

## **TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE**

*Inga COTOROS, dr., lect. sup., ASEM*

*Revaluation of tangible represents economic operation after which capital assets accounting value is correlated with their actual value, ensuring, thus, the registration of the relevant data in the annual financial statements, and thereby a more exact information of the users of accounting information. When the comparison is made between the revaluation amount fair value accounting and the balance of the fixed asset.*

*In this article the author reflect the revaluation results of treatment.*

Entitățile pot proceda la reevaluarea immobilizărilor corporale existente la sfârșitul perioadei de gestiune, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acea perioadă. Amortizarea calculată pentru immobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu perioada de gestiune următoare celei pentru care s-a efectuat reevaluarea.

E necesar de menționat că evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de entități (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări

efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție situațiile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării trebuie să fie tratată în unul din următoarele moduri:

a) **recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului**, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă trebuie folosită în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice;

sau

b) **eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă**, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă trebuie folosită pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale trebuie să fie reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate. O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități. Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă a imobilizărilor este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață. Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele **condiții**:

- a) elementele comercializate sunt omogene;
- b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și
- c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric considerăm că trebuie să fie reflectată ca rezervă din reevaluare, ca un subelement distinct în „Rezerve” (contul „Rezerve din reevaluare”). Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul perioadei de gestiune, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul perioadei de gestiune;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul perioadei de gestiune;

- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul perioadei de gestiune, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul perioadei de gestiune.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare va fi capitalizat prin transferul direct în rezerve (*subcontul „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”*), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Dacă rezultatul reevaluării este o **creștere** față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se va trata astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o **descreștere** a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială. Rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate și pentru obținerea scopului său.

Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere. Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat. Ajustările de valoare se calculează în fiecare perioadă de gestiune pe baza valorii atribuite imobilizării la încheierea acelei perioade de gestiune.

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:

- a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare; sau
- b) valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

#### **Exemplul 1: Reevaluări multiple**

Presupunem că o entitate deține un teren. În urma unei prime reevaluări a terenului, s-a înregistrat o diferență pozitivă egală cu 7000 lei; în urma celei de a doua reevaluări s-a înregistrat o diferență negativă egală cu 9000 lei; în urma celei de a treia reevaluări s-a înregistrat o diferență pozitivă egală cu 8000 lei.

Prima reevaluare: **Debit contul 122 „Terenuri” – 7000 lei**  
**Credit contul clasei 3 „Rezerve din reevaluare” – 7000 lei**

A doua reevaluare: **Debit contul clasei 3 „Rezerve din reevaluare” – 7000 lei**  
**Debit contul 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” – 2000 lei**  
**Credit contul 122 „Terenuri” – 9000 lei**

A treia reevaluare: **Debit contul 122 „Terenuri” – 8000 lei**  
**Credit contul clasei 3 „Rezerve din reevaluare” – 6000 lei**  
**Credit contul 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” – 2000 lei**

#### **Exemplul 2: Reevaluarea imobilizărilor corporale**

O entitate achiziționează un utilaj la data de 31.12.2013, valoarea fiind de 50000 lei, amortizat liniar în 5 ani. La sfârșitul anului 2016, activul se revaluează, valoarea justă stabilită fiind de 24000 lei. La reevaluarea utilajului, amortizarea cumulată în valoare de 30000 lei (50000 lei/5 ani x 3 ani de utilizare), la data reevaluării poate fi tratată într-unul din următoarele moduri:

- a) recalculată proporțional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată:
- calculul coeficientului de reevaluare =  $24000 \text{ lei} / 20000 \text{ lei} = 1,2$
  - amortizare cumulată recalculată =  $30000 \text{ lei} \times 1,2 = 36000 \text{ lei}$
  - valoare brută reevaluată =  $50000 \text{ lei} \times 1,2 = 60000 \text{ lei}$
- Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 10000 lei**  
**Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 6000 lei**  
**Credit contul clasei 3 „Rezerve din reevaluare” – 4000 lei**
- b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă recalculată la valoarea reevaluată a activului.
- anularea amortizării cumulate:  
**Debit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 30000 lei**  
**Credit contul 123 „Mijloace fixe” – 30000 lei**
  - înregistrarea diferenței din reevaluare:  
**Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 4000 lei**  
**Credit contul clasei 3 „Rezerve din reevaluare” – 4000 lei**

#### **Bibliografie:**

1. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, MO nr. 233-237 din 22.10.2013
2. IAS 16 „Imobilizări corporale”
3. Ristea M. „Politici și tratamente contabile privind imobilizările”, Editura „Tribuna Economică”, București, 2009.