului responsabil de contabilizarea mijloacelor fixe și reparația acestora, verificarea calității reparației efectuate, conformarea la

prevederile actelor normative din domeniul contabil în vederea prevenirii viitoarelor erori metodologice și asigurării unei credibilități a informațiilor din domeniul financiar contabil.

Referințe bibliografice:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova <https://sfs.md/CodulfiscalalRM.aspx>
2. GRIGOROI L., ș.a. Contabilitatea întreprinderii, Ed. Cartier, 2020. 800 p.
3. IONUȘ V., MOLDOVEANU Gh., Tehnologia reparării și fiabilității utilajului agricol. Ed. Didactică și Pedagogică, 1998. 607 p.
4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017.
<http://lex.justice.md/md/373601/>
5. NEDERIȚĂ A., BUCUR V., Contabilitate financiară Ed. a II-a, Chișinău, ASEM, 2003. 640 p.
6. NEEDLES B.E., CALDWELL J., Principiile de bază ale contabilității. Ed. A IV-a ARC, Chișinău, 2000. 1240 p.
7. Planul general de conturi contabile cu modificările ulterioare.
<http://mf.gov.md/ro/content/planul-general-de-conturi-contabile-aprobat-prin-ordinul-nr119>
8. Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119735&lang=ro
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IAS) 16 „Imobilizări corporale”
<https://www.scribub.com/economie/contabilitate/Standardul-International-de-Co75218120.php>
10. Standardele Naționale de Contabilitate, Imobilizări corporale și necorporale”
<https://www.contabilsef.md/ro-snc-imobiliz-ri-necorporale-i-corporale-ru-en-46675/>