

NOUTĂȚI PRIVIND MODIFICAREA POLITICII CONTABILE REFERITOARE LA METODA DE EVALUARE A ACTIVELOR IMOBILIZATE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

| Rezumat | Abstract |
|--|---|
| <p>Potrivit <i>Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate</i>¹ aprobate prin <i>Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014</i>², cu modificările și completările ulterioare, entitățile trebuie să dezvolte politici contabile proprii.</p> <p>Articolul prezintă teoretic și practic cele mai recente noutăți privind reflectarea în contabilitate a operațiunilor referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale, precum și a modalităților de trecere de la metoda reevaluării la metoda costului istoric, în cazul acestora.</p> | <p>According to the <i>Accounting regulations on the annual financial statements and consolidated financial statements</i> approved by the <i>Order of Minister of Public Finance no. 1.802/2014</i>, as subsequently amended and supplemented, the entities must develop its own accounting policies.</p> <p>The paper presents theoretical and practical coverage of the latest novelties on the accounting of the transactions relating to the revaluation of tangible assets and the ways to pass from the revaluation method to the cost method in their case.</p> |
| <p>Cuvinte cheie:</p> <p>√ politici contabile, imobilizări corporale, modificarea politicilor contabile, metoda reevaluării, metoda costului, note explicative</p> | <p>Keywords:</p> <p>√ accounting policies, tangible assets, changes in accounting policies, revaluation method, cost method, notes</p> |

Potrivit prevederilor *reglementărilor contabile*, **politicile contabile** reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

Una dintre politicile contabile o reprezintă **reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric** al acestora. Alte exemple de politici contabile sunt următoarele: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

► Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza **principiului costului de achiziție sau al costului de producție**. În acest sens, *reglementările contabile* prevăd că activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an, care trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție.

► O entitate poate însă opta pentru **reevaluarea imobilizărilor sale corporale la valoarea justă**, în situația în care această opțiune este prevăzută în cadrul politicilor contabile apro-

¹ denumite în continuare *reglementări contabile*

² *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare

bate de către administratorii entității sau de către persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Aplicarea inițială a politicii de reevaluare a imobilizărilor corporale trebuie tratată ca o reevaluare, potrivit subsecțiunii 3.4.1 “Reevaluarea imobilizărilor corporale” din *reglementările contabile*.

În acest sens, *reglementările contabile* prevăd că, prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este 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 este folosită, deseori, 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 este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se revaluează 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 categoria din care face parte trebuie reevaluate. O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în “Capital și rezerve” (contul 105 “Rezerve din reevaluare”).

Reglementările contabile* prevăd că **surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 “Rezultatul reportat 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.

La aplicarea pentru prima dată a *reglementărilor contabile*, soldul contului 1065 “Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” se transferă asupra contului 1175 “Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă un câștig efectiv realizat.

Prin *reglementările contabile* s-au introdus conturi distincte în Planul de conturi pentru sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, respectiv contul 755 “Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” și contul 655 “Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, utilizate după cum urmează:

► Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului “Capital și rezerve”, 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 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 prezentată în cadrul elementului “Capital și rezerve”, cu minimum dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

În cele ce urmează, vom prezenta **un exemplu practic privind evidențierea în contabilitate a operațiunilor privind utilizarea metodei de reevaluare a imobilizărilor corporale**, plecând de la premiza că operațiunile precizate se efectuează începând cu exercițiul financiar 2015 sau ulterior acestuia.

Exemplu

În luna ianuarie N, Societatea ALFA achiziționează Hala A la costul de achiziție de 1.080.000 lei, aceasta fiind destinată producției de bunuri. Începând cu luna februarie N, societatea dă în folosință Hala A.

Durata de viață utilă a halei este de 30 ani, metoda de amortizare folosită fiind cea liniară. Exercițiul financiar al societății coincide cu anul calendaristic, respectiv 1 ianuarie – 31 decembrie.

Potrivit politicilor contabile aprobate de administrator, **societatea a optat pentru metoda reevaluării construcțiilor**. Metodologia de reevaluare adoptată este cea bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea brută a activului.

În lunile decembrie N+1, N+3, N+5 se efectuează reevaluarea tuturor clădirilor societății. În exemplul de față se vor reflecta în contabilitate doar rezultatele reevaluării Halei A achiziționate în luna ianuarie N.

Scenariul I - Societatea consideră că o parte din câștig este realizat pe măsură ce Hala A este folosită pentru producția de bunuri

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ALFA

Înregistrări contabile, în lei:

Ianuarie N

a) Achiziția Halei A:

| | | | |
|------------------------|---|------------------------------|-----------|
| 212 Construcții/Hala A | = | 404 Furnizori de imobilizări | 1.080.000 |
|------------------------|---|------------------------------|-----------|

b) Lunar, în perioada februarie N – decembrie N+1 inclusiv (23 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 3.000 |
|--|---|--|-------|

CONTABILITATE

Decembrie N+1 – Prima reevaluare a Halei A

Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru Hala A este de 1.095.250 lei.

⇒ Amortizarea lunară a Halei A începe cu luna februarie N și este de 3.000 lei:

$$1.080.000 \text{ lei} : (30 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 3.000 \text{ lei/lună.}$$

⇒ Determinarea valorii contabile nete a Halei A:

$$\begin{aligned} \text{Valoare contabilă netă} &= \text{Cost de achiziție} - \text{Amortizare cumulată} = \\ &= 1.080.000 \text{ lei} - (23 \text{ luni} \times 3.000 \text{ lei/lună}) = \\ &= 1.080.000 \text{ lei} - 69.000 \text{ lei} = 1.011.000 \text{ lei.} \end{aligned}$$

După cum se observă, **valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii Halei A** care trebuie înregistrată în contabilitate.

⇒ Determinarea creșterii din reevaluare a Halei A:

$$\begin{aligned} \text{Creștere din reevaluare} &= \text{Valoare justă la decembrie N+1} - \text{Valoare contabilă netă} = \\ &= 1.095.250 \text{ lei} - 1.011.000 \text{ lei} = 84.250 \text{ lei.} \end{aligned}$$

c) Eliminarea valorii amortizării înregistrate până în luna decembrie N+1 (inclusiv) din valoarea Halei A:

| | | | |
|--|---|------------------------|--------|
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | = | 212 Construcții/Hala A | 69.000 |
|--|---|------------------------|--------|

d) Evidențierea creșterii de valoare a Halei A ca urmare a reevaluării:

| | | | |
|------------------------|---|----------------------------|--------|
| 212 Construcții/Hala A | = | 105 Rezerve din reevaluare | 84.250 |
|------------------------|---|----------------------------|--------|

⇒ Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+2:

Valoarea justă a Halei A este de 1.095.250 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 337 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni).

Amortizarea lunară Hală A = Valoarea justă : Durata de viață utilă rămasă = 1.095.250 lei : 337 luni = 3.250 lei.

e) Lunar, în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrările:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 3.000 |
|--|---|--|-------|

| | | | |
|----------------------------|---|---|-------------------|
| 105 Rezerve din reevaluare | = | 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | 250 ¹⁾ |
|----------------------------|---|---|-------------------|

¹⁾ 250 = 3.250 - 3.000.

Suma reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al Halei A care se consideră câștig realizat trecut la rezultatul reportat.

Decembrie N+3 – A doua reevaluare a Halei A

Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru Hala A este de 876.400 lei.

⇒ Amortizarea cumulată a Halei A în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 inclusiv (24 luni) este de 72.000 lei:
 $3.000 \text{ lei/lună} \times 24 \text{ luni} = 72.000 \text{ lei}$.

⇒ Determinarea valorii contabile nete a Halei A:
 Valoare contabilă netă = Valoare justă la decembrie N+1 - Amortizare cumulată =
 $1.095.250 \text{ lei} - (24 \text{ luni} \times 3.000 \text{ lei/lună}) = 1.095.250 \text{ lei} - 72.000 \text{ lei} = 1.023.250 \text{ lei}$.

După cum se observă, **valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o descreștere a valorii Halei A** care trebuie înregistrată în contabilitate.

⇒ Determinarea deprecierei Halei A rezultată în urma reevaluării:
 Depreciere Hala A = Valoare contabilă netă - Valoare justă la decembrie N+3 =
 $1.023.250 \text{ lei} - 876.400 \text{ lei} = 146.850 \text{ lei}$.

f) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 (inclusiv) din valoarea Halei A:

| | | | |
|--|---|------------------------|--------|
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | = | 212 Construcții/Hala A | 72.000 |
|--|---|------------------------|--------|

g) Evidențierea valorii deprecierei Halei A, ca urmare a reevaluării:

| | | | |
|---|---|------------------------|----------------------|
| % | = | 212 Construcții/Hala A | <u>146.850</u> |
| 105 Rezerve din reevaluare | | | 78.250 ²⁾ |
| 655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale | | | 68.600 |

Deoarece valoarea deprecierei înregistrate la a doua reevaluare a Halei A este mai mare decât valoarea existentă în contul 105 "Rezerve din reevaluare" (78.250 lei), se înregistrează o cheltuială pe seama contului 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" pentru diferența dintre valoarea totală a deprecierei și valoarea existentă în contul 105 "Rezerve din reevaluare".

²⁾ $78.250 = 84.250 - (250 \times 24 \text{ luni})$, unde 250 reprezintă rezerva din reevaluare considerată câștig realizat pe măsura înregistrării amortizării Halei A, respectiv lunar în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 (inclusiv).

⇒ Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+4:
 Valoarea justă a Halei A este de 876.400 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 313 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni).
 Amortizarea lunară Hală A = Valoarea justă : Durata de viață utilă = $876.400 \text{ lei} : 313 \text{ luni} = 2.800 \text{ lei}$.

h) Lunar, în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 2.800 |
|--|---|--|-------|

Decembrie N+5 – A treia reevaluare a Halei A

Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru Hala A este de 895.900 lei.

⇒ Amortizarea cumulată a Halei A în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 inclusiv (24 luni) este de 67.200 lei:
 $2.800 \text{ lei/lună} \times 24 \text{ luni} = 67.200 \text{ lei}$.

CONTABILITATE

⇒ Determinarea valorii contabile nete a Halei A:

Valoare contabilă netă = Valoare justă la decembrie N+3 - Amortizare cumulată = 876.400 lei - (24 luni x 2.800 lei/lună) = 876.400 lei - 67.200 lei = 809.200 lei.

După cum se observă, **valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii Halei A** care trebuie înregistrată în contabilitate.

⇒ Determinarea creșterii din reevaluare a Halei A:

Creștere din reevaluare = Valoare justă la decembrie N+5 - Valoare contabilă netă = 895.900 lei - 809.200 lei = 86.700 lei.

i) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 (inclusiv) din valoarea Halei A:

| | | | |
|--|---|------------------------|--------|
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | = | 212 Construcții/Hala A | 67.200 |
|--|---|------------------------|--------|

j) Evidențierea creșterii de valoare a Halei A ca urmare a reevaluării:

| | | | |
|------------------------|---|---|--------|
| 212 Construcții/Hala A | = | % | 86.700 |
| | | 755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale | 68.600 |
| | | 105 Rezerve din reevaluare | 18.100 |

Deoarece valoarea creșterii de valoare înregistrate la a treia reevaluare a Halei A este mai mare decât valoarea evidențiată în contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" (la decembrie N+3), se înregistrează un venit din reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale") de valoare egală cu cheltuiala din reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"), iar diferența de creștere de valoare a Halei A se evidențiază pe seama rezervei din reevaluare (cont 105 "Rezerve din reevaluare").

⇒ Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+6:

Valoarea justă a Halei A este de 895.900 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 289 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni - 24 luni).

Amortizarea lunară Hală A = Valoarea justă : Durata de viață utilă rămasă = 895.900 lei : 289 luni = 3.100 lei.

Scenariul II - Societatea consideră câștigul realizat la scoaterea din evidență a Halei A

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ALFA

Înregistrări contabile, în lei:

Operațiunile de la literele a)-d) (inclusiv calculele aferente) sunt identice cu cele prevăzute la scenariul I.

⇒ Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+2:

Valoarea justă a Halei A este de 1.095.250 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 337 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni).

Amortizarea lunară Hală A = Valoarea justă : Durata de viață utilă rămasă = 1.095.250 lei : 337 luni = 3.250 lei.

e) Lunar, în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|---------------------------------|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor | 3.250 |
|--|---|---------------------------------|-------|

Decembrie N+3 – A doua reevaluare a Halei A

Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru Hala A este de 876.400 lei.

⇒ Amortizarea cumulată a Halei A în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 inclusiv (24 luni) este de 78.000 lei:

$$3.250 \text{ lei/lună} \times 24 \text{ luni} = 78.000 \text{ lei.}$$

⇒ Determinarea valorii contabile nete a Halei A:

$$\text{Valoare contabilă netă} = \text{Valoare justă la decembrie N+1} - \text{Amortizare cumulată} = 1.095.250 \text{ lei} - (24 \text{ luni} \times 3.000 \text{ lei/lună}) = 1.095.250 \text{ lei} - 78.000 \text{ lei} = 1.017.250 \text{ lei.}$$

După cum se observă, **valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o descreștere a valorii Halei A** care trebuie înregistrată în contabilitate.

⇒ Determinarea deprecierei Halei A rezultată în urma reevaluării:

$$\text{Depreciere Hala A} = \text{Valoare contabilă netă} - \text{Valoare justă la decembrie N+3} = 1.017.250 \text{ lei} - 876.400 \text{ lei} = 140.850 \text{ lei.}$$

f) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie N+2 – decembrie N+3 (inclusiv) din valoarea Halei A:

| | | | |
|--|---|------------------------|--------|
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | = | 212 Construcții/Hala A | 78.000 |
|--|---|------------------------|--------|

g) Evidențierea valorii deprecierei Halei A, ca urmare a reevaluării:

| | | | |
|---|---|------------------------|----------------|
| % | = | 212 Construcții/Hala A | <u>140.850</u> |
| 105 Rezerve din reevaluare | | | 84.250 |
| 655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale | | | 56.600 |

Deoarece valoarea deprecierei înregistrate la a doua reevaluare a Halei A este mai mare decât valoarea existentă în contul 105 "Rezerve din reevaluare" (84.250 lei), se înregistrează o cheltuială pe seama contului 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" pentru diferența dintre valoarea totală a deprecierei și valoarea existentă în contul 105 "Rezerve din reevaluare".

⇒ Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+4:

Valoarea justă a Halei A este de 876.400 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 313 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni).

$$\text{Amortizarea lunară Hală A} = \text{Valoarea justă} : \text{Durata de viață utilă} = 876.400 \text{ lei} : 313 \text{ luni} = 2.800 \text{ lei.}$$

h) Lunar, în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 2.800 |
|--|---|--|-------|

Decembrie N+5 – A treia reevaluare a Halei A

Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru Hala A este de 895.900 lei.

CONTABILITATE

⇒ Amortizarea cumulată a Halei A în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 inclusiv (24 luni) este de 67.200 lei:
 $2.800 \text{ lei/lună} \times 24 \text{ luni} = 67.200 \text{ lei}$.

⇒ Determinarea valorii contabile nete a Halei A:
Valoare contabilă netă = Valoare justă la decembrie N+3 - Amortizare cumulată =
 $876.400 \text{ lei} - (24 \text{ luni} \times 2.800 \text{ lei/lună}) = 876.400 \text{ lei} - 67.200 \text{ lei} = 809.200 \text{ lei}$.

După cum se observă, **valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii Halei A** care trebuie înregistrată în contabilitate.

⇒ Determinarea creșterii din reevaluare a Halei A:
Creștere din reevaluare = Valoare justă la decembrie N+5 - Valoare contabilă netă =
 $895.900 \text{ lei} - 809.200 \text{ lei} = 86.700 \text{ lei}$.

i) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie N+4 – decembrie N+5 (inclusiv) din valoarea Halei A:

| | | | |
|--|---|------------------------|--------|
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | = | 212 Construcții/Hala A | 67.200 |
|--|---|------------------------|--------|

j) Evidențierea creșterii de valoare a Halei A ca urmare a reevaluării:

| | | | |
|------------------------|---|---|---------------|
| 212 Construcții/Hala A | = | % | <u>86.700</u> |
| | 755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale | | 56.600 |
| | 105 Rezerve din reevaluare | | 30.100 |

Deoarece valoarea creșterii de valoare înregistrate la a treia reevaluare a Halei A este mai mare decât valoarea evidențiată în contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" (la decembrie N+3), se înregistrează un venit din reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale") de valoare egală cu cheltuiala din reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"), iar diferența de creștere de valoare a Halei A se evidențiază pe seama rezervei din reevaluare (cont 105 "Rezerve din reevaluare").

Referitor la **modificările de politici contabile**, reglementările contabile prevăd că acestea pot fi determinate de:

- inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;
- o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de:

- ☑ modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;
- ☑ obținerea unor informații credibile și mai relevante.

Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile.

Potrivit prevederilor **pct. 62¹ introdus în reglementările contabile prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4.160/2015³ privind modificarea și completarea unor reglementări contabile**, entitățile care⁴ decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului procedează la ajustarea sumelor evidențiate în contul 105

³ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4.160/31.12.2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile (M.O. nr. 21/12.01.2016)

⁴ în baza opțiunii de la pct. 62 din reglementările contabile

“Rezerve din reevaluare” în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, au transferat sumele în rezultatul reportat (contul 1175 “Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), după cum urmează:

a) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, pe măsura amortizării activului, închid rezerva din reevaluare (soldul contului 105 “Rezerve din reevaluare”) pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă (articol contabil 105 “Rezerve din reevaluare” = 21x Imobilizări corporale);

b) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, la scoaterea din evidență a imobilizării pentru care s-a constituit rezerva respectivă, procedează astfel:

- ✓ transferă din contul 105 “Rezerve din reevaluare” în contul 1175 “Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” rezerva corespunzătoare sumelor amortizate din valoarea imobilizării;
- ✓ reduce valoarea imobilizării cu rezerva din reevaluare aferentă valorii care nu a fost amortizată (articol contabil 105 “Rezerve din reevaluare” = 21x Imobilizări corporale).

Entitățile care modifică politica contabilă aplicabilă imobilizărilor corporale în sensul că decid să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului aplică prevederile de mai sus, prin excepție de la cerințele pct. 63 alin. (1) din *reglementările contabile*.

Exemplu (continuare)

În anul N+6, Societatea ALFA decide schimbarea politicii contabile privind evaluarea construcțiilor, respectiv decide să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului.

Scenariul I - Societatea consideră că o parte din câștig este realizat pe măsură ce Hala A este folosită pentru producția de bunuri

k) Lunar, în perioada ianuarie N+6 – decembrie N+6 inclusiv (12 luni) se efectuează înregistrările:

| | | | |
|--|---|---|-------------------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 3.000 |
| 105 Rezerve din reevaluare | = | 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | 100 ³⁾ |

³⁾ 100 = 3.100 - 3.000.

Suma reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al Halei A care se consideră câștig realizat trecut la rezultatul reportat.

l) În data de 31 decembrie N+6, Societatea ALFA efectuează înregistrarea:

| | | | |
|----------------------------|---|------------------------|----------------------|
| 105 Rezerve din reevaluare | = | 212 Construcții/Hala A | 16.900 ⁴⁾ |
|----------------------------|---|------------------------|----------------------|

⁴⁾ 16.900 = 18.100 - (100 x 12 luni).

⇒ **Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+7, odată cu trecerea la utilizarea metodei costului pentru construcții de către Societatea ALFA:**

Valoarea rămasă de amortizat a Halei A este de 843.000 lei (895.900 lei - 16.900 lei - 3.000 lei x 12 luni), iar durata de viață utilă rămasă este de 277 luni (30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni - 24 luni - 12 luni).

CONTABILITATE

Amortizarea lunară Hală A = Valoarea rămasă de amortizat : Durata de viață utilă rămasă = 843.000 lei : 277 luni = 3.043,32 lei.

Scenariul II - Societatea consideră câștigul realizat la scoaterea din evidență a Halei A

k) Lunar, în perioada ianuarie N+6 – decembrie N+6 inclusiv (12 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 3.100 |
|--|---|--|-------|

l) În data de 31 decembrie N+6, Societatea ALFA înregistrează transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat ca urmare a trecerii de la metoda reevaluării la metoda costului:

| | | | |
|----------------------------|---|---|--------|
| 105 Rezerve din reevaluare | = | 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | 30.100 |
|----------------------------|---|---|--------|

⇒ **Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie N+7, odată cu trecerea la utilizarea metodei costului pentru construcții de către Societatea ALFA:**

Valoarea rămasă de amortizat a Halei A este de 858.700 lei (895.900 lei - 3.100 lei x 12 luni), iar durata de viață utilă rămasă este de 277 luni (30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni - 24 luni - 12 luni).

Amortizarea lunară Hală A = Valoarea rămasă de amortizat : Durata de viață utilă rămasă = 858.700 lei : 277 luni = 3.100 lei.

În data de 2 decembrie N+7, Societatea ALFA vinde Hala A la prețul de 1.000.000 lei.

m) Lunar, în perioada ianuarie N+7 – noiembrie N+7 inclusiv (11 luni) se efectuează înregistrarea:

| | | | |
|--|---|--|-------|
| 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | = | 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | 3.100 |
|--|---|--|-------|

n) În data de 2 decembrie N+7, Societatea ALFA înregistrează vânzarea Halei A:

| | | | |
|----------------------|---|--|-----------|
| 461 Debitori diverși | = | 7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital | 1.000.000 |
|----------------------|---|--|-----------|

Notă: Nu este luat în calcul regimul TVA, acesta fiind cel prevăzut de Legea nr. 227/2015⁵ privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

o) Scăderea din gestiune a Halei A care a fost vândută:

| | | | |
|---|---|------------------------|-----------------------|
| % | = | 212 Construcții/Hala A | 895.900 ¹⁾ |
| 2812 Amortizarea construcțiilor/Hala A | | | 71.300 ²⁾ |
| 6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital | | | 824.600 |

¹⁾ 895.900 reprezintă valoarea justă la decembrie N+5.

⁵ Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

$$^2) 71.300 = 3.100 \times (12 \text{ luni} + 11 \text{ luni}).$$

Entitățile care⁶ decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului, vor urmări ca aplicarea acestei opțiuni să nu conducă la subevaluarea activelor respective, față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi fost reevaluate.

Prevederile pct. 62¹ din *reglementările contabile* se aplică indiferent dacă reevaluarea a fost efectuată prin aplicarea unui indice sau prin recalcularea valorii nete a imobilizării.

- **Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia.** Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acesteia i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

- **În cazul clădirilor care au fost reevaluate și au făcut obiectul unei cedări parțiale,** la scoaterea din evidență a acestora, **diferența din reevaluare aferentă părții cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare**, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență, și se evidențiază în contul 1175 “Rezultatul raportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizărilor respective.

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.

Potrivit *reglementărilor contabile*, conținutul **notelor explicative la situațiile financiare**, valabil pentru toate entitățile, cuprinde, printre altele, informații referitoare la **politicile contabile adoptate**, inclusiv: bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente; conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de *reglementările contabile*; orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate. **Dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, notele explicative vor cuprinde un tabel** care să prezinte: mișcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține; și valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate.

Prezentarea politicilor contabile utilizate de entitate ajută la obținerea comparabilității, respectiv le oferă utilizatorilor posibilitatea de a compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale.

Nevoia de comparabilitate nu trebuie însă să conducă la o simplă uniformitate și nu trebuie să devină un impediment în introducerea de politici contabile îmbunătățite. De aceea, nu este indicat ca o entitate să continue să evidențieze în contabilitate, în aceeași manieră, o tranzacție sau un alt eveniment dacă politica adoptată nu menține caracteristicile calitative fundamentale ale informațiilor financiare.

⁶ în baza opțiunii de la pct. 62 din *reglementările contabile*