

CONTABILITATEA REZERVELOR DIN REEVALUARE

REASSESSMENT RESERVES ACCOUNTING

MARDIROS DANIELA NEONILA

Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași

Abstract. *In this paper the author wants to presents certain aspects looking the reassessment reserves accounting. The paper begins with a presentation of the reassessment operation and explains some useful notions such as fair value and active market. Certain elements that are absolute necessary for determination of the reassessment difference are explained further on. The paper ends with the presentation of 105 “Reassessment reserves” account, its function been illustrated in the journal-book no 1.*

Potrivit legislației contabile românești și Standardelor Internaționale de Contabilitate, și evaluarea imobilizărilor corporale presupune folosirea *costului istoric* ca tratament contabil de bază. În condițiile în care economiile sunt caracterizate de instabilitate monetară, utilizarea costului istoric în evaluarea acestor active face ca informațiile prezentate în situațiile financiare să fie într-o măsură mai mare sau mai mică denaturate, ne mai satisfăcând obiectivul de fidelitate [2]. Persoanele juridice trebuie să procedeze, din acest motiv, la anumite intervale de timp, la reevaluaarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar și la re-flectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia [3].

MATERIAL ȘI METODĂ

Obiectivul operațiunii de reevaluare este aducerea imobilizărilor corporale la *costul curent* sau la *valoarea de intrare actualizată* în corelare cu valoarea de piață a acestora. Realizarea reevaluării imobilizărilor corporale presupune ca asociațiile/fundațiile să procedeze la efectuarea inventarierii acestor active în conformitate cu prevederile legale. Componenta comisiilor de inventariere trebuie astfel stabilită încât să asigure un număr corespunzător de cadre cu pregătire tehnică și economică în domeniu care să poată aprecia gradul de uzură fizică și morală al bunurilor inventariate.

Imobilizările corporale supuse reevaluării sunt prezentate în bilanț, conform art. 4.43 din Reglementarea contabilă pentru persoanele juridice fără scop patrimonial nr. 22/12/2003, la *valoarea reevaluată* și *nu la costul lor istoric*. Reevaluarea acestora se face la *valoarea justă*¹ de la data bilanțului. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă *regularitate*, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi de-terminată folosind valoarea justă de la data bilanțului.

Elementele dintr-o *grupă de imobilizări corporale*² se revaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor va-lori care

¹*Valoarea justă* este suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. Aceasta se stabilește pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

²*O grupă de imobilizări corporale* cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare aflate în exploatarea unei persoane juridice. Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt următoarele: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

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, cu excepția situației când nu există nici o *piață activă*³ pentru acel activ. Când un activ dintr-o grupă de active reevaluate nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, atunci activul trebuie prezentat în bilanț la **cost**, *mai puțin amortizarea cumulată și pierderile din depreciere cumulate*.

În cazul în care, *ulterior recunoașterii inițiale ca activ*, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, *valoarea rezultată din re-evaluare 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*.

Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată prin referință la o piață activă, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie *valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad amortizarea și provizioanele pentru depreciere cumulate*.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Pentru determinarea diferenței din reevaluarea imobilizărilor corporale se au în vedere: 1) valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale; 2) valoarea de înregistrare în contabilitate a activului corporal la data intrării în patrimoniul asociației/fundației. *Data intrării în patrimoniu* se consideră: a) data înscrisă în documentele de achiziție, pentru activele corporale procurate cu titlu oneros; b) data înscrisă în documentele întocmite pentru activele corporale construite sau produse de asociației/fundației; c) data înscrisă în documentele transmise de donator, pentru activele corporale dobândite cu titlu gratuit.

Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale și valoarea la cost istoric trebuie prezentată în bilanț la un subpost distinct (II „REZERVA DIN REEVALUARE” în cadrul postului J „CAPITALURI PROPRII”). Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale nu pot fi utilizate pentru acoperirea pierderilor, acordarea de dividende sau pentru majorarea aporturilor la patrimoniul social al asociației/fundației. Acestea au *caracter nedistribubil*, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă *câștig efectiv realizat*.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații [3]: a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar; b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar; c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare; d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

În situația în care rezultatul reevaluării este o **creștere față de valoarea contabilă netă**, atunci aceasta se tratează astfel: 1) ca o *creștere a rezervei din reevaluare*, prezentată în cadrul postului J „CAPITALURI PROPRII”, dacă nu a existat o

³O *piață activă* este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții: a) elementele comercializate sunt omogene; b) există cantități suficiente de asemenea active tranzacționate în așa fel încât pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; 2) ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ. Când rezultatul reevaluării este o **descreștere a valorii contabile nete**, a-ceasta se tratează: 1) ca o *cheltuială* cu întreaga valoare a deprecierei, dacă în re-zerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare); 2) ca o *scădere a rezervei din reevaluare*, prezentată în cadrul pos-tului J „CAPITALURI PROPRII”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și va-loarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o *cheltuială*.

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile legale, se reflectă în debitul sau creditul contului **105 „Rezerve din reevaluare”**, după caz. *Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.*

Contabilitatea rezervelor din reevaluare se ține distinct pe conturile sintetice de gradul II, potrivit planului de conturi. Contabilitatea analitică a rezervelor din reevaluare se ține separat pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activi-tățile economice.

Tabelul 1

Registrul-jurnal nr. 1

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul con-turilor		SUMA
		Debi-toare	Credi -toare	
1	Creștere de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor pentru activitățile fără scop patrimonial și a celor pentru activitățile economice, în sumă de 10.000.000 lei și, respectiv, 20.000.000 lei	2111.01	1050.01	10.000.000
		2111.02	1050.02	20.000.000
2	Soldul diferențelor între valoarea reevaluată (20.000.000 lei și, respectiv, 62.000.000 lei) și valoarea înregistrată în contabilitate a amenajărilor de terenuri pentru activitățile fără scop patrimonial (18.000.000 lei) și pentru activitățile economice (55.000.000 lei)	2112.01	1051.01	2.000.000
		2112.02	1051.02	7.000.000
3	Plusul rezultat din reevaluarea construcțiilor pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile economice (10.000.000 lei și, respectiv, 30.000.000 lei)	2121.01	1052.01	10.000.000
		2121.02	1052.02	30.000.000
4	Descreștere de valoare rezultată din reevaluarea ulterioară a terenurilor pentru activitățile economice, care au fost reevaluate anterior, în sumă de 10.000.000 lei	1050.02	2111.02	10.000.000
5	Trecerea rezervei din reevaluarea terenurilor pentru activitățile fără scop patrimonial (5.000.000 lei) la alte rezerve, în situația în care terenurile reevaluate se valorifică	1050.01	1068	5.000.000

Creșterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor, amenajărilor de terenuri, construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale se evidențiază în creditul contu-lui **105 „Rezerve din reevaluare”** și în debitul conturilor corespunzătoare din clasa **2 „CONTURI DE IMOBILIZĂRI”**. În schimb, rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale privind activitățile economice trecută la rezerve, precum și descreșterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor, amenajărilor de te-renuri,

construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plan-țațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale se reflectă în debitul contului **105 „Rezerve din reevaluare”** și în creditul conturilor corespunzătoare din clasa **2 „CON-TURI DE IMOBILIZĂRI”**.

Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale. În registrul-jurnal nr. 1 (tab.1) se evidențiază, pe baza unor date convenționale, funcțiunea contului menționat.

CONCLUZII

1. Determinarea diferenței din reevaluare are în vedere valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale, precum și valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora la data intrării în patrimoniul asociației/fundației. Diferența care rezultă trebuie prezentată în bilanț la subpostul II „REZERVE DIN REEVALU-ARE” din cadrul postului J „CAPITALURI PROPRII”).

2. Când rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare (dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ) sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel bun. În cazul în care rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei (dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii. Eventuala diferență rămasă neacoperită care poate să apară se înregistrează ca o cheltuială.

3. Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale se reflectă în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, după caz. Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent. Contabilitatea rezervelor din reevaluare se ține distinct pe conturile sintetice de gradul II, iar contabilitatea analitică a acestora se evidențiază separat pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile economice.

BIBLIOGRAFIE

- 1. MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE, 2004** – *Reglementare contabilă pentru persoanele juridice fără scop patrimonial*. Monitorul Oficial al României, nr. 66 bis/27.01.2004.
- 2. Toma C., Dumitrean, Berheci I., Haliga I., 2005** – *Contabilitate financiară I*. Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
- 3. xxx, 2005** - *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglemen-tărilor contabile conforme cu directivele europene*. Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.