

ÎNREGISTRAREA, URMĂRIREA ȘI RAPORTAREA REZERVELOR DIN REEVALUARE

*Prof.univ.dr. Todea Nicolae Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia
Ec. Todea Nicolae Dan, DGFP Alba*

Rezumat:

The accounting regulations converging to the 4th EEC Directive bring some news concerning the registration in the accountancy and financial reports of the societies. Some of them put at the proof the knowledge and abilities of the accountant professionals. The upper educational institutions' scope is to contribute at the clarifying of aspects regarding the correct application of the accounting regulations. This theme is debated in the present study, mainly concerning the determination, registration, pursuit and report of the revaluation deposits.

Rezervele din reevaluare sunt consecința aplicării tratamentului alternativ de evaluarea a structurilor din situațiile financiare la închiderea exercițiului financiar. Evident este vorba, în principal, despre imobilizările corporale, reevaluarea celorlalte elemente ale situațiilor financiare fiind mai puțin necesară.

Aplicarea tratamentului alternativ de evaluare a elementelor din situațiile financiare este opțiunea întreprinderilor. Această opțiune este prevăzută atât de normele internaționale și europene, cât și de normele românești în domeniu¹. Normele românești prevăd că reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie făcută cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

Definiția valorii juste utilizată în evaluările contabile conține o bună parte din elementele definiției valorii de piață utilizată în evaluările economice. Suma (estimată) pentru care activul (proprietatea) ar putea fi schimbat (ă) de bunăvoie între părți (un vânzător și un cumpărător hotărâți) aflate în cunoștință de cauză, (după un marketing corespunzător) în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv (ambii acționând liber, prudent și fără constrângeri). De altfel, Standardele Internaționale de Evaluare atrag atenția tocmai asupra pericolului confundării celor două noțiuni. Valoarea justă este un concept strict contabil, utilizat pentru evaluarea activelor și datoriilor, de regulă cu ocazia întocmirii raportărilor financiare. Dacă în asemenea împrejurări se poate estima valoarea de piață, aceasta va fi egală cu valoarea justă.

Estimarea valorii de piață (și, ținând seama de elementele similare ale acestora, a valorii juste) se face prin metode care se bazează pe costuri (de înlocuire), pe comparații de piață, pe capitalizarea veniturilor, sau pe fluxurile actualizate de numerar. Asemenea metode se pot utiliza și pentru determinarea valorii juste. În această lucrare ne-am propus însă tratarea evaluării propriu-zise, ci a unor aspecte legate de contabilitatea rezervelor din reevaluare.

Imobilizările corporale ce se reevaluează sunt într-un anumit moment al vieții lor, după o anumită perioadă de utilizare. Ca urmare, există înregistrată o amortizare cumulată. Cu ocazia reevaluării, amortizarea cumulată poate fi tratată în două moduri:

- a. recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea reevaluată;

¹ Standardele Internaționale de Contabilitate 2000, IAS 16, paragrafele 28-40, Directiva a IV-a a CEE, art. 33, al. 1, lit. c, Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aprobate prin OMFP 1752/2005, punctele 108-113

- b. eliminată din valoarea contabilă brută a activului, valoarea netă determinată în urma reevaluării fiind valoarea reevaluată a activului,

În cele ce urmează vom prezenta un exemplu de calcul și înregistrare în contabilitate a reevaluării unei construcții, utilizând ambele modalități de tratare a amortizării.

Valoarea de intrare a imobilizării de evaluat este de 156000 lei, amortizarea cumulată 35750 lei. Valoarea de piață determinată prin combinarea costurilor de înlocuire cu comparațiile de piață este de 130000 lei. Rezultă o valoare brută după reevaluare de 168650 lei. Situația valorilor înainte și după reevaluare precum și a diferențelor din reevaluare rezultate este prezentată mai jos:

	Înainte de Reevaluare	După reevaluare	Diferențe
Valoare brută	156000	168650	12650
Amortizare cumulată	35750	38650	2900
Valoare rămasă (netă)	120250	130000	9750

a. Înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare în prima variantă de tratare a amortizării cumulate se face conform formulei contabile de mai jos:

12650	212	=	%	
	Construcții		105	9750
			Rezerve din reevaluare	
			2812	2900
			Amortizarea construcțiilor	

Altfel spus, am recalculat odată cu reevaluarea activului în cauză, proporțional cu schimbarea valorii brute a acestuia, și amortizarea cumulată. Situația soldurilor conturilor implicate în înregistrări ca urmare a reevaluării, în această variantă este: contul 212 Construcții 168650 lei, contul 2812 Amortizarea construcțiilor 38650 lei, contul 105 Rezerve din reevaluare 9750 lei.

b. Înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare în cea de a doua variantă se face conform formulei contabile de mai jos:

35750	2812	=	%	
	Amortizarea construcțiilor		212	26000
			Construcții	
			105	9750
			Rezerve din reevaluare	

Situația soldurilor conturilor implicate în înregistrări ca urmare a reevaluării, în această variantă, este: contul 212 Construcții 130000 lei, contul 2812 Amortizarea construcțiilor sold zero, contul 105 Rezerve din reevaluare 9750 lei.

Urmare a reevaluării trebuie recalculată amortizarea anuală și lunară pe baza valorii noi a activului. La o durată de funcționare normată de funcționare de 40 de ani (480 luni), durata rămasă de funcționare este de 30,8 ani (370 luni). Rezultă un amortisment lunar după reevaluare de 351 lei, față de 325 lei anterior reevaluării. Diferența lunară de amortisment este de 26 lei. Această diferență se poate constitui în câștig realizat de către întreprindere din utilizarea activului în cauză, și se poate capitaliza prin transferul din rezervele din reevaluare în rezerve. Înregistrarea operațiunilor de acest tip se poate face lunar, odată cu înregistrarea amortizării, sau la sfârșitul anului pentru întreaga diferență aferentă unui exercițiu financiar. Înregistrarea presupune următoarele formule contabile:

351	6811	=	2812	351
Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor			Amortizarea construcțiilor	
26	105	=	1065	26
Rezerve din reevaluare			Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	

Rezervele din reevaluare trebuie să fie prezentate distinct în notele explicative, după un model de tip bilanțier: existent la începutul exercițiului financiar, creșterile în cursul exercițiului financiar, descreșterile în cursul exercițiului financiar (din care capitalizări prin transfer la rezerve), existent la sfârșitul exercițiului financiar. Evident, modificarea rezervelor din reevaluare este prezentată și în *Situația modificării capitalurilor proprii*, ca element de capitaluri proprii.

Dacă ar fi să se raporteze rezervele pe baza exemplului de mai sus, o notă explicativă distinctă, la finele exercițiului financiar, ar putea avea următoarea structură:

	Sold la 01.01	Creșteri	Descreșteri		Sold la 31.12
			Total	din care capitalizate	
Rezerve din reevaluare, total din care: (problema prezentării distincte a rezervelor pe categorii de imobilizări corporale, chiar pe fiecare imobilizare corporală reevaluată în parte, trebuie rezolvată pentru a urmări rezervele până la ieșirea acestora din patrimoniu)	-	9750	26	26	9724

Înregistrarea scoaterii din evidență a activelor reevaluate diferă în funcție de momentul scoaterii, respectiv înainte de amortizarea completă, sau după amortizarea completă. În situația scoaterii din evidență după amortizarea completă, se presupune că întreaga rezervă din reevaluare a fost capitalizată, deci contul 105 Rezerve din reevaluare nu mai are sold. Valoarea brută înregistrată în contul este de active este egală cu valoarea amortizării cumulate². Înregistrarea scoaterii din evidență a activului, în această situație se face prin formula contabilă:

281	=	21
Amortizarea imobilizărilor		Imobilizări corporale

În situația scoaterii din evidență a activului reevaluat înainte de amortizarea integrală înregistrările în contabilitate trebuie să urmărească toate aspectele legate de valoarea brută, amortizare cumulată, rezerve din reevaluare încă necapitalizate. Pentru exemplificare să considerăm că după 25 de ani (300 luni) activul reevaluat mai sus se vinde cu un preț de 35000 lei, incluzând taxa pe valoarea adăugată. Situația soldurilor conturilor, dacă s-a aplicat varianta a. de înregistrare a reevaluării, la acest moment este următoarea: contul 212 Construcții 168650 lei, contul 2812 Amortizarea construcțiilor 143950 lei, contul 105 Rezerve din reevaluare 1950 lei.

Înregistrarea scoaterii din evidență a activului, evident, odată cu înregistrarea vânzării propriu zise, se face prin formula contabilă de mai jos:

² Acest lucru este valabil în România, unde se consideră că valoarea de recuperat prin amortizare este egală cu valoarea de intrare, valoarea reziduală fiind nulă. În contabilitățile anglo-saxone valoarea reziduală estimată este mai mare decât zero, ca urmare nu există o egalitate între valoarea de intrare și amortizarea cumulată.

			212	168650
	%	=	Construcții	
143950	2812			
Amortizarea construcțiilor				
1950	105			
Rezerve din reevaluare				
22750	6583			
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital				

Dacă înregistrarea reevaluării s-a făcut conform variantei b. de mai sus înregistrarea scoaterii din evidență se face prin formula:

			212	130000
	%	=	Construcții	
105300	2812			
Amortizarea construcțiilor				
1950	105			
Rezerve din reevaluare				
22750	6583			
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital				

Există și posibilitatea ca surplusul din reevaluare să se capitalizeze numai odată cu scoaterea activului din evidență. În această situație înregistrarea capitalizării se face pentru întreaga sumă considerată a fi câștig realizat, adică toate rezervele din reevaluare dacă scoaterea din evidență are loc la amortizarea integrală, sau numai partea aferentă amortizării înregistrate, dacă scoaterea din evidență are loc înainte de amortizarea integrală. Formula contabilă este identică celei prin care am înregistrat mai sus, pentru rezerva din reevaluare devenită câștig realizat, lunar.

BIBLIOGRAFIE:

1. Pântea P.I., Managementul contabilității românești, Editura Intelcredo, Deva, 1998
2. Todea N., Contabilitate, aspecte teoretice și aplicații practice, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2003
3. Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, aprobate prin OMFP 1752/2005