

CONTABILITATEA REZERVEI DIN REEVALUARE CONFORM REGLEMENTĂRILOR NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

THE ACCOUNTING FOR THE REVALUATION RESERVE ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS

Autor: **Ana-Maria GAIDARJI, ASEM**

email: gaidarji2014@gmail.com

Conducător științific: **Liliana LAZARI dr., conf. univ.,**

email: liliana.lazari@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract: *In this article is described the correct way of the accounting for revaluation reserve. The essence of the revaluation consists in verifying the value of the fixed assets after a long period of time in the entity. These actions have a great importance to the company, because market fluctuations can easily change the value of fixed assets, and for the correct reporting of the data we need systematic re-evaluations. I used several methods of information, such as documentation and research from articles that already exist, national and international standards of accounting and edited manual. Using synthesis, induction, deduction and logical analysis of materials, I selected the most important data for this article. I pointed out all the changes that, over time, underwent on revaluations reserve accounting regulations, according to our national and international standards. Here, I wrote all the necessary steps for the recognition or increase and for the settlement or decrease of the revaluation reserve, including all accepted methods and models of revaluation. Throughout the article, I examined and explained the causes for each modification. In conclusion I analyzed and expressed my personal opinion about the consequences and the importance of new changes, which entered into force on 1st January 2020.*

Keywords: accounting, revaluation reserve, re-evaluation, fixed assets, accounting standards, value.

JEL Clasification: M41

Introducere.

Reevaluarea reprezintă evaluarea ulterioară a activelor imobilizate aflate în patrimoniul entității. Esența reevaluării constă în verificarea valorii activelor imobilizate după o perioadă îndelungată de existență în cadrul entității. Din cauza fluctuațiilor pe piață, valoarea justă a imobilizărilor se poate modifica, aceste schimbări trebuie detectate la timp, iar valorile ajustate. Acest lucru este important pentru raportarea informațiilor reale, relevante și credibile [1, 2], ceea ce ne este impus conform reglementării naționale prin “Legea contabilității și raportării financiare”, și conform reglementării internaționale prin IAS 16 p.34 în care este menționat faptul: “în cazul în care valoarea justă a unui activ se deosebește semnificativ de valoarea sa contabilă se impune o nouă reevaluare”[3].

În procesul desfășurării cercetării au fost folosite mai multe metode de cercetare a datelor. Documentarea conform reglementării naționale și internaționale, SNC “Capital propriu și datorii”, SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, etc [4,5,6]. Cercetări deja existente și lucrări editate pe tematica abordată, precum lucrarea publicată în cadrul conferinței “Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale” Ediția a V-a 1 aprilie 2016, mun. Chișinău sub denumirea “Reflecții privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale în viziunea reglementărilor actuale” scrisă de către Socoliuc M. și Grosu V. [7] și manualul „Contabilitatea întreprinderii” 2017 [8].

Lipsa unui număr impunător de cercetări pe tema abordată a prezentat un interes în cadrul studiului realizat. La fel, au fost aplicate metoda de sinteză, inducerea și deducerea, analiza logică a materialelor.

Scopul lucrării constă în analizarea procedurii reevaluării activelor imobilizate cât și cercetarea modificărilor introduse recent (din 01.01.2020) în Standardele Naționale de Contabilitate, pentru a putea, în final, evalua importanța acestor rectificări pentru procesul contabilizării rezervelor din reevaluare.

Conținut de bază.

Pentru analizarea mai riguroasă a subiectului e necesar de cercetat evoluția reglementărilor contabile în Republica Moldova privind rezervele din reevaluare.

Inițial, contabilizarea rezervei din reevaluare (1998-2013) se regăsea în reglementarea contabilă națională denumită prin “Diferența din reevaluarea activelor” conform SNC 16 (punctele 31-38) [6], pentru evidența căruia se utiliza contul contabil 341 “Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung” [9,10].

Însă, începând cu 2014 și pînă în 2019 această reglementare cu privire la reevaluarea imobilizărilor este exclusă din cea națională, fiind efectuată mențiunea că se va aplica prevederea standardelor internaționale, la fel contul destinat rezervei din reevaluare este eliminat, nefiind stabilit nici la nivel de conturi nici în componența subconturilor. Iar pentru contabilizarea rezultatelor reevaluării activelor imobilizate Standardele Naționale de Contabilitate, și anume SNC “Imobilizări necorporale și corporale” [5] stabilea folosirea reglementării internaționale, fapt ce făcea întreaga procedură mai dificilă de aplicat. Pentru generalizarea informației referitoare la existența, modificarea (creșterea sau micșorarea) și decontarea diferențelor din reevaluarea activelor imobilizate se utiliza contul de pasiv 343 “Alte elemente de capital propriu” la care se deschidea un subcont separat cu denumirea “Surplus din reevaluarea activelor imobilizate” [11].

La 1 ianuarie 2020 este reintrodusă în reglementarea contabilă națională tratamentul rezervei din reevaluare în SNC “Imobilizări necorporale și corporale” [5], dar și prezentarea unui cont separat destinat rezervei din reevaluare în cadrul clasei 3 “Capital propriu”, contul 343 “Rezerve din reevaluare” [9,10].

Aceste modificări au fost introduse în SNC “Capital propriu și datorii” [4]. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor se contabilizează în următorul mod: surplusul de reevaluare se recunoaște în componența capitalului propriu ca rezerve din reevaluare. Surplusul de reevaluare care compensează reducerea de reevaluare a aceluiși obiect, decontată anterior la cheltuieli, se recunoaște ca venituri curente [4].

În continuare, vom examina conținutul rezervei de reevaluare la etapa actuală. Conform reglementărilor contabile, atât SNC [4], [5], cât și IAS [3], [12] după recunoașterea inițială a imobilizărilor, entitatea trebuie să aleagă și să indice în politicile contabile modelul de evaluare ulterioară aplicat. Imobilizările se pot evalua conform două modele diferite: modelul bazat pe cost și modelul reevaluării [10].

Conform reglementării contabile naționale [10, punctul 18], evaluarea ulterioară în baza modelului reevaluării se aplică doar imobilizărilor corporale.

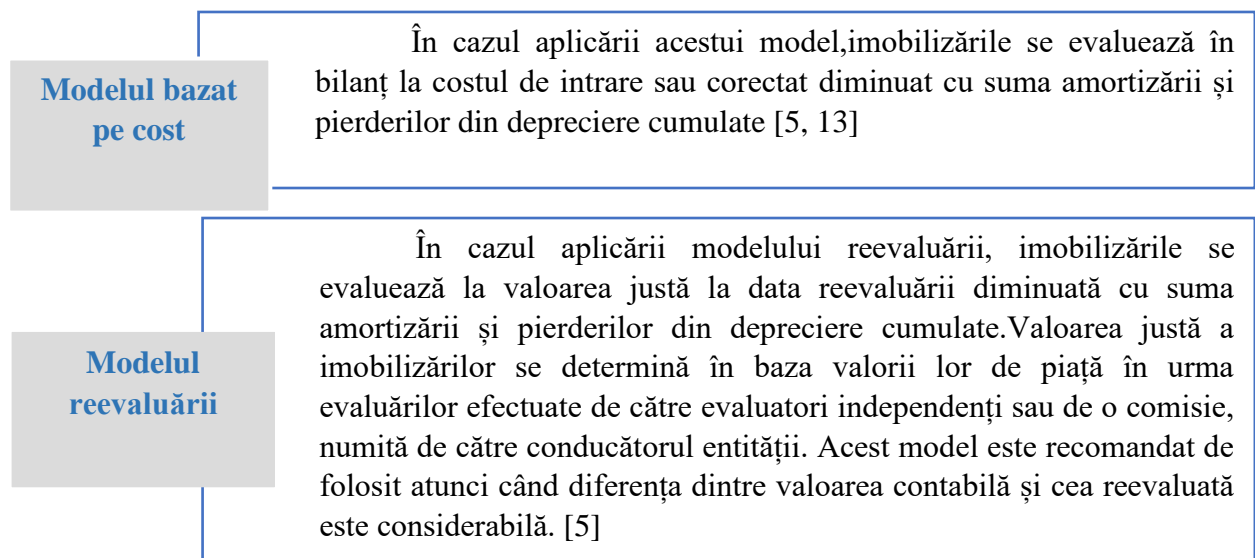


Figura 1. Modelele de evaluare ulterioară a imobilizărilor

Sursa: Elaborat de autor în baza SNC "Imobilizări necorporale și corporale" [5]

În cazul în care valoarea justă a unui activ se deosebește semnificativ de valoarea contabilă a acestuia este necesar să fie aplicat **anume modelul reevaluării**. Acest model se aplică tuturor obiectelor clasei de imobilizări din care face parte obiectul reevaluat. Reevaluarea simultană a elementelor imobilizate din întreaga clasă se efectuează cu scopul evitării reevaluării selective a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori, care sunt o combinație de costuri și valori calculate la diferite date [3], [5].

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinat folosind valoarea justă de la data raportării [14].

Atât în literatura de specialitate [16], cât și în reglementările contabile naționale [5] și internaționale [3] sunt descrise două metode de reevaluare a activului imobilizat, esența cărora este prezentată în figura 2.

| Metode de reevaluare a activelor imobilizate | |
|--|--|
| <p>Metoda valorii nete</p> <p>Conform acestei metode se reevaluează numai valoarea contabilă a activului imobilizat, amortizarea acumulată fiind eliminată din valoarea contabilă brută</p> | <p>Metoda valorii brute</p> <p>Valoarea contabilă brută este ajustată consecvent cu reevaluarea valorii contabile a activului, amortizarea cumultă fiind retrată proporțional cu modificările valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea reevaluată a acestuia</p> |

Figura 2. Metode de reevaluare a activelor imobilizate

Sursa: Elaborat de autor în baza literaturii analizate [11]

Din 01.01 2020 în reglementarea contabilă națională, pentru evidența rezervei de reevaluare este utilizat contul de pasiv 343 „Rezerve din reevaluare”. **În debitul** contului se înregistrează:

- ✓ Diminuarea/decontarea surplusului de reevaluare a activului imobilizat.

În creditul contului se înregistrează:

- ✓ Recunoașterea/majorarea surplusului de reevaluare a activului imobilizat.

Soldul creditor reprezintă mărirea surplusului de reevaluare a activelor imobilizate, existent la finele perioadei de gestiune.

Diferența din reevaluare se înregistrează în diferite moduri în dependență de rezultatul reevaluării și dacă activul imobilizat reevaluat a fost anterior supus reevaluării prin surplus sau depreciere:

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă atunci se înregistrează astfel [11]:

a) Ca o creștere a surplusului din reevaluare, dacă nu a existat anterior o descreștere recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ: Dt 123 „Mijloace fixe” Ct 343 „Rezerve din reevaluare”.

b) Ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreștere recunoscută anterior pentru acel activ: Dt 123 „Mijloace fixe” Ct 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile, atunci se înregistrează astfel:

a) Ca o cheltuială cu toată suma deprecierei, când în surplusul din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ: Dt 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” Ct 123 „Mijloace fixe”.

b) Ca o scădere a surplusului din reevaluare cu minimum dintre valoarea surplusului din reevaluare și valoarea deprecierei Dt 343 „Rezerve din reevaluare” Ct 123 „Mijloace fixe”, iar diferența rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială Dt 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” Ct 123 „Mijloace fixe”.

La ieșirea activelor imobilizate corporale reevaluate (anterior) din cadrul entității e necesar de casat/decontat și surplusul din reevaluarea obiectelor respective. Reglementarea contabilă națională [5] stabilește că surplusul de reevaluare se decontează prin transferul direct a sumei surplusului la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) la ieșirea obiectului reevaluat fiind întocmită înregistrarea contabilă: Dt 343 „Rezerve din reevaluare” Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită al anilor precedenți”.

Conform reglementărilor contabile internaționale [3](conform IAS 16, punctul 41), surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii aferent unui element de imobilizări corporale poate fi transferat direct în rezultatul reportat atunci când activul este derecunoscut. Aceasta poate implica transferul întregului surplus atunci când activul este scos din funcțiune sau cedat. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi transferată pe măsură ce activul este folosit de entitate [17, 18]. În acest caz, valoarea surplusului transferat ar fi diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate a activului și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Deci, reglementarea contabilă națională prevede decontarea surplusului din reevaluare doar la ieșirea activului, iar cea internațională, suplimentar permite decontarea și pe parcursul utilizării activului [19].

Concluzie. Reevaluarea imobilizărilor, reprezintă o acțiune sistematică necesară fiecărei entități pentru cunoașterea valorii reale ale activelor imobilizate din cadrul companiei, cât și pentru raportarea datelor reale utilizatorilor interni și externi. Ca rezultat al acestor reevaluări, fiecare entitate urmează să depisteze anumite diferențe din reevaluare, care în mod obligatoriu trebuie să fie contabilizate corect conform prevederilor standardelor naționale și internaționale.

Evoluția reglementării contabile naționale a avut diferite abordări, prin includerea acestora sau prin aplicarea celei internaționale. Astăzi observăm includerea în reglementarea contabilă națională a tuturor prevederilor cu referire la reevaluarea imobilizărilor corporale, cu toate acestea există și unele diferențe față de reglementarea contabilă internațională (cu referire la decontarea rezervei din reevaluare).

Consider că această modificare, intervenită din 01.01.2020, de-a lungul timpului, va reprezenta doar efecte benefice ajutând la depistarea oportună a oricăror modificări asupra valorii activelor din

cadrul entităţii, la analiza informaţiilor, înregistrarea acestora în contabilitate, dar şi raportarea mai corectă al acestora.

Referinţe bibliografice:

1. Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287 din 15.12.2017
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110399&lang=ro
2. GROSU, V., Perspective şi limite în procesul de armonizare financiar-contabilă. TipoMoldova, 2010.
3. IAS 16 Imobilizări corporale,
<http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
4. SNC CAPITAL PRORIU ŞI DATORII, <http://mf.gov.md/ro/lex>
5. SNC IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE, <http://mf.gov.md/ro/lex>
6. SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”,
<https://www.contabilsef.md/ro-snc-16-contabilitatea-activelor-materiale-pe-termen-lung-ru-16-en-43887/>
7. SOCOLIUC M., GROSU V. Reflecţii privind recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor necorporale în viziunea reglementărilor actuale., „Paradigma contabilităţii şi auditului: realităţi naţionale, tendinţe regionale şi Internaţionale” Ediţia a V-a 1 aprilie 2016, mun. Chişinău,
https://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_aprilie_2016.pdf
8. GRIGOROI L. ş.a. „Contabilitatea întreprinderii” Cartier 2017, ISBN 978-9975-86-139-7, pp. 369-380.
9. Plan general de conturi contabile al anului 1998, http://www.contabilitate.md/pdf_art/10-28.pdf
10. Plan general de conturi contabile cu modificările intrate în vigoare la 1 ianuarie 2020,
<http://mf.gov.md/ro/content/planul-general-de-conturi-contabile-aprobat-prin-ordinul-nr119>
11. Directiva 2013/34/UE, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>
12. IAS 38 Imobilizări necorporale,
<http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
13. COSMULESE, C. G., MATEŞ D., ANISIE L., Particulars on approaches and methods used to value intangibles assets. Management Strategies, 2016, Vol. 34 , No. 4, pp. 28-39.
14. IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă, <http://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
15. MIHALCIUC C., COSMULESE C.G., ȚĂRAN S., DANELIUC R.I., Accounting considerations on the evaluation and reevaluation of noncurrent assets – Prospects of accounting development: the young researcher’s view, 22 noiembrie, Chişinău, ASEM, 2017, pp. 79-86, ISBN 978-9975-75-895-6, link: http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_con_22.11.17.pdf
16. NEGARĂ, Gh. *Aspecte contabile privind modelul de reevaluare a imobilizărilor corporale*. În: Revista Contabilitate şi audit nr. 9/2015, pp. 9-12
17. BADICU G., MIHAILA S. Bazele contabilităţii. Editura: Chişinău ÎS Tipografie centrală, 2019. ISBN 978-9975-146-93-7.
18. GROSU V., HLACIUC E., IFRS 16-Challenges and Opportunities in Adopting and Applying the New Standard Regarding Leases. LUMEN Proceedings 2018, Vol. 6, No. 1, pp. 345-354.
19. TULVINSCHI M., SOCOLIUC M., Accountancy Options for Tangible Assets." Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, Vol. 17, no. 3, pp. 1500-1505.