



RENTROP & STRATON

Grup de Editură și Consultanță în Afaceri
Societate mixtă româno-germană

Tratamentele fiscal-contabile privind

Reevaluarea

Imobilizarilor Corporale

- 50 studii de caz -

www.rs.ro

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

ISBN: 978-973-722-544-3; TCF001
© RENTROP & STRATON

Autori: Colectiv Rentrop & Straton

Manager Centru de Profit: Liliana Grigore
Manager Produs: David Truşcă

Director Creație-Producție: Cristina Straton
Tehnoredactare: Simona Morarescu
Corectura: Elvira Panaitescu

Lucrare editată de: **RENTROP & STRATON**
Grup de Editură și Consultanță în Afaceri

Președinte: George Straton
Director General: Florin Câmpeanu
Director Economic: Mariana Nețoiu

Serviciul Clienți:
tel.: 021.209.45.45; fax: 021.408.28.99
e-mail: consilier@rs.ro

Puteți consulta și celelalte lucrări editate de
RENTROP & STRATON la adresa: www.rs.ro

TCF001

© 2010 RENTROP & STRATON

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Informațiile din acest material au fost obținute din surse pe care le considerăm de încredere. Scopul acestei lucrări este să vă ofere o privire de ansamblu asupra celor mai noi modificări legislative și a implicațiilor acestora în activitatea dumneavoastră. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere ocazională vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

- Cuprins -

1. Curs de reevaluare la 31.12.2009
2. Curs valutar folosit la reevaluarea unui leasing intern
3. Este posibilă acoperirea pierderii din reevaluarea unui imobil?
4. Reevaluare cladire. Completare bilant.
5. Diferente de curs din reevaluarea leasingului financiar
6. Reevaluare grupa de imobilizari
7. Creștere din reevaluare. Recalculare amortizare
8. Cheltuielile rezultate din reevaluarea cladirilor se înregistrează în costul de producție?
9. Reevaluare cladiri si constructii speciale. Înregistrari contabile
10. Reevaluare actiuni cotate. Înregistrari contabile
11. Impozitare venituri din reevaluare
12. Reevaluare creante si datorii in valuta. Cheltuieli deductibile
13. Reevaluare portofoliu actiuni
14. Cursul de schimb utilizat la reevaluarea lunara a datoriilor
15. Impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe efectuata dupa 1 ianuarie 2004
16. Reevaluare leasing

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

17. Amortizare fiscala. Rezerve din reevaluare mijloace fixe
18. Reevaluare imobilizari corporale
19. Reevaluare cladire. Amortizare
20. Provizoane. Reevaluare conturile 4118 si 491
21. Imobil achizitionat in leasing. Reevaluare cladire
22. Reevaluare cladire 4
23. Reevaluarea provizion
24. Reevaluarea mijloacelor fixe. Regim fiscal si inregistrari contabile
25. Reevaluare titluri de participare. Inregistrari contabile
26. Reevaluare imobil. Baza impozitare vanzare imobil
27. Reevaluare creante in valuta
28. Curs reevaluare lunar
29. Rezerve din reevaluare
30. Reevaluare lunara datorii si creante
31. Reevaluare camioneta
32. Rezerve din reevaluare. Deductibilitate fiscala
33. Reevaluare imobilizari financiare
34. Crestere din reevaluare
35. Operatiuni legate de reevaluarea si vanzarea unui imobil
36. Reevaluare imobilizari corporale. Consecinte fiscale
37. Reevaluare imobil 2009
38. Reevaluare cladire 3
39. Reevaluare cladire 2
40. Monografie reevaluare
41. Reevaluare cladire 1
42. Tratament fiscal reevaluare
43. Reevaluare imobilizari corporale. Inregistrari contabile
44. Reevaluare la 31 decembrie 2009
45. Vanzare teren. Impozitarea rezervei din reevaluare
46. Reevaluare imprumut. Valuta
47. Valuta. Decontare datorii. Reevaluare la data bilantului
48. Creditarea societatii de catre asociati in euro. Plata sumelor in alta valuta. Reevaluare
49. Reevaluare imobil. Aspecte contabile si fiscale
50. Imobilizari corporale. Reevaluare. Scoatere din evidenta. Prevederi pentru modul de constituire a rezervelor

→ 1. Curs de reevaluare la 31.12.2009

Intrebare: Va rog sa precizati care este cursul de schimb valabil pentru reevaluarea creantelor si datoriilor in euro la 31.12.2009, cel de 4.2296 sau 4.2282? De asemenea va rog sa specificati actul normativ care stipuleaza alegerea datei cursului de schimb utilizat pentru aceasta situatie.

Raspuns: In data de 06.01.2010 a fost publicat pe Siteul Ministerului de Finante Cursurile pietei valutare din data de 31.12.2009, comunicata de Banca Nationala a Romaniei, in vederea intocmirii situatiilor financiare ale anului 2009 de catre toate entitatile prevazute de Legea contabilitatii 82/1991, republicata. Cursul publicat pentru inchidere este de 4.2282 lei/ euro.

→ 2. Curs valutar folosit la reevaluarea unui leasing intern

Intrebare: Referitor la intrebarea mea anterioara legata de diferentele de curs valutar ce rezulta din reevaluarea unui leasing intern.

Subliniati faptul ca se foloseste cursul PUBLICAT din ultima zi lucratoare a lunii. Mai exact, eu unde trebuie sa caut ca sa gasesc acest curs?

In al doilea rand, de ce considerati ca inregistrarea la leasing intern este de tipul 668 = 167, iar pentru leasing extern este 665 = 401?

Raspuns: Cursul valutar este cel afisat de BNR.

Observatia dvs este corecta, deoarece contul 401 face referire la o datorie aferenta unui furnizor extern.

Totusi scopul nostru a fost sa evidentiem diferenta de utilizare a contului 665 fata de contul 668. Astfel pentru decontarea in lei a unui leasing exprimat contractual in valuta se va reevalua prin contul 665/765, iar leasingul cu decontare in valuta se va reevalua prin contul 668/768.

→ 3. Este posibila acoperirea pierderii din reevaluarea unui imobil?

Intrebare: O societate a realizat pierdere in 2009 in suma de 220000 lei. Asociatii doresc in AGA sa stinga pierderea respectiva din contul 1065, cont in care au fost inregistrate plusuri din reevaluarea unui imobil. Totodata societatea are in 117- alte fonduri din repartizari profit, suma de 40000 lei. Deci, cum ar trebui sa procedeze, poate sa stinga din 1065? si care ar fi procedura si inregistrarile contabile?

Raspuns: Procedura este relativ simpla. Astfel in urma convocarii adunarii asociatilor conform termenelor stabilite de Legea 31/1990 – privind societatile comerciale, republicata cu modificari, in caz de intrunire legala, adunarea asociatilor poate stabili sursele din care se acopera pierderea.

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Din punct de vedere al reglementarilor contabile ambele surse amintite in intrebare, rezerva si rezultatul reportat, pot fi utilizate pentru acoperirea pierderii conform art. 249 din OMFP 3055/2009 – privind contabilitatea, armonizata cu directivele europene, ce prevede: " Pierdere contabila reportata se acopera din profitul exercitiului financiar si cel reportat, din rezerve, prime de capital si capital social, potrivit hotararii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale. in lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acopera pierdere contabila este la latitudinea adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, respectiv a consiliului de administratie.

Pentru inregistrarea in contabilitate amintim ca pierdere exercitiului 2009 trebuie sa se regaseasca in debitul contului 117 – rezultatul reportat pierdere, analitic distinct.
Astfel pentru acoperirea pierderii din rezerve consideram corecta urmatoarea inregistrare
1065"rezerve " – 117 "pierdere reportata" cu suma acoperita
Pentru suma ce provine din rezultatul reportat profit
117" rezultat reportat profit" = 117" rezultatul reportat pierdere"

Nu putem incheia acest raspuns, chiar daca nu se solicita prin intrebare, fara sa va amintim de implicatiile fiscale. Se retine ca rezerva din reevaluare este un element impozabil supus unui impozit amanat. In acest moment dvs aveti o modificare a destinatiei astfel incat ia nastere fapt generator al impozitarii acestei rezerve. Deoarece de-a lungul timpului, au fost mai multe tratamente fiscale, aferente amortizarii din reevaluare, periodic au alternat situatiile cand amortizarea din reevaluare fie a fost deductibila, fie nedeductibila, in ultimii 5 ani s-au succedat 3 situatii de acest fel, va recomandam aprofundarea cu elemente concrete, cand s-au constituit aceste rezerve din reevaluare, ce suma se preteaza impozitarii.

➔ **4. Reevaluare cladire. Completare bilant.**

Intrebare: Am urmatoarea problema. In data de 31.12.2010 s-a reevaluat o cladire valoare balanta 165066, valoare reevaluare 168000, crestere din reevaluare 2934. Am folosit pentru calcul si inregistrare in contabilitate metoda scaderii amortizarii.

In balanta valoarea amortizata a fost 14774 rezultand valoarea neta contabila 150292
(165066-14774) diferenta din reevaluare 168000-150292 = 17708

Am inregistrat in contabilitate

281 = 212514774

2125 = 10517708

Am recalculat amortizarea 168000 valoarea ramasa = 391

Din ianuarie 2010 am folosit noua valoare de amortizare. Problema mea este urmatoarea, la completarea bilantului in formularul F40 la situatia amortizarilor activelor imobilizate la amortizarea in cursul anului pentru a-mi da soldul din balanta a trebuit sa trec suma cu - , pentru ca soldul initial al amortizarii era mai mare decat amortizarea din cursul anului sau

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

mai bine zis eu scazand amortizarea automat am inregistrat valoarea in debitul contului 2811 si astfel soldul final era mai mic.

Raspuns: In "Situatia activelor imobilizate" (cod 40), informatiile sunt inscrise la costul istoric sau la valoarea reevaluată a imobilizarilor, după caz.

Probabil ati gresit undeva la calcule, va redau mai jos calculele după datele furnizate de dumneavoastra care până la un anumit punct dau cu cele inregistrate de dumneavoastra însă nu știu cum ati recalculat amortizarea.

In decembrie 2009 este efectuată o reevaluare în vederea stabilirii unei noi valori.

Valoarea de intrare: 165.066 lei

Durata normală de functionare de X de ani

Amortizarea cumulată la 31.12.2009 14.774 lei

Valoarea ramasă 150.292 lei

Valoarea justă conform raportului de evaluare este de 168.000 lei

Astfel, în cazul prezentat rezultă un plus din reevaluare de 17.708 lei calculat ca diferență între valoarea justă și valoarea contabilă, poate fi înregistrat în contabilitate în funcție de politica contabilă adoptată:

Eliminarea amortizării: 2812 = 212 cu 14.774 lei

Inregistrarea plusului: 212 = 105 cu 17.708 lei

Calculul amortizării recalculat care se va înregistra cu 01.01.2010

Amortizare anuală = Valoarea justă / durata de amortizare ramasă.

➔ 5. Diferențe de curs din reevaluarea leasingului financiar

Intrebare: Diferențele de curs rezultate din reevaluarea leasingului financiar intern la sfârșitul fiecărei luni se înregistrează așa:

668 = 167 sau 167 = 768.

Este corect?

Soldul lui 167 reprezintă cât mai ai de plată, la cursul din ultima zi a lunii, nu?

Raspuns: Prin leasing intern înțelegem un contract de leasing în valută, plata facturilor făcându-se în lei.

Considerăm corecte înregistrările în conturile 668 și 768 a diferențelor din reevaluare, conform prevederilor din OMFP 3055/2009.

Se reține că toate aceste reevaluări se fac la cursul publicat, subliniem publicat, în ultima zi a lunii (zi lucrătoare)

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Astfel prima inregistrare a dvs reprezinta o pierdere din diferenta de curs, a doua un castig din diferenta de curs. Soldul lui 167 reprezinta datoria de plata la cursul de schimb din ultima zi a lunii precedente, fata de care se vor determina noile evaluari in luna in curs.

Se retine ca daca datoria s-ar achita in valuta, se vor utiliza pentru actualizare, conturile 665, 765 – exemplu am o factura de la un furnizor extern de 10 eur. La 31. 12.2009 cursul de evaluare a fost de 4.2282.

Presupunem ca evaluam la data de 31.04.2010 la curs de 4. 4282.

Prin urmare voi efectua inregistrarea

665 = 401 pentru $10 \times (4.4282 - 4.2282)$ lei = 2 lei.

→ 6. Reevaluare grupa de imobilizari

Intrebare: Pe baza situatiei existente la sfarsitul anului 2009 am procedat la reevaluarea grupei CLADIRI. Reevaluarea s-a efectuat in luna ianuarie 2010, raportul de evaluare avand data de 25.01.2010, iar in decizia asociatilor de aprobare a reevaluarii (din 01.02.2010) se precizeaza inregistrarea rezultatelor reevaluarii in situatiile financiare aferente trimestrului 1 anul 2010. In ce luna inregistrez in contabilitate rezultatele raportului de evaluare?

Raspuns: In conformitate cu prevederile legale, imobilizarile corporale pot fi supuse reevaluarii. In acest caz, imobilizarile vor fi prezentate in bilant la valoarea reevaluată.

Reevaluarea acestora se face, cu exceptiile prevazute de reglementarile legale, la valoarea justa, valoarea care se determina pe baza unor evaluari efectuate de catre specialisti autorizati.

Daca un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din clasa din care face parte trebuie reevaluate, cu exceptia situatiei cand nu exista nici o piata activa pentru acea imobilizare.

Hotararea de reevaluare a imobilizarilor corporale se ia de catre Consiliul de administratie al fiecarei societati si dupa primirea raportului de evaluare, acesta trebuie aprobat de administratori si abia apoi il puteti inregistra in contabilitate si depune la impozitele locale.

→ 7. Crestere din reevaluare. Recalculare amortizare

Intrebare: In urma unei reevaluari facuta in august 2009, valoarea unei cladiri si a unei constructii cresc considerabil. As dori sa stiu care sunt inregistrarile contabile, daca este suficienta nota contabila 212= 105, sau este obligatorie si trecerea in 1065 la rezerve din reevaluare? Care este tratamentul sumelor din contul 1065? Cum se recalculeaza amortizarea si daca diferenta de amortizare aferenta surplusului rezultat din reevaluarea cladirii se trece pe elemente similare veniturilor, in alt cont, fiind deci o cheltuiala nedeductibila?

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Raspuns: Conform prevederilor OMFP 1752/2005, pct. 111, abrogat de 3055/2009 in cazul in care se efectueaza reevaluarea imobilizarilor corporale, diferenta dintre valoarea rezultata in urma reevaluarii si costul istoric trebuie prezentata ca si Rezerva din reevaluare. Tratatamentul in scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat in notele explicative la situatiile financiare. Indiferent daca valoarea rezervei din reevaluare a fost modificata sau nu in cursul exercitiului financiar, entitatile trebuie sa prezinte in notele explicative urmatoarele informatii:

- valoarea rezervei din reevaluare la inceputul exercitiului financiar;
- diferentele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar;
- sumele capitalizate sau transferate intr-un alt mod din rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar, prezentandu-se natura oricarui astfel de transfer, cu respectarea legislatiei in vigoare;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfarsitul exercitiului financiar.

Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve (contul 1065 – Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare) atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat. Notiunea de „castig realizat” apare la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

O parte din castig poate fi realizata pe masura ce activul este folosit de entitate (pe masura amortizarii acestuia), caz in care valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.

Din punct de vedere al inregistrarilor contabile, tratamentul reevaluarii este urmatorul:

- daca rezultatul reevaluarii este o crestere fata de valoarea contabila neta, aceasta se trateaza astfel:

- a) ca o crestere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului „Capital si rezerve”, daca nu a existat o descrestere anterioara recunoscuta ca o cheltuiala aferenta acelui activ, sau
- b) ca un venit care sa compenseze cheltuiala cu descresterea recunoscuta anterior la acel activ.

- daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, aceasta se trateaza ca:

- a) o cheltuiala cu intreaga valoare a deprecierii atunci cand in rezerva din reevaluare nu este inregistrata o suma referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau
- b) o scadere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului „Capital si rezerve” cu minimul dintre valoarea acelei rezerve si valoarea descresterii, iar eventuala diferenta ramasa neacoperita se inregistreaza ca o cheltuiala.

Amortizarea cumulata la data reevaluarii poate fi tratata dupa cum urmeaza:

- a) recalculata proportional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, sau
- b) eliminata din valoarea contabila bruta a activului.

Tratatamentul fiscal al rezervei din reevaluare este prezentat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal (Codul fiscal) si HG 44/2004 privind Numele Metodologice de aplicare a Codului fiscal (HG 44/2004).

Prin OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

financiar-fiscale (OUG 34/2009) s-a introdus o exceptie de la regula generala prezentata inainte. Astfel, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe.

HG 488/2009 pentru completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin HG 44/2004, aduce precizari suplimentare in ce priveste exceptia mentionata anterior, introdusa prin OUG 34/2009.

Astfel, rezervele reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, existente in sold in contul „1065” la data de 30 aprilie 2009, inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei acestora potrivit prevederilor art. 22 alin (5) Codul fiscal.

➔ **8. Cheltuielile rezultate din reevaluarea cladirilor se inregistreaza in costul de productie?**

Intrebare: Cheltuielile rezultate din reevaluarea cladirilor se inregistreaza in costul de productie?

Raspuns: Potrivit IAS 16, standardul care descrie tratamentul contabil pentru imobilizarile corporale, principiul de recunoastere a costului presupune ca o entitate nu recunoaste la valoarea contabila a unui element de imobilizari corporale costurile care nu aduc imbunatatiri elementului respectiv, imbunatatiri care sa genereze beneficii economice din utilizarea acestuia.

Costul unui element de imobilizari corporale va fi recunoscut ca activ daca si numai daca :

- a) este posibila generarea catre entitate de beneficii economice viitoare aferente activului;
- b) costul activului poate fi masurat in mod credibil;

Cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizarilor corporale vor fi trecute in mod normal pe cheltuieli. Cheltuielile trebuie adaugate la valoarea contabila a activului doar atunci când imbunatatesc conditia activului peste standardul de performanta estimat initial, actiune care are drept rezultat beneficii economice viitoare suplimentare fata de beneficiile economice estimate initial a rezultat din utilizarea activului.

Asadar, cum costurile reevaluari nu au legatura cu imbunatatirea conditiei activului, si nici nu genereaza beneficii economice din utilizarea cladirilor reevaluate, atunci acestea vor fi inregistrate direct pe cost.

➔ **9. Reevaluare cladiri si constructii speciale. Inregistrari contabile**

Intrebare: Cheltuielile rezultate din reevaluarea cladirilor si a constructiilor speciale la finele anului 2009, respectiv contul 681.3, se inregistreaza in contabilitatea de gestiune a anului respectiv, adica influenteaza costul de productie?

Raspuns: (1) Costul de productie al unui bun cuprinde costul de achizitie a materiilor prime si materialelor consumabile si cheltuielile de productie direct atribuibile bunului.

(2) Costul de productie sau de prelucrare al stocurilor, precum si costul de productie al imobilizarilor cuprind cheltuielile directe aferente productiei, si anume: materiale directe, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera directa si alte cheltuieli directe de productie, costul proiectarii produselor, precum si cota cheltuielilor indirecte de productie alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora.

In cazul productiei de imobilizari, exemple de cheltuieli incadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt urmatoarele:

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;
- b) costurile initiale de livrare si manipulare;
- c) costurile de instalare si asamblare;
- d) costurile de testare a functionarii corecte a activului;
- e) onorarii profesionale si comisioane achitate in legatura cu activul etc.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera si alte cheltuieli legate de personalul direct angajat in furnizarea serviciilor, inclusiv personalul insarcinat cu supravegherea, precum si regiile corespunzatoare.

(4) In costul de productie poate fi inclusa o proportie rezonabila din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, in masura in care acestea sunt legate de perioada de productie.

Includerea in costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvata in masura in care reprezinta costuri suportate pentru a aduce stocurile in locul si forma dorite.

(5) Exemple de costuri care nu trebuie incluse in costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei in care au survenit, sunt urmatoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de productie inregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu exceptia cazurilor in care aceste costuri sunt necesare in procesul de productie, anterior trecerii intr-o noua faza de fabricatie. Cheltuielile de depozitare se includ in costul de productie atunci cand sunt necesare pentru a aduce stocurile in locul si in starea in care se gasesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administratie care nu participa la aducerea stocurilor in forma si locul final;
- costurile de desfacere;
- regia fixa nealocata costului, care se recunoaste drept cheltuiala in perioada in care a aparut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacitatii normale de productie (activitate).

Concluzie: in costul de productie intra doar cheltuielile directe (601,64X) si indirecte aferente productiei (60X,61X,62X,63X,64X,65X, 6811). in cazul dumneavoastra nu recomand inregistrarea

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

in costul de productie a cheltuielilor rezultate in urma reevaluari deoarece acestea sunt atribuite prin amortizare. Conform OUG 34/2009 daca la 31.12.2009 se face o noua reevaluare din care rezulta o diminuarea a mijlocului fix aceasta se face cu o cheltuiala, cheltuiala care este nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Recuperarea se face prin amortizarea fiscala care nu se ea in calculul reevaluarii, amortizarea ramanand aceeaia la valoarea de intrare a mijlocului fix.

→ **10. Reevaluare actiuni cotate. Inregistrari contabile**

Intrebare: Cum se revalueaza la sfarsitul anului, portofoliul de actiuni cotate la bursa? Inregistrari contabile.

Raspuns: Conform OMFP 3055/2009 titlurile pe termen scurt (actiuni si alte investitii financiare) admise la tranzactionare pe o piata reglementata se evalueaza la valoarea de cotation din ultima zi de tranzactionare, iar cele netranzactionate la costul istoric mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen lung (actiuni si alte investitii financiare) se evalueaza la costul istoric mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

Exemplu:

- Se vireza bani la o Societate de investitii financiare in vederea cumpararii a 50 actiuni la pret de 10 lei / actiune.

461 = 5121 500 lei

- Cumpararea actiunilor

508 = 461 500 lei

- La data de 31.12.N valoarea unei actiuni este de 11 lei conform raportului de inchidere, (50 actiuni*11lei =550)

508 = 7642 50 lei

In situatia in care este o descrestere avem urmatoarea inregistrare,

6642 = 508

→ **11. Impozitare venituri din reevaluare**

Intrebare: O societate cu raspundere limitata a efectuat si inregistrat la 31.12.2003 reevaluarea imobilizarilor corporale conform HG 1553/2003 (cladiri, constructii speciale, echipamente tehnologice). Conform Codului Fiscal si a normelor de aplicare a acestuia, societatea a dedus lunar diferenta din reevaluare amortizata lunar. De asemenea, tot lunar a

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

inregistrat surplusul din reevaluare. La 31.12.2008 a efectuat o noua reevaluare a cladirilor si constructiilor speciale, la fel ca si in cazul primei reevaluari a dedus cheltuiala cu amortizarea. Din data de 01.05.2009, surplusul din reevaluare aferent reevaluarii inregistrate la 31.12.2008, inregistrat lunar, a fost considerat element similar veniturilor, si impozitat. Va rog sa-mi spuneti daca in anul 2010, se aplica acelasi tratament fiscal, pentru surplusul din reevaluri efectuat dupa data de 01.01.2004, si inregistrat in contabilitate lunar. Pentru exemplificare, va redau cazul meu:

rezerve din reevaluare la 31.12.2003 (cf. HG 1553/2003)- ct.105 =3.600.000 lei

surplus din reevaluare amortizat lunar =10.000 lei

rezerve din reevaluare la 31.12.2008- ct.105 =900.000 lei

surplus din reevaluare amortizat lunar =3.000 lei

D.p.d.v. al cheltuielii cu amortizarea a dedus lunar 10.000 lei+3.000 lei, concomitent inregistrand D105-C1065, lunar, 13.000 lei.

In anul 2009, la calculul impozitului pe profit, am impozitat 3.000 lei*8 luni =2.4000 lei (elemente similare veniturilor).

In anul 2010, impozitez in continuare 3.000 lei/luna?

Raspuns: Desigur, sunt in vigoare si pentru anul 2010 prevederile referitoare la impozitarea veniturilor rezultate din surplusul din reevaluare. Observatia mea este aceea ca, trebuie sa considerati impozabile aceste sume trimestrial, si nu anual. Asadar, pentru calculul impozitului pe profit pentru trim. I 2010 – veti considera ca element similar veniturilor si veti impozita suma de 9.000 lei (aferente celor 3 luni din trimestru) concomitent cu deducerea cheltuielii cu amortizarea.

➔ **12. Reevaluare creante si datorii in valuta. Cheltuieli deductibile**

Intrebare: Conform ordinului 3055 trebuie sa facem reevaluarea creantelor si datoriilor in valuta lunar. Cum sunt considerate din punct de vedere fiscal cheltuielile si veniturile din reevaluarea acestora, sunt in continuare nedeductibile fiscal pana la sfarsitul anului 2010?

Raspuns: Potrivit dispozitiilor art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 12 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in evidenta proprie, potrivit reglementarilor contabile in vigoare.

De asemenea, se are in vedere si principiul deductibilitatii cheltuielilor, in sensul ca sunt considerate cheltuieli deductibile sumele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Veniturile din diferente de curs valutar, rezultate ca urmare a reevaluarii creantelor si datoriilor in valuta sunt venituri impozabile, deoarece ele nu sunt exceptate potrivit dispozitiilor art. 20 din Cod.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Cheltuielile din diferente de curs valutar rezultate din aplicarea reglementarilor contabile sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Incepand cu anul 2010, potrivit OMFP 3055/2009, evaluarea creantelor si veniturilor se face lunar, dar calculul profitului impozabil se face trimestrial, pe cumulat de la inceputul anului. in aceasta situatie, pentru trim. I 2010 se au in vedere cheltuielile si veniturile, rezultate din evaluarea creantelor si datoriilor la 31 martie 2010.

Din punct de vedere fiscal, veniturile sunt impozabile, iar cheltuielile deductibile.

→ 13. Reevaluare portofoliu actiuni

Intrebare: Cum se reevalueaza la sfarsitul anului, portofoliul de actiuni cotate la bursa?

Raspuns: In conformitate cu OMFP 3055/2009 pct .49 - (1) Elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza, de regula, pe baza principiului costului de achizitie sau al costului de productie. Cazurile in care nu se foloseste costul de achizitie sau costul de productie sunt cele prevazute de prezentele reglementari.

51 - (1) Costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achizitiei bunurilor respective.

In costul de achizitie se includ, de asemenea, comisiunile, taxele notariale, cheltuielile cu obtinerea de autorizatii si alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

(8) In cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzactionare pe o piata reglementata, precum si al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achizitie include si costurile de tranzactionare direct atribuite achizitiei lor.

(5) Titlurile pe termen scurt (actiuni si alte investitii financiare) admise la tranzactionare pe o piata reglementata se evalueaza la valoarea de cotation din ultima zi de tranzactionare, iar cele netranzactionate la costul istoric mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen lung (actiuni si alte investitii financiare) se evalueaza la costul istoric mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

Concluzie: puteti proceda la reevaluarea portofolului de actiuni existent la sfarsitul exercitiului financiar, cu reflectarea in contabilitate a rezultatelor acestuia la valoarea de cotation din ultima zi de tranzactionare a anului.

➔ **14. Cursul de schimb utilizat la reevaluarea lunara a datoriilor**

Intrebare: Va rog sa precizati care este cursul de schimb utilizat la reevaluarea lunara a datoriilor:

a. cursul de schimb comunicat de BNR in ultima zi a lunii

sau

b. cursul de schimb comunicat de BNR valabil pentru ultima zi a lunii.

Raspuns: In conformitate cu OMFP 3055/2009 pct.186 - La finele fiecarei luni, creantele si datoriile in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz in ceea ce priveste Codul Fiscal

Norme metodologice:

22. (1) in sensul art. 1391 alin. (2) din Codul fiscal, prin ultimul curs de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei se intelege cursul de schimb comunicat de respectiva banca in ziua anterioara si care este valabil pentru operatiunile care se vor desfasura in ziua urmatoare.

Concluzie: cursul de schimb utilizat la reevaluarea lunara a datoriilor este cursul comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza.

➔ **15. Impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe efectuata dupa 1 ianuarie 2004**

Intrebare: Cum este corect sa se reflecte in contabilitate impozitarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe efectuata dupa 1 ianuarie 2004 care se realizeaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, conform prevederilor OUG 34/2009?

Sumele determinate a fi impozitate astfel unde trebuie sa se regaseasca in cadrul declaratiei "101" privind impozitul pe profit?

Conform unor pareri se propune inregistrarea "1065"="7588", altii sustin evidentierea amortizarii ca fiind nedeductibila (desi textul legislativ nu face o astfel de precizare).

Cum este cel mai corect a se proceda.

Raspuns: Din punctul nostru de vedere, normele metodologice, aprobate prin HG 488/2009, pentru aplicarea prevederilor OUG 34/2009 ce modifica codul fiscal, in sensul impozitarii valorii din reevaluare, corespunzatoare unei amortizari inregistrate ca deductibila fiscal, sunt eronate. Va reamintim ca suma inregistrata in contul 1065, rezerve din reevaluare, provin din contul 105, "diferente din reevaluare" insa aferente unui mijloc fix reevaluat ce a fost deja cesionat, vandut, casat, la data inregistrarii rezervei din reevaluare. Prin urmare acesta nu se mai amortizeaza in patrimoniul vanzatorului.

Revenind la impunerea corecta.

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Deoarece legiuitorul nu a stabilit cu exactitate cum se poate efectua aceasta impunere, interesat fiind numai de impozitare surplusului din reevaluare noi consideram corecta urmatoarele doua solutii.

Se retine ca ambele solutii se reflecta in contabilitate numai pe seama inregistrarii 691 = 4411, nefiind necesara nici o alta inregistrare contabila.

a) Pornind de la prevederea art. 19 din codul fiscal "Reguli generale

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare"

Noi consideram ca aceste diferente de reevaluare sunt asimilate veniturilor.

Va reamintim ca determinarea impozitului pe profit este un calcul extracontabil, ce se inregistreaza in registrul de evidenta fiscala, iar in evidenta contabila se inregistreaza numai un articol contabil.

In declaratia 101, diferenta de amortizare se inregistreza la randul 11 elemente similare veniturilor.

b) O a doua solutie considerata de noi corecta este corectarea amortizarii fiscale, in sensul reducerii amortizarii contabile cu valoarea amortizarii ce provine din reevaluare. Astfel sumele din declaratia 101 de la randul 14, amortizare fiscala, diminuate cu amortizarea din reevaluare, functioneaza in acest moment ca o deductie, iar suma de la randul 39 amortizare contabila suma mai mare functioneaza ca o cheltuiala nedeductibila. Din regula generala de la art. 19 din codul fiscal, noi consideram amortizarea din reevaluare ca o majorare a cheltuielii nedeductibile.

Se retine faptul ca ambele metode duc la acelasi rezultat fiscal.

Din practica societatilor cu care colaborem acestea au optat pentru a doua solutie, fiind mai usor de justificat calculat si evidentiat valoarea amortizarii considerata nedeductibila.

➔ **16. Reevaluare leasing**

Intrebare: Ce reprezinta diferenta de curs conform normei BNR (care este aceasta?), mentionata de societatile de leasing, pe factura transmisa catre utilizator (leasing financiar)? Cum se calculeaza si cum se inregistreaza in contabilitate?

Raspuns: Conform OMFP 3055/2009 pct.185 (7) In cazul datoriilor de leasing financiar in valuta, acestea se inregistreaza la cursul de schimb schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data acordarii finantarii. In situatia in care data acordarii finantarii este zi nebanancara, la calculul diferentelor de curs valutar aferente se va avea in vedere cursul schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei in ultima zi bancara anterioara acesteia. Diferenta de curs mentionata pe factura de leasing se face conform Ordinului 13/2008 pentru

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabile institutiilor de credit, institutiilor financiare nebancaare si Fondului de garantare a depozitelor in sistemul bancar si a Regulamentuului nr.20/2009 privind institutiile financiar nebancaare.

Inregistrari contabile:

| | |
|---------|--|
| % = 404 | total factura |
| 167 | rata de capital |
| 668 | diferenta de curs valutar sau 768 dupa caz |
| 4426 | TVA - ul |

➔ **17. Amortizare fiscala. Rezerve din reevaluare mijloace fixe**

Intrebare: Societatea achizitioneaza in anul 1999 o cladire. Amortizarea pe luna 157 lei. La data de 31.12.2006 cladirea se revalueaza, amortizarea fiind de 571,64 pe luna. La data de 31.12.2009 cladirea se revalueaza din nou. Amortizarea rezultata este de 998 lei pe luna. Cat din aceasta suma de 998 lei pe luna este deductibila fiscal?

Raspuns: Amortizarea fiscala este reglementata de art. 24 "Amortizarea fiscala" din Codul fiscal.

In perioada 2004-2006, prevederile art. 24 alin. 15 din Codul fiscal mentionau expres ca, din punct de vedere fiscal, deducerile de amortizare se determinau fara a lua in calcul amortizarea contabila, precum si orice reevaluare contabila a mijloacelor fixe amortizabile.

Incepand cu anul 2007, in conformitate cu art. 7 alin. 1 pct. 33 lit. c, art. 24 alin. 2 lit. b si art. 24 alin. 15 din Codul fiscal, deducerile de amortizare se determina pe baza valorii fiscale a mijloacelor fixe amortizabile, care include si reevaluarile contabile efectuate potrivit legii.

Insa, conform OUG 34/2009, care a introdus alin. 51 la art. 22 "Provizioane si rezerve" din Codul fiscal, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale (si sunt capitalizate pe masura utilizarii mijloacelor fixe, conform reglementarilor contabile), se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale incepand cu data de 1 mai 2009.

Deci, din punct de vedere al tehnicii fiscale, avem:

998 lei – 157 lei = 841 lei/luna : element similar veniturilor (rd. 11 din declaratia 101 – a se vedea instructiunile de completare a formularului aprobate prin OPANAF 1.607/2009);

998 lei/luna : amortizare fiscala deductibila (rd. 14 din declaratia 101);

998 lei/luna : amortizare contabila nedeductibila (rd. 24 din declaratia 101).

→ 18. Reevaluare imobilizari corporale

Intrebare: Conform Conform Ordinului 3055 "entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale la sfarsitul exercitiului financiar si se revalueaza toate imobilizarile dintr-o categorie."

Ce se intampla daca se face reevaluarea unei cladiri in cursul anului (ex.:31.07.2009) si nu se procedeaza la reevaluarea tuturor imobilizarilor din aceeasi categorie, se poate inregistra in contabilitate rezultatul acestui raport de evaluare?

Raspuns: Prevederea stabilita de OMFP 3055/2009 ce stabileste obligatia de reevaluarea a tuturor imobilizarilor dintr-o categorie, atunci cand se efectueaza o reevaluare, pentru ca datele din bilant sa fie comparabile. Astfel de exemplu o societate are in patrimoniu o cadire din 1990 nereevaluat la valoare de 100.000 lei, dar cu suprafata construita de 2500 m, o alta cladire din anul 2000 la valoarea de 100000 lei, in sa suprafata de 150 m, si un garaj pentru doua locuri de parcare achizitionat in 2009, tot la valoarea de 100.000 lei. Evident ca datele nefiind reevaluate sumele nu sunt reprezentative. Se presupune ca vom reevalua la 200.000 lei cladirea achizitionata in anul 2000. Astfel toate persoanele ce vor vedea situatia imobilizarilor vor fi duse in eroare, de valoarea acestui imobil pe care il vor considera reprezentativ, chiar daca in comparatie cu cealalta cladire, este evident ca nu este asa.

In ce priveste situatia unui singur imobil reevaluat noi consideram obligatoriu inregistrarea acelei reevaluari chiar daca este singulara si conduce la dezinformarea utilizatorilor de situatii contabile. Consideram acest fapt obligatoriu de prezentat in notele explicative de la situatiile anuale. Evident se recomanda de urgenta efectuarea tuturor imobilizarilor din categoria cladiri, pentru a exista comparabilitatea datelor.

→ 19. Reevaluare cladire. Amortizare

Intrebare: Am efectuat reevaluare cladire la 31.12.2009, valoare contabila =544498.22 pe baza indicilor de inflatie (2007.2008.2009) =1.2212 aplicat la valoare contabila fara a scadea amortizarea.

$544498.22 * 1.2212 = 664941.23 \Rightarrow$ diferenta reevaluare in plus = 120443.

Am facut o singura nota contabila: $212 = 105120443$.

Intrebarea mea:

1. E in regula ca am facut actualizarea la valoarea contabila fara a scadea amortizarea?

2. Actualizarea pe baza indicilor de inflatie nu schimba cu nimic valoarea amortizarii lunare a cladirii in continuare?

Raspuns: Avand in vedere ca aceasta metoda este aprobata prin HG 1553/2003 - privind reevaluarea mijloacelor fixe, nu consideram ca este cea mai eleganta masura de reevaluare, inasa este permisa de legislatie. Avand in vedere ca actul normativ amintit la art. 3 prevede scaderea amortizarii din valoarea de intrare a mijlocului fix, consideram procedural incorect inregistrarea direct a reevaluarii la suma de intrare. Este evident ca valoarea lunara a amortizarii se va recalcula pe o suma mai mare, ce va cuprinde si valoarea reevaluarii. Prin urmare dvs trebuie sa determinati o noua amortizare lunara ce va cuprinde si reevaluarea pentru perioada ramasa. Se retine ca solutia adoptata de dvs conduce la o cheltuiala lunara mai mare decat cea normala astfel ca rezultatul exercitiului este influentat, fapt ce afecteaza o eventuala distribuire de dividend.

Consideram obligatoriu de amintit din partea noastra ca incepand cu mai 2009, diferenta din reevaluare se impoziteaza la fiecare inregistrare de amortizare (este nedeductibila fiscal) conform prevederilor art. 22 alin. (5) indice 1, redat mai jos: "Prin exceptie de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz".

→ 20. Provizioane. Reevaluare conturile 4118 si 491

Intrebare: Daca la sfarsitul anului 2009 un client are datorie la societatea noastra 10.000 euro adica 42.282 lei cu scadenta depasita > 270 zile si cu toate celelalte conditii de consituire a unui provizion respectate, societate decide ca la data de 31.12.2009 sa treaca 30% din sumele cu scadenta depasita in clienti incerti si sa constituie provizioane deductibile fiscal pentru aceasta valoare.

Intrebarea mea este: trebuie reevaluate si conturile 4118 si 491 in valuta la sfarsitul fiecărei luni?

E vreo greseala ca s-a trecut in contul de clienti incerti doar 30% din creanta care a depasit scadenta?

Raspuns: Da, trebuie reevaluate la sfarsitul fiecărei luni. Ajustarea de valoare de 30% este deductibila fiscal (daca celelalte conditii sunt indeplinite), dar din punct de vedere contabil ajustarea se face la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Conform OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

186 - La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

189 - (1) Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).

(2) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

→ 21. Imobil achiziționat în leasing. Reevaluare clădire

Intrebare: Un imobil achiziționat în leasing trebuie reevaluat la cel puțin 3 ani pentru a nu fi supus impozitului pe clădire majorat?

Raspuns: Articolul 253 alin. 6 din Codul fiscal prevede că, în cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal, cota de impozit aplicabilă este cea majorată (între 5% și 10%). De asemenea, trebuie să se aibă în vedere și prevederile art. 253 alin. 7 din Codul fiscal, potrivit cărora, în cazul clădirilor care fac obiectul unor contracte de leasing financiar, impozitul este datorat de utilizator (locatar) pe întreaga perioadă a contractului de leasing. Dacă imobilul nu este reevaluat timp de 3 ani, atunci cota de impozit este cea majorată (stabilită efectiv prin hotărârea consiliului local) și se aplică la valoarea din contractul de leasing, așa cum este ea înregistrată în contabilitatea locatarului (art. 253 alin. 7 lit. b din Codul fiscal).

Înșă, reevaluarea este prevăzută și de Reglementările contabile conforme aprobate prin OMFP 3.055/2009. Astfel, în cazul leasingului financiar, bunul este înregistrat în contabilitatea utilizatorului, care și-l amortizează (pct. 95 alin. 1, pct. 97 alin. 1 și 2, pct. 98 alin. 1 din Reglementări) și, în această calitate (imobilizare corporală în contabilitatea utilizatorului), poate fi reevaluat astfel încât să fie prezentat în contabilitate la valoarea justă, reevaluarea fiind o regulă de evaluare alternativă a imobilizarilor corporale (pct. 121-126 din Reglementări).

În concluzie, reevaluarea imobilelor care fac obiectul contractelor de leasing financiar nu este obligatorie nici din punct de vedere contabil (reevaluarea imobilizarilor corporale este doar o regulă de evaluare alternativă), nici din punct de vedere fiscal (doar se plătește impozitul cu cota majorată în loc de impozitul cu cota standard).

→ **22. Reevaluare cladire 4**

Intrebare: La data de 31 decembrie 2009 am facut reevaluarea unei cladiri folosind actualizarea valorii contabile pe baza de indici. Am urmatoarele date:

-valoarea contabila - 44.406 lei

-valoarea contabila noua - 50.244 lei

-valoarea amortizata la 31 dec. 3.640 lei

-valoarea amortizata dupa reevaluare - 4.157 lei

Va rog sa-mi precizati inregistrarile contabile? Mentionez ca pana la aceasta data nu am nimic inregistrat in 105.

Eu am facut:

$212=105 \cdot 5838$ (50.244 lei valoare bruta - 44.406)

$105=281.2517$ (4157 lei - 3640 lei nu m-am dus prin eliminarea amortizarii inregistrate pana la 31.12.2009 ci am crescut amortizarea cu diferenta din reevaluarea amortizarii care a rezultat dupa aplicarea indicelui cumulat de inflatie comunicat de Directia de Statistica.

Raspuns: Din punct de vedere contabil, exista doua posibilitati de reflectare in contabilitate a rezultatelor reevaluarii imobilizarilor corporale.

I. Actualizarea valorii contabile pe baza de indici. Aceasta presupune recalcularea amortizarii propotional cu schimbarea inregistrata in valoarea contabila bruta a activului, astfel incat valoarea contabila a activului, dupa reevaluare, sa fie egala cu valoarea sa reevaluat.

II. Metoda de reevaluare bazata pe valori nete. Aceasta presupune eliminarea amortizarii cumulate din valoarea bruta a activului si recalcularea valorii nete la valoarea justa.

Notele contabile sunt corecte insa nu va pot spune daca si calculele sunt corecte deoarece nu cunosc care a fost indicele de actualizare.

→ **23. Reevaluare provizion**

Intrebare: La 31.12.2009 au fost constituite provizioane pentru clienti incerti-externi. Provizioanele au fost constituite in procent de 100% din valoarea creantei neincasate. Am facut analitice pentru partea deductibila (30%) si respectiv pentru cea nedeductibila.

$4118 = 4111 \cdot 1000 \text{ euro} \cdot 4.2282$

$6814_{ded} = 491 \cdot 1000 \text{ euro} \cdot 4.2282 \cdot 30\%$

$6814_{ned} = 491 \cdot 1000 \text{ euro} \cdot 4.2282 \cdot 70\%$

La 31.01.2010, clientii incerti au fost reevaluat la cursul de inchidere: 4.1220 lei/euro.

$665 = 4118 \cdot 1000 \text{ euro} \cdot (4.2282 - 4.1220)$

Intrebarea este urmatoarea: este obligatorie si reevaluarea provizionului constituit?

Din punct de vedere fiscal cum voi trata in luna ianuarie provizionul constituit?

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Raspuns: Notiunea de provizion este prevazuta de reglementarile contabile conforme cu Directiva IV in vigoare, prin care la Sectiunea 8 privind regulile de evaluare, persoanele juridice sunt obligate la data inventarului sa prezinte creantele la valoarea lor probabila de incasare.

Conform reglementarilor contabile, diferenta dintre valoarea contabila si ce probabila de incasat se inregistreaza in contabilitate prin ajustari de valoare pentru deprecierea creantelor.

In conformitate cu pct.232 din OMFP 3055/2009:

(1) Provizioanele trebuie revizuite la data fiecarui bilant si ajustate pentru a reflecta cea mai buna estimare curenta. in cazul in care pentru stingerea unei obligatii nu mai este probabila o iesire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

(2) Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost initial recunoscute.

(3) Provizioanele se evalueaza inaintea determinarii impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevazut de legislatia fiscala.

Constituirea si deducerea provizioanelor este reglementata de articolul 22 din Codul Fiscal.

Astfel sunt deductibile provizioanele constituite in limita unui procent de 20% incepand cu data de 1 ianuarie 2004, 25% incepand cu data de 1 ianuarie 2005, 30% incepand cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creantelor asupra clientilor, inregistrate de catre contribuabili, care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

1. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neincasate intr-o perioada ce depaseste 270 de zile de la data scadentei;
3. nu sunt garantate de alta persoana;
4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;
5. au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului;

De asemenea sunt deductibile in procent de 100% provizioanele constituite din valoarea creantelor asupra clientilor daca indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

1. sunt inregistrate dupa data de 1 ianuarie 2007;
2. creanta este detinuta la o persoana juridica asupra careia este declarata procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotararii judecatoresti prin care se atesta aceasta situatie;
3. nu sunt garantate de alta persoana;
4. sunt datorate de o persoana care nu este persoana afiliata contribuabilului;
5. au fost incluse in veniturile impozabile ale contribuabilului.

La art.21 din Codul fiscal se specifica faptul ca pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta contabila a creantelor incerte sau in litigiu neincasate, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru partea neacoperita de provizion. Aceasta prevedere este corelata cu alin 5) art. 22, care ne spune ca reducerea sau anularea oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, ca atare cheltuiala inregistrata cu ocazia scoaterii din evidenta este deductibila pentru partea acoperita de provizion deductibil fiscal.

Recomandarea, este aceea de a constitui provizioane numai in cazurile in care acestea sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

➔ **24. Reevaluarea mijloacelor fixe. Regim fiscal si inregistrari contabile**

Intrebare: O societate comerciala face reevaluarea a doua cladiri din patrimoniu la sfarsitul anului 2009. Pentru una dintre ele avem o valoare mai mare rezultata din reevaluare, fata de valoarea contabila iar la cealalta o valoare mai mica rezultata la reevaluare. Ma intereseaza modul de inregistrare a diferentelor rezultate si ce se intampla cu amortizarea. Cum se calculeaza si inregistreaza amortizarea, tinand seama de noua valoare a celor doua cladiri? Mentionez ca pana la momentul acestei reevaluari nu exista alte sume inregistrare in contul 105.

Raspuns: Atunci cand se efectueaza reevaluarea imobilizarilor corporale, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizarilor corporale. Asadar, valoarea rezultata din reevaluare va fi atribuita activului supus reevaluării. Cu alte cuvinte, in locul costului de achizitie/costului de productie sau al oricarei alte valori atribuite inainte de efectuarea reevaluării acelui activ veti avea valoarea rezultata din reevaluare. In acest caz, amortizarea activului respectiv se va efectua avand in vedere valoarea acestuia, determinata in urma reevaluării.

1. Daca rezultatul reevaluării este o crestere fata de valoarea contabila neta, atunci surplusul din reevaluare fata de valoarea contabila neta se va inregistra in contul 105 „Rezerve din reevaluare”.

Valoarea contabila neta se determina ca diferenta dintre valoarea de intrare si amortizarea inregistrata.

Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve, atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

Castigul se considera realizat:

- fie la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare;
- fie pe masura ce activul este folosit de entitate. In acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizării calculate pe baza costului initial al activului.

Capitalizarea surplusul din reevaluare se efectueaza prin inregistrarea contabila:

105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentand
surplusul realizat din
rezerve din reevaluare”

Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizării fiscale.

Cu alte cuvinte, se va determina amortizarea fiscala potrivit noii valori rezultate din reevaluare.

Diferenta dintre valoarea amortizării dupa reevaluare si valoarea amortizării inainte de reevaluare

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

va fi considerata venit impozabil la calculul profitului impozabil. Acest calcul va fi reflectat doar in registru de evidenta fiscala.

Exemplu:

- inregistrarea achizitiei unei constructii:

212 „Constructii” = 404 „Furnizori de imobilizari” 12.000

- inregistrarea amortizarii lunare:

6811 „Cheltuieli de exploatare = 2812 „Amortizarea constructiilor” 1.200
privind amortizarea
imobilizarilor”

- eliminarea amortizarii cumulate din valoarea bruta a activului:

2812 „Amortizarea constructiilor” = 212 „Constructii” 1.200

- inregistrarea reevaluarii stabilindu-se o valoare justa de 15.000 lei

Valoarea contabila neta = 12.000 – 1.200 = 10.800 lei

Rezerva din reevaluare = 15.000 – 10.800 = 4.200 lei

212 „Constructii” = 105 „Rezerve din reevaluare” 4.200

- inregistrarea amortizarii potrivit noii valori rezultata din reevaluare in luna ianuarie:

6811 „Cheltuieli de exploatare = 2812 „Amortizarea constructiilor” 1.300
privind amortizarea
imobilizarilor”

- capitalizarea surplusului din reevaluare in luna ianuarie:

Capitalizarea surplusului din reevaluare = valoarea amortizarii dupa reevaluare - valoarea
amortizarii inainte de reevaluare = 1.300 – 1.200 = 100 lei

105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentand surplusul realizat din
rezerve din reevaluare” 100

Suma de 100 lei va fi impozitata deoarece rezervele din reevaluarea mijlocului fix au fost deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale. Asadar, aceasta suma va fi impozitata concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, calculul fiind reflectat in registrul de evidenta fiscala.

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

2. Daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, atunci minusul din reevaluare fata de valoarea contabila neta se va inregistra in contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor”, prin formula contabila:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor” = 212 „Constructii”

Potrivit art. 21 alin. (4) lit. s) din Codul fiscal, cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuarii unei reevaluari, se inregistreaza o descrestere a valorii acestora, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

➔ **25. Reevaluare titluri de participare. Inregistrari contabile**

Intrebare: O societate cu capital integral straina care functioneaza pe teritoriul Romaniei (srl) a participat la capitalul social al altei societati din Rusia cu suma de 80.000 euro. Pentru situatiile financiare ale anului 2009 aceste titluri de participare trebuiesc reevaluate? Va rugam precizati inregistrările contabile aferente acestor reevaluări.

Raspuns: Conform 1752/2005 cu modificarile si completarile ulterioare

7.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

52. - Elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza, in general, pe baza principiului costului de achizitie sau al costului de productie. In situatia in care s-a optat pentru reevaluarea imobilizarilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justa, se aplica prevederile subsectiunii 7.2.5 din prezentele reglementari.

7.2.5.2. Evaluarea la valoarea justa a instrumentelor financiare

114. - () Prin derogare de la regulile generale de evaluare prevazute de prezentele reglementari si sub rezerva conditiilor prevazute la alin. (3) - (5) din acest punct, entitatile pot evalua in situatiile financiare consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justa.

(2) - Un instrument financiar reprezinta orice contract ce genereaza simultan un activ financiar pentru o entitate si o datorie financiara sau un instrument de capitaluri proprii pentru o alta entitate.

- Un activ financiar este orice activ care reprezinta:

a) trezorerie;

b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entitati;

c) un drept contractual:

- de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o alta entitate; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu alta entitate in conditii care sunt potential favorabile entitatii; sau

d) un contract care va fi sau poate fi decontat in propriile instrumente de capitaluri proprii si este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligata sa primeasca

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

un numar variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat in alt fel decat prin schimbul unei sume fixe de numerar sau alt activ financiar pentru un numar fix din instrumentele de capital ale entitatii. in acest scop, instrumentele de capital ale entitatii nu includ instrumente care sunt ele insele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entitatii.

- O datorie financiara este orice datorie care reprezinta:

a) o obligatie contractuala:

- de a ceda lichiditati sau alt activ financiar unei alte entitati; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu alta entitate in conditii care sunt potential nefavorabile pentru entitate;

sau

b) un contract care va fi sau poate fi decontat in propriile instrumente de capitaluri proprii ale entitatii si este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligata sa livreze un numar variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decat prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar in schimbul unui numar fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entitatii. in acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entitatii nu includ instrumente care pot fi ele insele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entitatii.

(5) Evaluarea la valoarea justa nu se aplica:

a) instrumentelor financiare nederivate detinute pana la scadenta;

b) imprumuturilor si creantelor generate de entitate si nedetinute in scopul tranzactionarii; si

c) intereselor in filiale, intreprinderi asociate si asocieri in participatie, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu plata contingenta intr-o combinatie de intreprinderi, precum si altor instrumente financiare cu astfel de caracteristici speciale si care, in concordanta cu ceea ce este general acceptat, se contabilizeaza diferit fata de alte instrumente financiare.

Concluzie: La bilant se evalueaza la valoarea de intrare mai putin ajustarile cumulate pentru pierdere de valoare, adica la valoarea contabila neta.

➔ **26. Reevaluare imobil. Baza impozitare vanzare imobil**

Intrebare: Societatea A, persoana juridica nerezidenta, detine 100% din capitalul societatii B, rezidenta in Romania. Societatea A a cumparat partile sociale ale societatii B la o valoare de 3 mil de euro. Societatea B detine un imobil inregistrat in contabilitate la valoarea de 100.000 euro. Nu s-a realizat pana acum nici o reevaluare a imobilului. Valoarea actuala de piata a acestui imobil este de 6 mil de euro. Exista societatea C interesata sa cumpere acest imobil la pretul de 6 mil de euro. Intrebari:

1. Poate efectua vanzarea si fara reevaluarea imobilului?

2. Daca societatea B vinde imobilul la pretul de 6 mil euro, care este baza de impozitare si

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

cat trebuie sa plateasca?

3. Daca societatea A vinde partile sociale ale societatii B la 6 mil euro, considerand ca a platit 3 mil pentru achizitionare, care este baza de impozitare si cat trebuie sa plateasca?

4. In cazul fuziunii intre societatile A si B cu vanzarea ulterioara a imobilului la 6 mil, care este baza de impozitare?

5. In cazul in care societatea B efectueaza reevaluarea imobilului, iar valoarea acestuia rezulta de 6 mil, in urma reevaluarii care este baza de impozitare?

Raspuns: Intrebare 1:

La vanzarea activelor imobilizate, legea nu prevede obligativitatea intocmirii unei reevaluari, insa datorita existentei persoanei afiliate chiar daca din explicatiile oferite de intrebare nu sunt incidente art.19 alin. (5) cod fiscal privind prevederile generale pentru detreminarea impozitului pe profit, ce obliga ca la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer, este util de justificat pretul printr-un raport de evaluare.

Intrebare 2:

Din punct de vedere fiscal, este irelevant daca se efectueaza reevaluarea deoarece baza imozabila este identica fie ca imobilul este reevaluat fie ca nu se opteaza pentru reevaluare, dupa cum vom demonstra mai jos:

a) Vanzare fara reevaluare:

Valoare imobil din evidenta contabila 100.000 Eur

Pret vanzare : 6.000.000 Eur

Baza impozit pe profit 5.900.000 Eur.

b) Vanzare cu reevaluare.

Presupunem ca in urma unei revaluari, valoarea imobilului este de 5.100.000 Eur.

Se observa o diferenta de reevaluare in suma de 5.000.000 Eur.

Baza de impozitare este 6.000.000 – 5.100.000 = 900.000 Eur.

In ce priveste reevaluarea sunt incidente prevederile art.22 alin. 51 din codul fiscal ce stabilesc "prin exceptie de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz"

Prin urmare diferenta din reevaluare de 5.000.000 Eur se impoziteaza tot la data vanzari, prin urmare baza impozabila este 5.100.000 Eur,

Intrebare 3:

Considerand ca pretul de achizitie a partilor sociale este de 3.000.000 eur si societatea A le vinde unui tert la pret de 6.000.000 eur.

Identificam doua situatii:

A - in cazul in care societatea nerezidenta nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau este rezidenta a unui stat cu care Romania nu are semnata conventie de evitare a dublei impuneri, se achita impozitul de 16% insa datorita impozitului pe profit. Argumentatia noastra se bazeaza pe

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

urmatoarele considerente: pentru baza impozabila este valabila prevederea de la art. 115 alin (2) din codul fiscal ce stabileste "Urmatoarele venituri impozabile obtinute din Romania nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol si se impoziteaza conform titlurilor II sau III, dupa caz: "pentru" (...)b) veniturile unei persoane juridice straine obtinute din proprietati imobiliare situate in Romania sau din transferul titlurilor de participare, asa cum sunt definite la art. 7 alin. (1) pct. 31, detinute intr-o persoana juridica romana;"

Incidente sunt in acest caz prevederile Titlului al II lea, respectiv art. 14 lit d) din codul fiscal ce stabileste "in cazul persoanelor juridice straine care realizeaza venituri din/sau in legatura cu proprietati imobiliare situate in Romania sau din vanzarea/cesionarea titlurilor de participare detinute la o persoana juridica romana, asupra profitului impozabil aferent acestor venituri; Prin urmare baza de impozitare este 3.000.000 eur, la care se vor identifica dupa caz si alte venituri sau cheltuieli, precum si venituri neimpozabile sau cheltuieli nedeductibile.

Se retine ca din punctul nostru de vedere, prevederea la art. 116 alin. 2 lit d) ce stabileste impozitul pe venitul nerezidentilor in procent de 16% din venitul "brut" nu este incidenta acestei tranzactii.

B – in cazul in care societatea straina este rezidenta a unui stat cu care Romania are semnata conventie de evitare a dublei impuneri, in baza certificatului de rezidenta fiscala, se aplica procedura din conventie si procentul cel mai favorabil dintre legislatia interna si cel prevazut in conventie.

Intrebare 4:

Societatea A fuzioneaza cu societatea B, urmata de vanzarea ulterioara a imobilului la pret de 6.000.000 eur.

Raspunsul este in concordanta cu prevederile art. 271 din codul fiscal - Regimul fiscal comun care se aplica fuziunilor, divizarilor, divizarilor parțiale, transferurilor de active si schimburilor de actiuni intre societatile din diferite state membre ale Uniunii Europene, ce stabileste

"(4) Operatiunile de fuziune sau de divizare nu sunt transferuri impozabile pentru diferenta dintre pretul de piata al elementelor din activ si pasiv transferate si valoarea lor fiscala.

(5) Dispozitiile alin. (4) se aplica numai daca compania beneficiara calculeaza amortizarea si orice castig sau pierdere, aferente activelor si pasivelor transferate, in concordanta cu dispozitiile care ar fi fost aplicate companiei cedente daca fuziunea, divizarea sau divizarea partiala nu ar fi avut loc."

De asemenea consideram util de amintit si prevederile aplicabile celorlalte active sau pasive aduse ca aport regula generala aplicabila in cazul fuziunii, conform art. 27 din codul fiscal:

Reorganizari, lichidari si alte transferuri de active si titluri de participare

(1) In cazul contributiilor cu active la capitalul unei persoane juridice in schimbul unor titluri de participare la aceasta persoana juridica se aplica urmatoarele reguli:

a) contributiile nu sunt transferuri impozabile in intelesul prevederilor prezentului titlu;

b) valoarea fiscala a activelor primite de persoana juridica este egala cu valoarea fiscala a acelor active la persoana care contribuie cu activul;

c) valoarea fiscala a titlurilor de participare primite de persoana care contribuie cu activele este egala cu valoarea fiscala a activelor aduse drept contributie de catre persoana respectiva."

Prin urmare in interpretarea noastra, valoarea fiscala a imobilului adus aport de societatea B la

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

noua societate este tot de 100.000 eur. Presupunand ca aceasta este reevaluată la o altă valoare mai mare, fără impozitarea diferenței din reevaluare, considerăm că valoarea între prețul de piață și costul istoric este impozabilă în conformitate cu alin. 4 al articolului mai sus amintit. Prin urmare baza de impozitare este 5.900.000 eur.

Intrebare 5:

Prin raspunsul la intrebarea 1 a fost prezentat incidenta reevaluării la data vânzării unui imobil. Respectiv în baza art. 22 alin. 51 din codul fiscal reevaluarea este impozabilă la data scaderii din gestiune, respectiv pentru suma de 5.900.000 eur, se datorează impozit în suma de 16%.

➔ **27. Reevaluare creante în valută**

Intrebare: Conform art. 185 alin. (9) OMFP 3055/2009 se face reevaluarea creanțelor și datoriilor facturate în lei pe baza unor contracte exprimate în valută. Asta înseamnă că soldurile la sfârșit de lună nu mai reflectă sumele de plată/incasat? Ca să nu mai vorbim de confirmările de sold, care nu vor mai coincide pentru că nu toți contabilii vor aplica aceste reglementări. Este corect?

Raspuns: Este corect și trebuie să respectăm prevederile legale. Dacă există încheiate contracte în valută în baza cărora se emit facturi în lei a căror decontare se face în funcție de cursul valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial, există obligația efectuării reevaluarilor impuse de art. 186 din OMEF 3055/2009. De altfel, normele contabile trebuie aplicate de către toți agenții economici. În condițiile în care toată lumea respectă prevederile legale nu vom avea de ce să avem diferențe.

Potrivit noilor Reglementări contabile aprobate prin OMFP 3.055/2009:

- creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută, în vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută (pct. 185 alin. 4 din Reglementări);
- la finele fiecărei luni, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză, iar diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz (pct. 186 din Reglementări).

Soldurile la sfârșit de lună vor reflecta sumele de plată sau de incasat reevaluate la cursul valutar al BNR din ultima zi bancară a lunii în cauză. Operațiunea nu implică modificarea bazei de impozitare și nici facturarea diferenței.

În concluzie, este necesară reevaluarea lunară a soldurilor clienților interni, pentru facturile emise în lei, care urmează să fie încasate în funcție de cursul unei valute, potrivit prevederilor contractuale.

Mai jos redăm o scurtă monografie legată de aceste reevaluări:

Înregistrarea reevaluării datoriei în valută, la sfârșitul lunii:

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar" = 401 "Furnizori"
sau
401 "Furnizori" = 765 "Venituri din diferente de curs valutar"

Inregistrarea diferentelor de valoare la decontarea datoriei in valuta in functie de cursul valutar din data platii:

668 "Alte cheltuieli financiare" = 401 "Furnizori"
sau
401 "Furnizori" = 768 "Alte venituri financiare"

Inregistrarea reevaluarii creantei in valuta, la sfarsitul lunii:

665 "Cheltuieli cu diferente de curs valutar" = 411 "Clienti"
sau
411 "Clienti" = 765 "Venituri din diferente de curs valutar"

Inregistrarea diferentelor de valoare la decontarea creantei in valuta:

668 "Alte cheltuieli financiare" = 411 "Clienti"
sau
411 "Clienti" = 768 "Alte venituri financiare"

➔ **28. Curs reevaluare lunar**

Intrebare: Care este cursul valutar pentru luna ianuarie 2010 pentru regularizare conturi in valuta, debite, creante la sfarsitul lunii: 1 eur = 4.1220 ron sau 1eur = 4.1318ron?

Raspuns: 186 - La finele fiecarei luni, creantele si datoriile in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

Prevederile de mai sus se aplica si creantelor si datoriilor exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute. in acest caz, diferentele inregistrate se recunosc in contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, dupa caz.

174 - La finele fiecarei luni, disponibilitatile in valuta si alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat in valuta, acreditive si depozite in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

Concluzie: Cursul de la sfarsitul lunii este 4.1220 lei/euro.

→ **29. Rezerve din reevaluare**

Intrebare: Societatea detine in contul 105 rezerve din reevaluare efectuate in anii 2005 si 2009 la cladiri si terenurile aferente cladirilor. Cheltuiala cu amortizarea cladirilor a fost nedeductibila fiscal, astfel nu s-a dedus nici amortizarea surplusului din reevaluare. Daca in 2010, rezerva din reevaluare este folosita pentru acoperirea pierderii, trebuie impozitata, daca nu a reprezentat o cheltuiala deductibila anterior? Cladirile sunt doar partial amortizate iar terenurile se afla inca in proprietate. Putem considera intreaga suma din contul 105 neimpozabila la schimbarea destinatiei contului, conform art. 19, art. 22 din cod fiscal?

Raspuns: Reducerea sau anulara oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplica daca un alt contribuabil preia un provizion sau o rezerva in legatura cu o divizare sau fuziune, reglementarile acestui articol aplicandu-se in continuare acelu provizion sau rezerva.

Norme metodologice:

571. In aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozitiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizarilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidentiat potrivit reglementarilor contabile in contul «Rezultatul reportat» sau in contul «Alte rezerve», analitice distincte, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Inregistrarea si mentinerea in capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite in baza unor acte normative nu se considera modificarea destinatiei sau distributie

Codul fiscal:

(51) Prin exceptie de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz.

Norme metodologice:

572. Nu intra sub incidenta prevederilor art. 22 alin. (51) din Codul fiscal rezervele reprezentand

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, existente in sold in contul «1065» la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei acestora potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal.

Conform OMFP 3055/2009 privind Reglementarile contabile conforme cu directivele europene: 246 - (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizarilor corporale, in conformitate cu prevederile prezentelor reglementari, trebuie reflectat in debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", dupa caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizarilor corporale din prezentele reglementari.

Evidentierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuata pe fiecare imobilizare corporala in parte si pe fiecare operatiune de reevaluare care a avut loc.

(2) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuata numai in limita soldului creditor existent, aferent imobilizarii respective.

(3) Rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsectiunii 8.2.5.1. "Reevaluarea imobilizarilor corporale" din prezentele reglementari.

Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve (contul 1065 "Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

In sensul prezentelor reglementari castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din castig poate fi realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. in acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.

Concluzie: Daca se face dovada ca, acel surplus nu a fost deductibil la vremea respectiva el nu se mai impoziteaza, insa va trebui sa folositi o cota parte pentru acoperirea pierderilor daca nu sunt amortizate integral.

Contabil, rezerva din reevaluare se inregistreaza, pe masura folosirii utilajului/cladiri in activitate (amortizare) sau prin capitalizare in momentul cand activul este scos din evidenta

Capitalizarea surplusului din reevaluare = valoarea amortizarii dupa reevaluare – valoarea amortizarii inainte de reevaluare

Referitor la reevaluarea din 2009, aceasta este nedeductibila.

Art. 21.din Codul fiscal

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

s) cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuarii unei reevaluari, se inregistreaza o descrestere a valorii acestora;

→ **30. Reevaluare lunara datorii si creante**

Intrebare: Exista o reglementare in OMFP 3.055/2009, potrivit careia la finele fiecărei luni, creantele si datoriile exprimate in lei (soldurile ramase neincasate/platite), a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Care este monografia aferenta acestor operatiuni? Implica modificarea bazei de impozitare a TVA si implicit facturarea diferentei?

Raspuns: In conformitatea cu art. 186 din OMFP 3055/2009 la finele fiecărei luni, creantele si datoriile in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

Prevederile de mai sus se aplica si creantelor si datoriilor exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute. in acest caz, diferentele inregistrate se recunosc in contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, dupa caz.

Totodata, art. 185 alin. (9) mentioneaza foarte clar ca diferentele de valoare care apar cu ocazia decontarii creantelor si datoriilor exprimate in lei, in functie de un curs valutar diferit de cel la care au fost inregistrate initial pe parcursul lunii sau fata de cele la care sunt inregistrate in contabilitate trebuie recunoscute in luna in care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci cand creanta sau datoria este decontata in decursul aceleiasi luni in care a survenit, intreaga diferenta rezultata este recunoscuta in acea luna.

Atunci cand creanta sau datoria este decontata intr-o luna ulterioara, diferenta recunoscuta in fiecare luna, care intervine pana in luna decontarii, se determina tinand seama de modificarea cursurilor de schimb, survenita in cursul fiecărei luni.

Asadar, aceasta operatiune nu implica modificarea bazei de impozitare si nicidecum facturarea diferentei. Va rog sa gasiti mai jos monografia pentru reevaluarea datoriilor/creantelor.

Inregistrarea reevaluării datoriei in valuta, la sfarsitul lunii

| | | |
|---|---|--|
| 665 | = | 401 |
| Cheltuieli din diferente de curs valutar | | Furnizori |
| sau | | |
| 401 | = | 765 |
| Furnizori | | Venituri din diferente de curs valutar |

inregistrarea diferentelor de valoarea la decontarea datoriei in valuta:

| | | |
|----------------------------|---|-----------|
| 668 | = | 401 |
| Alte cheltuieli financiare | | Furnizori |
| sau | | |

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

401 = 768
Furnizori Alte venituri financiare

inregistrarea reevaluării creanței în valută, la sfârșitul lunii

665 = 411
Cheltuieli din diferențe Clienți

de curs valutar

sau

411 = 765
Clienți Venituri din diferențe de curs valutar

inregistrarea diferențelor de valoare la decontarea creanței în valută:

668 = 411
Alte cheltuieli financiare Clienți

sau

411 = 768
Clienți Alte venituri financiare

→ **31. Reevaluare camioneta**

Intrebare: Care sunt înregistrările contabile pentru următoarea situație? SC "X" SA achiziționează în anul 2003 o camioneta la valoarea de 8.000 lei cu o amortizare înregistrată de 5.000 lei. În anul 2005 se reevaluează camioneta în funcție de inflația comunicată de Institutul Național de Statistică, care este de 25%.

Raspuns: Reevaluarea tuturor bunurilor din patrimoniu se realizează cu ocazia inventarierii anuale. Prețul de achiziție, respectiv valoarea de inventar a imobilizărilor corporale, se pot reactualiza pe baza indicilor de inflație stabiliți de INS anual pentru fiecare categorie de bunuri. Odată rectificată valoarea de inventar pe baza indicelui de pret ponderat, diferența rezultată ca reevaluare se înregistrează în contabilitate.

Cumpărarea mijlocului fix:

213 = 404 8000 lei

Amortizare cumulată:

681 = 2813 5000 lei

- Amortizarea cumulată la sfârșitul anului n de utilizare = (valoarea contabilă: durata normală de utilizare) * n ani = 5000 lei

- Valoarea contabilă netă = valoarea contabilă – valoarea amortizării cumulate = 8000 lei - 5000

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

lei = 3000 lei

- Diferenta din reevaluare = valoarea justa – valoarea contabila neta = 8000 lei – 3000 lei = 5000 lei

Valoarea justa in contabilitate, suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunavoie intre doua parti aflate in cunostinta de cauza, in cadrul unei tranzactii, cu pretul determinat obiectiv. Consideram drept valoare justa valoarea de 5000 lei * 25% = 6250 lei

- Recalcularea amortizarii anuale dupa prima reevaluare = valoarea justa: durata de utilizare ramasa

$6250 / 2 \text{ ani} / 12 \text{ luni} = 260.42 \text{ lei / luna}$

- Eliminarea amortizarii cumulate din valoarea contabila:

2813 = 213 5000 lei

- diferenta din reevaluare

213 = 105 3250 lei

➔ **32. Rezerve din reevaluare. Deductibilitate fiscala**

Intrebare: Societatea detine in contul 105 rezerve din reevaluare efectuate in anii 2005 si 2009 la cladiri si terenurile aferente cladirilor. Cheltuiala cu amortizarea cladirilor a fost nedeductibila fiscal, astfel nu s-a dedus nici amortizarea surplusului din reevaluare. Daca in 2010, rezerva din reevaluare este folosita pentru acoperirea pierderii, trebuie impozitata, daca nu a reprezentat o cheltuiala deductibila anterior? Cladirile sunt doar partial amortizate iar terenurile se afla inca in proprietate. Putem considera intreaga suma din contul 105 neimpozabila la schimbarea destinatiei contului, conform art.19, art. 22 din cod fiscal?

Raspuns: 1. In ceea ce priveste suma inregistrata in contul 105 „Rezerve din reevaluare”

Potrivit dispozitiilor OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 246, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizarilor corporale, trebuie reflectat in debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", dupa caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizarilor corporale.

Valorile reevaluate ale imobilizarilor corporale supuse reevaluarii, devin valori amortizabile in conditiile legislatiei aplicabile la data reevaluarii, respectiv la data de 31 decembrie a anului in care au fost reevaluate.

Avand in vedere functia ct. 105 „Rezerve din reevaluare”, asa cum este prezentata in OMFP 3055/2009, in debitul contului se regasesc numai:

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct in capitalul propriu, atunci cand acest surplus reprezinta castig realizat, respectiv la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe masura folosirii activului de catre entitate (1065);
- descresterile fata de valoarea contabila neta, rezultate din reevaluarea ulterioara a imobilizarilor corporale (211, 212, 213, 214);
- ajustarea amortizarii cumulate inregistrate pana la data reevaluarii imobilizarii corporale, in cazul in care reevaluarea se efectueaza prin aplicarea unui indice (281).

Rezerva din reevaluare se inregistreaza, pe masura folosirii imobilizarilor corporale, ca amortizare, sau se capitalizeaza in momentul cand activul este scos din evidenta, prin articolul contabil:

| | | |
|--------------------------|---|---|
| 105 | = | 1065 |
| „Rezerve din reevaluare” | | „Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare” |

In concluzie, suma inregistrata in contul 105 „Rezerve din reevaluare” nu poate fi folosita pentru acoperirea pierderilor. Pe masura folosirii imobilizarilor corporale, aceasta suma se va capitaliza, concomitent cu inregistrarea amortizarii fiscale, prin articol contabil:

105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentand surplusul
realizat din rezerve din reevaluare”.

De asemenea suma inregistrata in contul 105 „Rezerve din reevaluare” se va capitaliza la scoaterea din evidenta a activului.

2. In ceea ce priveste suma inregistrata in contul 1065 „Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare”

Potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor.

Potrivit art. 22 alin. (5) din Codul fiscal, reducerea sau anulara oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv.

Potrivit pct. 571 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizarilor corporale, care a fost anterior deductibil se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor. Insa, veniturile din anulara cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere sunt venituri neimpozabile

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

la calculul profitului impozabil, potrivit art. 20 lit. c) din Codul fiscal.

In concluzie, surplusul din reevaluarea imobilizarilor corporale care nu a fost anterior deductibil, la modificarea destinatiei acestuia nu aveti obligatia sa il includeti in venituri impozabile.

→ **33. Reevaluare imobilizari financiare**

Intrebare: Care sunt inregistrarile contabile pentru urmatoarea situatie?

La SC X SA s-a constatat in urma operatiei de reevaluare o diminuare a valorii contabile a elementelor de imobilizari financiare de 700 lei. Adunarea generala decide ca aceasta suma sa fie recuperata astfel: cu 500 lei se va reduce capitalul social iar 200 lei se acopera din rezervele societatii.

Raspuns: In conformitate cu Ordinul 3055/2009 art. 70:

(1) Atunci cand se constata pierderi de valoare pentru imobilizarile financiare, trebuie facute ajustari pentru pierdere de valoare, astfel incat acestea sa fie evaluate la cea mai mica valoare atribuita acestora la data bilantului.

(2) Imobilizarile trebuie sa faca obiectul ajustarilor de valoare, indiferent daca duratele lor de utilizare economica sunt limitate sau nu, astfel incat acestea sa fie evaluate la cea mai mica valoare atribuibila acestora la data bilantului, daca se estimeaza ca reducerea valorii acestora este permanenta.

(3) Ajustarile de valoare prevazute la alin. (1) si (2) trebuie inregistrate in contul de profit si pierdere si prezentate distinct in notele explicative, daca acestea nu au fost prezentate separat in contul de profit si pierdere.

(4) Evaluarea la valorile minime, potrivit alin. (1) si (2), nu poate fi continuata daca nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost facute ajustarile respective.

In ceea ce priveste evaluarea imobilizarilor financiare, Ordinul 3055/2009 mentioneaza ca imobilizarile financiare recunoscute ca activ se evalueaza la costul de achizitie sau valoarea determinata prin contractul de dobandire a acestora.

Imobilizarile financiare se prezinta in bilant la valoarea de intrare mai putin ajustarile cumulate pentru pierdere de valoare.

La sfarsitul exercitiului financiar se influenteaza rezultatul exercitiului cu pierderea de valoare, astfel:

| | | |
|---|---|---|
| 686 | = | 296 |
| „Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare” | | „Ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare” |

| | | |
|-------------------|---|---------------------------|
| 1011 | = | 456 |
| „Capitalul social | | „Decontari cu actionarii/ |

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

| | | |
|---|---|--|
| subscris nevarsat” | | asociatii privind capitalul” |
| 456 | = | 261 |
| „Decontari cu actionarii/ asociatii privind capitalul” | | „Actiuni detinute la entitatile filiate” |
| 1012 | = | 1011 |
| „Capital social” | | „Capital social subscris” |

➔ **34. Crestere din reevaluare**

Intrebare: In luna mai 2009 s-a procedat la reevaluarea grupei 212 (prima reevaluare) cu inregistrarea rezultatelor reevaluarii in contabilitate in luna iunie 2009. Ca urmare a reevaluarii a rezultat o crestere a rezervei din reevaluare 212 = 105, precum si o crestere a amortizarii lunare.

Cum tratam din punct de vedere fiscal amortizarea aferenta rezervei din reevaluare? Potrivit OG 3055/2009 art. 121 - (1) „ amortizarea calculata pt.imobilizarile corporale astfel reevaluate se inregistreaza in contabilitate incepind cu exercitiul financiar urmat de cel pe care s-a efectuat reevaluarea”, dar daca reevaluarea s-a efectuat in cursul anului? Cand facem inregistrarea 105 = 1065 lunar sau la valorificarea bunurilor respective?

Raspuns: Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve, atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat. Castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din castig poate fi realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. in acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului. Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuita direct sau indirect, cu exceptia cazului in care activul reevaluat a fost valorificat, situatie in care surplusul din reevaluare reprezinta castig efectiv realizat.

Din punct de vedere fiscal Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz.

Nu intra sub incidenta acestor prevederi, rezervele reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004,

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

existente in sold in contul 1065 la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei acestora.

Contabil, rezerva din reevaluare se inregistreaza, pe masura folosirii utilajului in activitate (amortizare) sau prin capitalizare in momentul cand activul este scos din evidenta.

Capitalizarea surplusului din reevaluare = valoarea amortizarii dupa reevaluare – valoarea amortizarii inainte de reevaluare.

➔ **35. Operatiuni legate de reevaluarea si vanzarea unui imobil**

Intrebare: Firma a cumparat in anul 2008 un imobil (casa) de la o persoana fizica. Imobilul a fost trecut pe amortizare, liniara, pe o perioada de 40 de ani. Pana in prezent a fost amortizata o mica parte.

1. Acum se doreste o reevaluare, pentru a se adapta valoarea la cea a pietei.

Daca in urma reevaluarii se diminueaza valoarea, cum se inregistreaza aceasta in contabilitate? Diferenta este nedeductibila, adica se impoziteaza?

2. Se doreste vanzarea imobilului catre unul din actionari prin compesare cu sumele existente in contul imprumut asociati si contul 117, evident cu plata impozitului pe dividende.

Cum se gandeste aceasta atat din perspectiva fiscala cat si contabila, in ce conturi se inregistreaza tranzactia?

3. Avand in vedere ca imobilul a fost construit in 2000, a fost cumparat de la o persoana fizica, fara TVA, imbunatatirile facute in 2008 si pentru care a fost dedus TVA se ridica la 10% din valoarea imobilului valoare tranzactia este purtatoare de TVA? In baza caror legi?

4. In contextul in care, pentru aceasta tranzactie, se emite o factura fara TVA, firma fiind platitoare de TVA, are o activitate de comert, ce trebuie sa se urmareasca pe parcursul anului 2010 ca la sfarsitul anului sa nu existe prorata sau daca exista aceasta sa nu fie 0, adica sa se mai poata deduce TVA in 2011? Este obligatoriu sa se calculeze prorata la sfarsitul anului?

Raspuns: 1. Acum se doreste o reevaluare, pentru a se adapta valoarea la cea a pietei. Daca in urma reevaluarii se diminueaza valoarea, cum se inregistreaza aceasta in contabilitate? Diferenta este nedeductibila, adica se impoziteaza?

Prevederi cu privire la reevaluarea imobilizarilor corporale sunt cuprinse in sectiunea - 8.2.5.1. „Reevaluarea imobilizarilor corporale” din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Comunitatilor Economice Europene aprobată prin OMFP 3055/2009.

Potrivit art. 122 alin.(2) din reglementarea menționată, 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 cladirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

În conformitate cu prevederile art. 124 alin. (5), 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 minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Astfel, în situația pe care ați prezentat-o, înregistrările contabile sunt:

1. Eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă:

| | | |
|------------------------------|---|---------------|
| 2812 | = | 212 |
| „Amortizarea construcțiilor” | | „Construcții” |

2. Înregistrarea diferenței din reevaluare

| | | |
|---|---|---------------|
| 6813 | = | 212 |
| „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” | | „Construcții” |

În conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) litera ș) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile reprezentând valoarea deprecierei mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

2. Se dorește vânzarea imobilului către unul din acționari prin compensare cu sumele existente în contul "Imprumut asociați" și contul 117, evident cu plata impozitului pe dividende. Cum se gândește aceasta atât din perspectiva fiscală cât și contabilă, în ce conturi se înregistrează tranzacția?

Întrucât imobilul se va vinde unuia dintre acționari trebuie să aveți în vedere prevederile art. 11 din

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Legea 571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

(...)

(2) In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode:

- a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vand bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente;
- b) metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;
- c) metoda pretului de revanzare, prin care pretul de piata se stabileste pe baza pretului de revanzare al bunului sau serviciului vandut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vanzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului si o marja de profit;
- d) orice alta metoda recunoscuta in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.”

Potrivit art. 7 alin. (1) punctul 21 lit. b) din legea mentionata o persoana fizica este afiliata cu o persoana juridica daca persoana fizica detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv persoana juridica.

In acest sens, art. 72 alin. (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca, in vederea stabilirii preturilor de transfer, contribuabilii care desfasoara tranzactii cu persoane afiliate au obligatia ca, la solicitarea organului fiscal competent, sa intocmeasca si sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, dosarul preturilor de transfer, al carui continut este reglementat de OANAF 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer.

Din punct de vedere contabil operatiunile descrise se inregistreaza prin urmatoarele formule:

1. Repartizarea profitului reportat la dividende:

| | | |
|--|---|----------------------|
| 1171 | = | 457 |
| „Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita” | | „Dividende de plata” |

2. Retinerea din dividendele brute a impozitului pe dividende

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

457 = 446
„Dividende de plata” „Alte impozite, taxe si
varsaminte asimilate”

3. Virarea impozitului pe dividende la bugetul de stat:

446 = 5121
„Alte impozite, taxe si „Conturi la banci in lei”
varsaminte asimilate”

4. Compensarea sumelor:

457 = 461
„Dividende de plata” „Debitori diversi”

455 = 461
„Sume datorate „Debitori diversi”
actionarilor/asociatilor”

3. Avand in vedere ca imobilul a fost construit in 2000, a fost cumparat de la o persoana fizica, fara TVA, imbunatatirile facute in 2008 si pentru care a fost dedus TVA-ul se ridica la 10% din valoarea imobilului valoare tranzactia este purtatoare de TVA? In baza caror legi?

In conformitate cu prevederile art. 149 alin. 4 lit. a) punctul 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ajustarea taxei deductibila aferenta bunurilor de capital se efectueaza in situatia in bunul de capital este folosit de persoana impozabila pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

In acest sens, potrivit alin. (1) lit. a) al articolului mentionat, bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art. 1251 alin. (1) pct. 3, a caror durata normala de functionare este egala sau mai mare de 5 ani, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane.

Art. 1251 alin. (1) pct. 3 defineste activele corporale fixe ca fiind orice activ detinut pentru a fi utilizat in productia sau livrarea de bunuri ori in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau pentru scopuri administrative, daca acest activ are durata normala de utilizare mai mare de un an si valoare mai mare decat limita prevazuta prin hotarare a Guvernului sau prin Codul fiscal.

Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital (art. 149 alin.(1) lit.d)).

Din coroborarea dispozitiilor alin. (2) cu dispozitiile alin. (3) lit. a) si b) rezulta ca, taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza astfel:

a) pe o perioada de 5 ani, pentru bunurile de capital achizitionate sau fabricate, altele decat constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat. Perioada de ajustare incepe de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost achizitionate sau fabricate, daca acestea au fost achizitionate sau fabricate dupa data aderarii.

b) pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat. Perioada de ajustare incepe de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile sunt receptionate pentru bunurile de capital care sunt construite, si se efectueaza pentru suma integrala a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa platita sau datorata inainte de data aderarii, daca anul primei utilizari este anul aderarii sau un alt an ulterior anului aderarii.

Ajustarea taxei deductibile se efectueaza in perioada fiscala in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si se realizeaza pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii (alin. (5) lit.c)).

4. In contextul in care, pentru aceasta tranzactie, se emite o factura fara TVA, firma fiind platitoare de TVA, are o activitate de comert, ce trebuie sa se urmareasca pe parcursul anului 2010 ca la sfarsitul anului sa nu existe prorata sau daca exista aceasta sa nu fie 0, adica sa se mai poata deduce TVA in 2011? Este obligatoriu sa se calculeze prorata la sfarsitul anului?

Potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este scutita de TVA livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri.

Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile.

In acest sens:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;
2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;
3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;
4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;

Alin. (3) al articolului mentionat prevede ca, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea acestor operatiuni. In acest sens, punctul 38 alin. (3) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal stabileste ca aceasta optiune se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr. 1 la aceste norme si se va exercita de la data inregistrata in notificare.

O copie de pe notificare va fi transmisa clientului.

In conformitate cu prevederile art. 126 alin. (9) lit. c) din legea mentionata, aceste operatiuni sunt scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii.

In conformitate cu prevederile art. 147 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este considerata, din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, persoana impozabila cu regim mixt.

In aceasta situatie, achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inregistreaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral.

Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se inregistreaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce.

In cazul achizitiilor pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, acestea se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.

In situatia prezentata consideram ca societatea poate determina achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere si cele destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni.

In aceasta situatie TVA deductibila nu se determina pe baza de pro-rata.

Asa cum am aratat, TVA deductibila se determina pe baza de pro-rata doar in cazul achizitiilor

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

pentru care nu se cunoaste daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere.

→ 36. Reevaluare imobilizari corporale. Consecinte fiscale

Intrebare: Societatea a cumparat un spatiu comercial de la primarie in anul 2006 pentru care a primit o factura cu taxare inversa. Acestui spatiu nu i s-a facut nici o reevaluare pana acum. Era obligatoriu? Care sunt consecintele in cazul in care aceasta reevaluare trebuia facuta?

Raspuns: In conformitate cu Reglementarile contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP 3.055/2009 reevaluarea imobilizarilor corporale este o regula de evaluare alternativa. Regula de evaluare de baza prevede ca o imobilizare corporala trebuie prezentata in bilant la valoarea de intrare, mai putin ajustarile cumulate de valoare (amortizari si deprecieri) – pct. 109 din Reglementari.

Fiind o regula alternativa, reevaluarea nu este obligatorie ("entitatile pot proceda la reevaluarea ..." – pct. 121 alin. 1 din Reglementari), dar este recomandata, astfel incat imobilizarile corporale existente la sfarsitul unui exercitiu financiar sa fie reflectate in contabilitate la valoarea justa, determinata de profesionisti, calificati in evaluare. Daca se opteaza pentru reevaluarea imobilizarilor corporale, acest lucru se prezinta in notele explicative si se urmareste sa se respecte regulile de reevaluare precizate la pct. 121-126 din Reglementari.

Singura consecinta fiscala a nereevaluarii unei cladiri (deci nu a tuturor imobilizarilor corporale) o constituie faptul ca se aplica o cota mai mare de impozit pe cladiri (intre 5% si 10% din valoarea de inventar a cladirii), pentru cladirile nereevaluate in ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referinta, conform art. 253 alin. 6 din Codul fiscal.

→ 37. Reevaluare imobil 2009

Intrebare: Am avut un imobil cu intrare in 200, reevaluat in 2005 si 2007 si vandut in 2008. Cand s-a vandut am facut $105 = 1068$. E corect sau trebuia $105 = 1065$? Pentru un alt imobil din 2002, reevaluat in 2005 si 2007 nu am inregistrat $105 = 1065$ nici pana 01.04.2009 nici dupa aceea. Este corect daca inregistrez in decembrie 2009 surplusul de amortizare rezultat in urma reevaluarilor?

Raspuns: Daca imobilul din 2001, reevaluat, a fost vandut si ati ramas cu surplusul din reevaluare

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Care sunt inregistrările contabile pentru ca la 31.12.2009 valoarea din contabilitate sa fie egala cu valoarea reevaluată de 50 000 lei?

Raspuns: Atunci cand efectueam reevaluarea imobilizarilor corporale, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizarilor corporale.

Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului.

Evaluările se efectueaza de regula, de profesioniști calificați in evaluare, membri ai unui organism profesional in domeniu, recunoscut national si international.

Valoarea rezultata din reevaluare va fi atribuita activului supus reevaluarii. Asadar, in locul costului de achizitie/costului de productie sau al oricarei alte valori atribuite inainte de efectuarea reevaluarii acelui activ vom avea valoarea rezultata din reevaluare.

Daca un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate, cu exceptia situatiei cand nu exista nicio piata activa pentru acel activ.

Daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete atunci aceasta se trateaza astfel:

In cazul in care nu a existat o crestere anterioara, minusul din reevaluare fata de valoarea contabila neta se va inregistra in contul 6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizarilor"

→ **39. Reevaluare cladire 2**

Intrebare: La data de 31.12.2009 se face reevaluare in minus la 2 cladiri. Anul punerii in functiune este 2007 (pentru ambele cladiri). Ex: Cladirea C1 valoare intrare in contabilitate = 4.000.000 valoarea ramasa dupa evaluare (in urma raportului) 3.000.000, amortizare pana la momentul evaluării 200.000. Inregistrările contabile pe care le-am facut sunt: 2812 = 212 200.000

6811 = 212 800.000.

Sunt corecte? Va intreb deoarece la Primaria nu imi accepta nota contabila ma trimite la HG 1861/2006 Norme metodologice 52. (1) [...] f) in cazul persoanelor juridice care aplica Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE si cu Standardele Internationale de Contabilitate, impozitul pe cladiri se calculeaza prin aplicarea cotei de impozitare asupra valorii de inventar a cladirii. Potrivit alin. (3) al art. 253 din Codul fiscal valoarea de inventar a cladirii este valoarea de intrare a cladirii in patrimoniu, inregistrata in contabilitatea proprietarului, valoare care nu se diminueaza cu amortizarea calculata potrivit legii, cu exceptia cladirilor a caror valoare a fost recuperata integral pe calea

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

amortizarii, pentru care legea prevede ca valoarea impozabila se reduce cu 15%.

24. Punctul 53 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

53. Pentru anul fiscal 2007, in termen de 45 de zile de la data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei.

Cum ar trebui sa fac inregistrarile?

Raspuns: In situatia in care la 31.12.2009 se face o reevaluare, nemaifiind alta anterior, in urma careia rezulta o diminuare a mijlocului fix aceasta se face cu o cheltuiala, cheltuiala care este nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Recuperarea se face prin amortizarea fiscala care nu se ia in calculul reevaluarii, amortizarea ramanand aceeaasi la valoarea de intrare a mijlocului fix.

Art. 21.din Codul fiscal

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

s) cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

Inregistrari contabile :

6813.nedeductibil = 212

→ **40. Monografie reevaluare**

Intrebare: Am nevoie de monografia contabila completa a unui flux de reevaluare bruta mijloc fix, care sa includa cele 2 variante - crestere-scadere valoare mijloc fix, scadere-crestere valoare mijloc fix si identic pentru cazul reevaluării nete. Acest flux sa cuprinda de la achizitia mijloc fix pana la iesirea din patrimoniu (care este tratamentul contabil pentru contul 105, pentru intreg fluxul?)

Daca se poate sa ne furnizati un exemplu ca model.

Raspuns: Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului. Valoarea justa se determina pe baza unor evaluari efectuate, de regula de profesionisti calificati in evaluare, membri ai uni organism profesional in domeniu, recunoscut national si international.

La evaluarea unei imobilizari corporale, amortizarea cumulata la data reevaluării este tratata in unul din urmatoarele moduri:

- a) recalculata proportional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel incat valoarea contabila a activului, dupa reevaluare, sa fie egala cu valoarea sa reevaluată. Aceasta metoda este folosita, deseori in cazul in care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice , sau:
- b) eliminata din valoarea contabila bruta a activului si valoarea neta determinata in urma corectării cu ajustarile de valare, este recalculata la valoarea reevaluată a activului. Aceasta metoda este folosita, deseori, pentru cladirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piata.

Exemplu 1

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

In decembrie 2009 este efectuata o reevaluare in vederea stabilirii unei noi valori de imobilizare asupra unui imobil achizitionat in 2007

Valoarea de intrare: 200.000 lei

Durata normala de functionare de 40 de ani

Amortizarea cumulata la 31.12.2009 10.000 lei (5000 lei/an*2 ani de utilizare)

Valoarea ramasa 190.000 lei

Valoarea justa conform raportului de evaluare este de 209.000 lei

Astfel, in cazul prezentat rezulta un plus din reevaluare de 19.000 lei calculat ca diferenta intre valoarea justa si valoarea contabila, poate fii inregistrat in contabilitate prin doua metode in functie de politica contabila adoptata:

Metoda valorii nete:

Eliminarea amortizarii: 2812 = 212 cu 10.000 lei
inregistrarea plusului: 212 = 105 cu 19.000 lei

Metoda valorii brute:

Pentru a aplica aceasta metoda se calculeaza un indice de reevaluare ca raport intre valoarea justa si valoarea ramasa contabila:

$$209.000/190.000 = 1,1$$

Cu acest indice se indexeaza atat valoarea de intrare, cat si amortizarea cumulata:

Valoarea de intrare indexata = $200.000 * 1.1 = 220.000$ lei

Plusul rezultat se va inregistra in contabilitate prin:

$$212 = 105 \text{ cu } 20.000 \text{ lei}$$

Amortizarea cumulata indexata = $10.000 * 1.1 = 11.000$ lei

Plusul rezultat se va inregistra in contabilitate prin:

$$105 = 2812 \text{ cu } 11.000 \text{ lei}$$

Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve (contul 1065 Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare) atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

In sensul prezentelor reglementari castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care sa constituit rezerva din reevaluare.

Cu toate acestea, o parte din castig poate fii realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. in acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.

Exemplul 2

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Optiuna societatii pentru una din cele doua metode, trebuie prezentata in politicile contabile aprobate.

Pentru cazul prezentat mai sus, aplicarea uneia dintre cele doua metode presupune urmatoarele:

- Calculul amortizarii recalculate care se va inregistra incepand cu 01.01.2010
- Amortizarea anuala = valoarea justa/durata de amortizare ramasa = 209.000/39 = 5.500 lei/an
- Structura acestei amortizari este:

5.000 lei amortizare aferenta valorii de intrare, si 500 lei amortizarea plusului din reevaluare inregistrat in decembrie 2009

Inregistrarea amortizarii anuale recalculate:

| | | | |
|--|---|-------------------------------|-------|
| 6811 | = | 2812 | 5.500 |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor” | | „ Amortizarea constructiilor” | |

Daca se opteaza pentru prima metoda (transferul castigului realizat la data scoaterii din evidenta) atunci nu se mai inregistreaza nimic in contabilitate, iar surplusul din reevaluare realizat ramane in soldul contului 105.

Daca se opteaza pentru cea de a doua metoda, atunci se va inregistra in contabilitate, concomitent cu amortizarea, transferul rezervei din reevaluare la rezerve, astfel:

| | | | |
|--------------------------|---|---|-----|
| 105 | = | 1065 | 500 |
| lei | | | |
| „Rezerve din reevaluare” | | „Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare” | |

Indiferent de metoda utilizata pentru transferul castigului realizat din plusul de rezerva din reevaluare (dedus la calculul profitului impozabil) se impoziteaza prin includerea in randul 11 din declaratia 101 „Elemente similare veniturilor”

Momentul impozitarii este diferit in functie de perioada in care a fost dedus plusul din reevaluare astfel:

Pentru plusul dedus inainte de 01.05.2009 si plusul inregistrat inainte de 01.01.2004, impozitarea se va face la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.

Pentru plusul dedus inainte de 01.05.2009 aferent reevaluarilor inregistrate dupa 01.01.2004 impozitarea se va face in perioada curenta cand s-a inregistrat cheltuiala aferenta plusului din reevaluare.

Daca rezultatul reevaluarii este o crestere fata de valoarea contabila neta, atunci aceasta se trateaza astfel:

- ca o crestere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului „Capital si rezerve”, daca nu a existat o descrestere anterioara recunoscuta ca o cheltuiala aferenta aceluia activ; sau

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

- ca un venit care sa compenseze cheltuiala ca descresterea recunoscuta anterior la acel activ.
Daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, aceasta se trateaza:
- ca o scadere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului „Capital si rezerve” cu
minimul dintre valoarea acelei rezerve si valoarea descresterii, iar eventuala diferenta ramasa
neacoperita se inregistreaza ca o cheltuiala.

➔ **41. Reevaluare cladire 1**

Intrebare: Am facut o reevaluare la o cladire ce a avut valoarea de 4.000.000 ron la cumparare, iar dupa raportul de evaluare valoarea a scazut cu 100000 ron, amortizarea fiind la data reevaluarii de 428570. Mentionez ca aceasta cladire nu a mai fost reevaluata, iar durata normala a fost stabilita la 28 ani. Care sunt inregistrarile contabile aferente acestei reevaluari.

Raspuns: Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului. Valoarea rezultata din reevaluare va fi atribuita activului supus reevaluarii. Asadar, in locul costului de achizitie/costului de productie sau al oricarei alte valori atribuite inainte de efectuarea reevaluarii acelui activ vom avea valoarea rezultata din reevaluare.
Daca la 31.12.2009 se face o noua reevaluare din care rezulta o diminuare a mijlocului fix aceasta se face cu o cheltuiala, cheltuiala care este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.
Recuperarea se face prin amortizarea fiscala care nu se ea in calculul reevaluarii, amortizarea ramanand aceeiasi la valoarea de intrare a mijlocului fix.
Inregistrare contabila:

6813/658X. nedeductibil = 212

➔ **42. Tratament fiscal reevaluare**

Intrebare: Societatea noastra a reevaluat o cladire de 500.000 lei (care nu a mai fost reevaluat anterior, durata de amortizare 25 ani, data receptiei 31.12.2005) la 31.12.2007 la valoarea de 600.000 lei. La reevaluarea din 31.12.2009 a rezultat o valoare de 550.000 lei. As dori sa intreb daca in temeiul punctului 71.5 alin.3 din Norme sunt obligat ca o data cu reducerea contului 105 sa impozitez amortizarea aferenta reevaluarii care a fost dedusa in perioada 01.01.2008-30.04.2009 si sa declar aceste sume in declaratia 101 la randul Elemente similare veniturilor?

Raspuns: Nu ne-ati oferit informatii referitoare la metoda de reevaluare pe care ati utilizat-o respectiv daca valorile rezultate in urma reevaluarii reprezinta valori nete sau valori brute ale

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

contului 212. Daca reprezinta valori brute – trebuia sa ne furnizati si date referitoare la influenta reevaluarii asupra amortizarii. Daca reprezinta valori nete, atunci la reevaluarea din 31.12.2009 valoarea cladirii nu a scazut, ci din contra a crescut cu suma de 2.172 lei.

In cazul in care reevaluarea s-a efectuat la valori nete situatia este urmatoarea:

Valoare initiala cladire la 31.12.2005 = 500.000

Durata de amortizare = 25 ani

Amortizare anuala = $500.000/25 = 20.000$

Amortizare in 2006 = 20.000

Amortizare in 2007 = 20.000

Valoare neta la 31.12.2007 = $500.000 - 40.000 = 460.000$

Reevaluare la 31.12.2007 - valoare cladire = 600.000 - crestere din reevaluare = 140.000

Inregistrari contabile cu ocazia reevaluarii:

- se anuleaza amortizarea calculata pana la 31.12.2007:

281 = 212 40.000

- se inregistreaza diferenta din reevaluare

212 = 105 140.000

Durata ramasa de amortizare = 23 ani

Amortizare recalculata pentru noua valoare = $600.000 / 23 = 26.086$ lei , din care:

- aferenta cost istoric 20.000

- aferenta surplus din reevaluare = 6.086 lei.

Amortizare efectuata in anul 2008 = 26.086

Amortizare efectuata in anul 2009 = 26.086

Valoare neta cladire la 31.12.2009 = $600.000 - 52.172 = 547.828$ lei

Valoare reevaluată la 31.12.2009 = 550.000

Diferenta din reevaluare = + 2.172

Asadar, valoarea cladirii a crescut si nu a scazut in urma reevaluarii efectuate la 31.12.2009, neavand de-a face cu o descrestere din reevaluare.

Note contabile:

281 = 212 52.172 lei

212 = 105 2.172 lei

In acest caz, conform art. 22 alin . 5 1 din codul fiscal, in Declaratia 101 trebuie sa considerati element similar venitului si sa impozitati suma de 4.057, care reprezinta amortizare aferenta surplusului din reevaluare, care a fost dedusa la calculul impozitului pe profit.

Suma de 4.057 reprezinta reprezentata amortizarea aferenta partii reevaluate calculata in perioada 1 mai 2009 -31.12.2009 (amortizare an aferenta surplus din reevaluare = 6.086, amortizare lunara =

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

6.086/12 = 507 - aferent 8 luni = 507 x8 =4.057). Totodata, Dvs. trebuia sa considerati trimestrial element similar venitului– la fiecare termen de plata a impozitului pe profit incepand cu 1 mai 2009 suma de 507 /luna. Astfel, la trim.II 2009 aveati venit impozabil de 507 x2 = 1014 , la trim.III = 507 x3 =1.521 lei pe masura deducerii prin prisma amortizarii a surplusului din reevaluare.

Redam mai jos prevederile ar. 22 alin 51

„51) Prin exceptie de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizarii fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizarii fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz.”

Fata de cele de mai sus, in aceasta situatie nu sunt aplicabile prevederile pct.

71.5 alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ci cele ale art.22 alin 5 1 impreuna cu normele de aplicare aferente.

➔ **43. Reevaluare imobilizari corporale. Inregistrari contabile**

Intrebare: Va rog sa-mi precizati, daca rezervele din surplusul din reevaluare inregistrate in contul 1065 pot fi utilizate pentru acoperirea pierderii contabile din anii precedenti, in urmatoarele cazuri:

a) in contul 1065 s-a inregisrat surplusul din reevaluare la vanzarea cladirii

b) in contul 1065 se inregistreaza castigul realizat pe masura utilizarii activului.

Mentionez, ca ma intereseaza mai degraba legalitatea acestei operatiuni decat aspectele fiscale incidente.

Raspuns: Potrivit dispozitiilor OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 246, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizarilor corporale, trebuie reflectate in debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", dupa caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizarilor corporale.

Valorile reevaluate ale imobilizarilor corporale supuse reevaluarii, devin valori amortizabile in conditiile legislatiei aplicabile la data reevaluarii, respectiv la data de 31 decembrie a anului in care au fost reevaluate.

In completarea aceluiasi punct se dispune ca “rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale au caracter nedistribubil”.

Avand in vedere functia ct. 105 „Rezerve din reevaluare”, asa cum este prezentata in OMFP 3055/2009, in debitul contului se regasesc numai:

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct in capitalul propriu,
- descresterea fata de valoarea contabila neta, rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale,

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

- ajustarea amortizarii in anumite cazuri speciale.

Rezerva din reevaluare se inregistreaza, pe masura folosirii imobilizarilor corporale, ca amortizare, sau se capitalizeaza in momentul cand activul este scos din evidenta, prin articolul contabil:

| | | |
|--------------------------|---|---|
| 105 | = | 1065 |
| „Rezerve din reevaluare” | | „Rezerve reprezentand surplusul surplusul realizat din rezerve din reevaluare” |

La pct. 249 se prevede ca pierderea contabila reportata se acopera din:

- profitul exercitiului financiar,
- profitul reportat,
- din rezerve,
- prime de capital,
- capital social,

cu respectarea prevederilor legale.

Una din aceste prevederi legale este prevazuta in Codul fiscal, art. 22, alin. (5) si pct. 571 din normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, care reglementeaza ca surplusul din reevaluare care a fost anterior dedus se include in veniturile impozabile, atunci cand rezerva constituita:

- se reduce ca urmare a schimbarii destinatiei,
- se reduce ca urmare a distribuirii catre participanti sub orice forma,
- se reduce ca urmare a operatiunilor de reorganizare (a lichidarii, divizarii, fuziunii) contribuabilului sau oricarui alt motiv,
- este utilizata pentru acoperirea pierderilor contabile.

Aceasta prevedere nu se aplica daca o alta societate preia o rezerva in ca urmare a operatiunii de divizare sau fuziune.

Din cele prezentate rezulta ca nu exista o prevedere legala care sa interzica in mod direct utilizarea rezervei legale pentru acoperirea pierderii contabile, doar ca folosirea ei in acest scop atrage impunerea sumei deduse la momentul utilizarii (Decizia 2 a Comisiei fiscale Centrale din 16.04.2004).

➔ **44. Reevaluare la 31 decembrie 2009**

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Intrebare: Va rog sa ma ajutati cu inregistrările contabile efectuate in cazul urmator :
Reevaluarea a fost efectuata la 31.12.2009

Datele sunt urmatoarele :

- valoare contabila cladire 30.960 lei inainte de reevaluare ,
- in urma reevaluarii - 20.900 lei
- amortizare calculata 13.545 lei (pana la 31.12.2009), nr. luni ramase de amortizat 54 luni.

6588 = 212 3.485 lei

2812 = 212 13.545 lei

Amortizare lunara de la 01.01.2010 20.900: 54 luni = 387.04 lei/luna. Este corecta inregistrarea?

Raspuns: Daca la 31.12.2009 se face o noua reevaluare din care rezulta o diminuare a mijlocului fix aceasta se face cu o cheltuiala, cheltuiala care este nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Recuperarea se face prin amortizarea fiscala care nu se ia in calculul reevaluarii, amortizarea ramanand aceeasi la valoarea de intrare a mijlocului fix.

Art. 21.din Codul fiscal

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

s) cheltuielile reprezentand valoarea depreciilor mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se inregistreaza o descrestere a valorii acestora;

Inregistrari contabile :

6583 nedeductibil = 212 10.060 lei

→ 45. Vanzare teren. Impozitarea rezervei din reevaluare

Intrebare: Daca o societate a achizitionat in anul 2007 un teren la o valoare de 30.000 ron, la data de 31.12.2007 s-a efectuat o reevaluare a terenului care a stabilit o valoare justa de 35.000 ron. La data de 31.12.2008, valoarea justa a fost de 37.000 ron. La data de 31.12.2009, valoare justa de 33.000 ron. In contul de rezerve din reevaluare aferente acestui teren, la data de 31.12.2009, soldul este de 3.000 ron (respectiv 5000+2000-4000). In data de 11.01.2010, acest teren se vinde la o valoare de 29.000 ron.

Ce se intampla in acest caz cu rezerva din reevaluare in suma de 3.000 ron, aferenta activului vandut? Se impoziteaza la momentul schimbarii destinatiei?

Raspuns: Art. 22 alin. (51) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca, rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate si/sau casate, se impoziteaza concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scaderii din gestiune a acestor mijloace fixe, dupa caz.

Punctul 572 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca nu intra sub incidenta prevederilor art. 22 alin. (51) din Codul fiscal rezervele reprezentand

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuata dupa data de 1 ianuarie 2004, existente in sold in contul „1065” la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei acestora potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal.

Prin urmare, la momentul scaderii din gestiune a terenului vandut se va impozita rezerva din reevaluare aferenta acestuia, in suma de 3.000 RON.

➔ **46. Reevaluare imprumut. Valuta**

Intrebare: Firma a contractat un imprumut in valoare de 475.000 euro in luna aprilie 2007, curs BNR 1euro=3,3 lei. In anul 2007 firma a rambursat 25.000 euro, in anul 2008 34.000 euro, iar in anul 2009, 178.000 euro, astfel incat soldul creditului exprimat in euro la sfarsitul anului 2009 este de 238.000 euro.

Inregistrările contabile efectuate de la data acordării creditului au fost efectuate la cursul euro din data fiecărei rambursări.

La finele anilor 2007 și 2008 nu s-a făcut evaluarea datoriei față de banca în funcție de cursul BNR din ultima zi a anului. La 31 decembrie 2009 s-a constatat că dacă exprimăm imprumutul rămas de restituit (238.000 euro) la cursul BNR din ultima zi a anului 2009 (4,2282) rezultă o diferență de curs nefavorabilă de aprox. 410.000 lei. Dacă s-ar fi făcut evaluarea imprumutului nerambursat la sfârșitul anului 2007, ar fi rezultat o diferență de curs nefavorabilă de 139.000 lei, iar la sfârșitul anului 2008 ar fi rezultat o diferență de curs nefavorabilă adițională de 160.000 lei. Diferența de curs aferentă anului 2009 este de aprox. 110.000 lei.

Dacă rezultatul anului 2008 a fost de 230.000 lei (profit), în balanță existând și rezerve de aprox. 800.000 lei, iar profitul anului 2009 este de 600.000 lei, în condițiile în care toată diferența de curs nefavorabilă, de la data acordării imprumutului și până la 31.12.2009 (diferența constituită din diferențe de curs între cursul de acordare și diferențele cursuri din zilele de rambursare dar și de exprimarea soldului creditului la cursul de la 31.12.2009) ar fi înregistrată exclusiv în anul 2009.

Inregistrarea soldului imprumutului la 31.12.2009, cu alte cuvinte:

1. Sunt obligat să diminuez rezultatul anilor precedenți și a cuantumului impozitului pe profit aferent acestora sau pot înregistra în întregime diferențele de curs aferente întregii perioade în exercitiul 2009?
2. Pot face declarații rectificative la impozitul pe profit aferent anilor precedenți?

Raspuns: 1. În situația dată va trebui să corectăm rezultatul financiar din anii 2007 și 2008 prin înregistrarea diferențelor de curs nefavorabile în debitul contului 1174 “Rezultat reportat din

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

corectarea erorilor contabile”. Nu efectuati inregistrarea contabila cu diferentele de curs aferente anilor 2007, 2008 si 2009 pe cheltuiala anului 2009 intrucat se denatureaza rezultatul financiar al anului 2009. Acest tratamnet este prevazut si in OMEF 3055 /2009.

“Corectarea erorilor contabile

63. - (1) Erorile constatate in contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercitiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectueaza la data constatarii lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse in situatiile financiare ale entitatii pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultand din greseala de a utiliza sau de a nu utiliza informatii credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obtinute in mod rezonabil si luate in considerare la intocmirea si prezentarea acelor situatii financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor si fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercitiului financiar curent se efectueaza pe seama contului de profit si pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercitiilor financiare precedente se efectueaza pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercitiilor financiare precedente se corecteaza, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totusi pot fi corectate pe seama contului de profit si pierdere erorile nesemnificative.

Erorile nesemnificative sunt cele de natura sa nu influenteze informatiile financiar-contabile. Se considera ca o eroare este semnificativa daca aceasta ar putea influenta deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situatiilor financiare anuale. Analizarea daca o eroare este semnificativa sau nu se efectueaza in context, avand in vedere natura sau valoarea individuala sau cumulata a elementelor.

(7) In notele la situatiile financiare trebuie prezentate informatii suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii.

In cazul erorilor aferente exercitiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informatiilor comparative prezentate in situatiile financiare. Informatii comparative referitoare la s pozitia financiara si performanta financiara, respectiv modificarea pozitiei financiare, sunt prezentate in notele explicative.

(9) Inregistrarea stornarii unei operatiuni contabile aferente exercitiului financiar curent se efectueaza fie prin corectarea cu semnul minus a operatiunii initiale (stornare in rosu), fie prin inregistrarea inversa a acesteia (stornare in negru), in functie de politica contabila si programele informatice utilizate.”

De altfel, trebuie sa acoperiti cu prioritate pierderea rezultata din corectarea erorilor contabile in anii 2007 si 2008 conform pct.238 alin 2 din OMEF 3055/2009 “(2) In cazul corectarii de erori care

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

genereaza pierdere contabila reportata, aceasta trebuie acoperita inainte de efectuarea oricarei repartizari de profit.”

2. Trebuie sa faceti declaratii rectificative la impozitul pe profit in fiecare din anii 2007 si 2008.

Rectificativa se face la Declaratia 101- se modifica Declaratia 101 trecand informatiile corecte si se bifeaza mentiunea “rectificativa”.

➔ 47. Valuta. Decontare datorii. Reevaluare la data bilantului

Intrebare: Cum se procedeaza in cazul leasingului financiar in valuta? Cu decontare in lei, la sfarsit de an? Se face reevaluarea imprumutului?

Raspuns: Art. 59 alin. (1) din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 1752/2005, in vigoare pana la data de 31.12.2009, prevede ca la fiecare data a bilantului:

a) Elementele monetare exprimate in valuta (disponibilitati si alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele si depozitele bancare, creante si datorii in valuta) trebuie evaluate si raportate utilizand cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei si valabil la data incheierii exercitiului financiar. Diferentele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, intre cursul de la data inregistrarii creantelor sau datoriilor in valuta sau cursul la care au fost raportate in situatiile financiare anterioare si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar, se inregistreaza, la venituri sau cheltuieli financiare, dupa caz.

b) Pentru creantele si datoriile, exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, eventualele diferente favorabile sau nefavorabile, care rezulta din evaluarea acestora se inregistreaza la venituri sau cheltuieli financiare, dupa caz. Determinarea diferentelor de valoare se efectueaza similar prevederilor lit. a).

Astfel, la fiecare data a bilantului trebuiesc reevaluate atat datoriile in valuta cat si datoriile exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, utilizand cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei si valabil la data incheierii exercitiului financiar. In intrebarea pe care ati formulat-o consideram ca va referiti la un leasing intern cu decontare in functie de cursul unei valute.

Prin urmare, la data bilantului, se revalueaza si aceasta datorie, exprimata in lei, a carei decontare de face in functie de cursul unei valute.

Prevederi referitoare la evaluarea datoriilor la data bilantului se regasesc si in Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009, in vigoare incepand cu data de 01 ianuarie 2010.

Potrivit acestora:

„59 - (1) La fiecare data a bilantului:

a) Elementele monetare exprimate in valuta (disponibilitati si alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele si depozitele bancare, creante si datorii in valuta) trebuie evaluate si prezentate in situatiile financiare anuale utilizand cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Nationala a

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Romaniei si valabil la data incheierii exercitiului financiar. Diferentele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, intre cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei de la data inregistrarii creantelor sau datoriilor in valuta, sau cursul la care acestea sunt inregistrate in contabilitate si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar, se inregistreaza la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

b) Pentru creantele si datoriile, exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, eventualele diferente favorabile sau nefavorabile, care rezulta din evaluarea acestora se inregistreaza la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, dupa caz. Determinarea diferentelor de valoare se efectueaza similar prevederilor lit. a).”

De asemenea, incepand cu data de 01 ianuarie 2010, potrivit art. 186 din Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009, la finele fiecarei luni, creantele si datoriile in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

Aceste prevederi se aplica si creantelor si datoriilor exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute. In acest caz, diferentele inregistrate se recunosc in contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, dupa caz.

➔ **48. Creditarea societatii de catre asociati in euro. Plata sumelor in alta valuta. Reevaluare**

Intrebare: Societatea pe care am preluat-o are contracte de imprumut in moneda euro cu actionari nerezidenti, desi incasarea efectiva a imprumutului este in lire sterline. In anii 2005, 2006, 2007 si 2008 s-au efectuat reevaluarile in functie de cursul euro pentru ca au considerat imprumuturile ca fiind primite in euro. Exista diferente enorme pentru ca, dupa cum se stie, cursul euro a crescut, iar cel in lire sterline a scazut.

De ce a acceptat banca o suma de bani care nu corespunde contractului incheiat intre actionari si societate? Care este tratamentul diferentelor de curs in acest caz?

Raspuns: Potrivit art. 152 din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 1752/2005, in vigoare pana la data de 31.12.2009, creantele si datoriile in valuta se inregistreaza in contabilitate atat in lei, la cursul de schimb de la data efectuarii operatiunilor, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, cat si in valuta. Operatiunile in valuta trebuie inregistrate in momentul recunoasterii initiale in moneda de raportare (leu), aplicandu-se sumei in valuta cursul de schimb dintre moneda de raportare si moneda straina, la data efectuarii tranzactiei.

In conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Astfel, pentru aceste imprumuturi, documentul justificativ care sta la baza inregistrarii in contabilitate il constituie contractul de imprumut incheiat intre parti. Din situatia pe care ati expus-o rezulta ca, in contract este stipulat ca asociatii crediteaza societatea cu o suma de bani in euro. Prin urmare, aceste datorii trebuiau inregistrate atat in lei cat si in euro, moneda prevazuta in contractul de imprumut, reevaluarile ulterioare efectuandu-se in functie de cursul de schimb dintre aceste monede.

Operatiunilor cu privire la plata sumelor prevazute in contract intr-o alta moneda, respectiv lire sterline, le sunt aplicabile reglementarile legislative ale tarii din care asociatii nerezidenti au efectuat aceste plati precum si regulamentele emise de Banca Nationala a Romaniei sau alte reglementari emise in acest scop, in vigoare la momentul efectuarii acestora.

➔ 49. Reevaluare imobil. Aspecte contabile si fiscale

Intrebare: O societate comerciala a finalizat in anul 2007 o hala industrială. Valoarea la receptie a fost de 765.000 lei. 40% din valoare a fost subventionata prin program SAPARD.

In anii 2008-2009, pana in luna septembrie s-a amortizat linear, iar partea aferenta din subventie a fost inregistrata la venituri.

In luna octombrie 2009 am primit un raport de evaluare efectuat de un evaluator autorizat in care cladirea este subevaluata la 165.000 lei.

Scopul efectuării evaluării a fost diminuarea impozitului pe cladiri.

La constructia cladirii TVA-ul a fost dedus integral. Se face ajustare TVA?

Ce se intampla cu subventia Sapard?

Se scade valoarea constructiei sau trebuie constituit provizion?

Care sunt inregistrările contabile de efectuat?

Raspuns: Din punct de vedere contabil, subventiile sunt reglementate in sectiunea 7.8. din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 1752/2005, in vigoare pana la data de 31.12.2009.

Potrivit acestor reglementari, in categoria subventiilor se cuprind subventiile aferente activelor si subventiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agentii guvernamentale si alte institutii similare nationale si internationale.

Subventiile aferente activelor reprezinta subventii pentru acordarea carora principala conditie este ca entitatea beneficiara sa cumpere, sa construiasca sau achizitioneze active imobilizate.

O subventie guvernamentala poate imbraca forma transferului unui activ nemonetar, caz in care subventia si activul sunt contabilizate la valoarea justa.

Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Subventiile nu trebuie inregistrate direct in conturile de capital si rezerve.

Subventiile pentru active, inclusiv subventiile nemonetare la valoarea justa, se inregistreaza in contabilitate ca subventii pentru investitii si se recunosc in bilant ca venit amanat. Venitul amanat se inregistreaza in contul de profit si pierdere pe masura inregistrarii cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Restituirea unei subventii referitoare la un activ se inregistreaza prin reducerea soldului venitului amanat cu suma rambursabila.

Prevederi referitoare la subventii se regasesc si in sectiunea 8.8. din Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009, in vigoare incepand cu data de 01 ianuarie 2010.

Potrivit acestora, in categoria subventiilor se cuprind subventiile aferente activelor si subventiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agentii guvernamentale si alte institutii similare nationale si internationale.

Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

In cazul in care intr-o perioada se incaseaza subventii aferente unor cheltuieli care nu au fost inca efectuate, subventiile primite nu reprezinta venituri ale acelei perioade curente.

Subventiile nu trebuie inregistrate direct in conturile de capital si rezerve.

Subventiile pentru active, inclusiv subventiile nemonetare la valoarea justa, se inregistreaza in contabilitate ca subventii pentru investitii si se recunosc in bilant ca venit amanat (contul 475 "Subventii pentru investitii"). Venitul amanat se inregistreaza in contul de profit si pierdere pe masura inregistrarii cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Restituirea unei subventii referitoare la un activ se inregistreaza prin reducerea soldului venitului amanat cu suma rambursabila.

In ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata, asa cum rezulta din prevederile articolului 149 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ajustarea TVA deductibila aferenta bunurilor de capital se efectueaza numai daca:

- a) bunul de capital este folosit de persoana impozabila:
 1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;
 2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
 3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;
- b) apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;
- c) un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;
- d) bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;
- e) in cazurile prevazute la art. 138 din aceasta lege, respectiv situatiile in care se reduce baza de impozitare.

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Inregistrarea in contabilitate a reevaluarii:

1. Eliminarea amortizarii cumulate din valoarea contabila:

2812 = 212

„Amortizarea constructiilor” „Constructii”

2. Inregistrarea diferentei din reevaluare

In conformitate cu prevederile art. 111 alin. (5) din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 1752/2005 daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, aceasta se trateaza ca o cheltuiala cu intreaga valoare a deprecierei, atunci cand in rezerva din reevaluare nu este inregistrata o suma referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scadere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului "Capital si rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve si valoarea descresterii, iar eventuala diferenta ramasa neacoperita se inregistreaza ca o cheltuiala.

6813 = 212

„Cheltuieli de exploatare „Constructii”
privind ajustarile pentru
deprecierea imobilizarilor”

Aceste inregistrari sunt in conformitate cu prevederile cu prevederile privind functiunea conturilor din Reglementarea conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 1752/2005, potrivit careia:

„In creditul contului 212 "Constructii" se inregistreaza:

(.....)

- descresterile fata de valoarea contabila neta, rezultate din reevaluarea constructiilor, in limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descresterii rezultate din reevaluarea constructiilor, recunoscuta ca o cheltuiala cu intreaga valoare a deprecierei, atunci cand in rezerva din reevaluare nu este inregistrata o suma referitoare la acel activ (681);
- valoarea amortizarii constructiilor, eliminata cu ocazia reevaluarii din valoarea contabila bruta a acestora (281);

(.....)”

In conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) litera s) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile reprezentand valoarea deprecierei mijloacelor fixe, in cazul in care, ca urmare a efectuarii unei reevaluari, se inregistreaza o descrestere a valorii acestora nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

➔ 50. Imobilizari corporale. Reevaluare. Scoatere din evidenta. Prevederi pentru modul de constituire a rezervelor

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

Intrebare: 1. La cheltuielile de constituire a firmei cont = 201 amortizate integral ce inregistrare trebuie sa mai fac pentru a le scoate din evidenta? Acelasi lucru pentru o licenta cont = 205 (dosare+cd-uri). Factura fara TVA trebuie amortizata integral. Ce inseamna casarea? Pentru ca ele nu sunt deteriorate si firma are nevoie de ele sa le foloseasca in continuare. Ce alte obligatii mai decurg dupa terminarea amortizarii?

2. La un utilaj care se amortizeaza integral in 8 ani si care s-a amortizat pana acum un an, la fiecare sfarsit de an trebuie facuta reevaluarea lui? Este o crestere sau o diminuare? Cum o fac?

3. La fel si rezervele, cum sa le constitui? Suntem o firma nou infiintata si avem profit doar in trimestru 4.

Raspuns: 1. In conformitate cu prevederile art.75 din Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009, in vigoare incepand cu data de 01 ianuarie 2010, cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de infiintarea sau dezvoltarea unei entitati (taxe si alte cheltuieli de inscriere si inmatriculare, cheltuieli privind emisiunea si vanzarea de actiuni si obligatiuni, precum si alte cheltuieli de aceasta natura, legate de infiintarea si extinderea activitatii entitatii).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz in care poate imobiliza cheltuielile de constituire. In aceasta situatie, cheltuielile de constituire trebuie amortizate in cadrul unei perioade de maximum cinci ani. (art. 76 alin. (1)).

In situatia in care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu exceptia cazului in care suma rezervelor disponibile pentru distribuire si a profitului raportat este cel putin egala cu cea a cheltuielilor neamortizate. (art. 76 alin. (2)).

Potrivit art. 81 alin. (3), brevetele, licentele, marcile comerciale, drepturile si alte active similare se amortizeaza pe durata prevazuta pentru utilizarea lor de catre entitatea care le detine.

Art. 90 al reglementarii mentionate stabileste ca, o imobilizare necorporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea sau cedarea sa.

Beneficiile economice viitoare sunt definite la alin. (2) al art. 64. Potrivit acestuia, beneficiile economice viitoare reprezinta potentialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar catre entitate. Potentialul poate fi unul productiv, fiind parte a activitatilor de exploatare ale entitatii.

Astfel, cheltuielile de constituire amortizate integral se vor scoate din evidenta prin urmatoarea formula contabila:

2801 = 201

„Amortizarea cheltuielilor de constituire” „Cheltuieli de constituire”

Licenta se va scoate din evidenta in momentul in care nu va mai aduce niciun beneficiu economic societatii, prin urmatoarea formula contabila:

**Tratamentele fiscal-contabile privind
Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz**

2805 = 205

| | |
|--|---|
| „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare” | „Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare” |
|--|---|

2. Prevederi cu privire la reevaluarea imobilizarilor corporale sunt cuprinse in Sectiunea 8.2.5.1. „Reevaluarea imobilizarilor corporale” din Reglementarea contabila conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009.

Potrivit acesteia, entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar, astfel incat acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluari in situatiile financiare intocmite pentru acel exercitiu. Amortizarea calculata pentru imobilizarile corporale astfel reevaluate se inregistreaza in contabilitate incepand cu exercitiul financiar urmat pentru care s-a efectuat reevaluarea. Reevaluarile trebuie facute cu suficienta regularitate, astfel incat valoarea contabila sa nu difere substantial de cea care ar fi determinata folosind valoarea justa de la data bilantului. Valoarea justa a imobilizarilor corporale este determinata, in general, plecand de la valoarea lor de piata. Daca o imobilizare corporala complet amortizata mai poate fi folosita, cu ocazia reevaluarii acesteia i se stabileste o noua valoare si o noua durata de utilizare economica, corespunzatoare perioadei estimate a se folosi in continuare.

In cazul efectuarii reevaluarii imobilizarilor corporale, acest lucru trebuie prezentat in notele explicative, impreuna cu elementele supuse reevaluarii, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum si elementul afectat din contul de profit si pierdere.

Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului. Valoarea justa se determina pe baza unor evaluari efectuate, de regula, de profesionisti calificati in evaluare, membri ai unui organism profesional in domeniu, recunoscut national si international.

La reevaluarea unei imobilizari corporale, amortizarea cumulata la data reevaluarii este tratata in unul din urmatoarele moduri:

a) recalculata proportional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel incat valoarea contabila a activului, dupa reevaluare, sa fie egala cu valoarea sa reevaluată. Aceasta metoda este folosita, deseori, in cazul in care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminata din valoarea contabila bruta a activului si valoarea neta, determinata in urma corectarii cu ajustarile de valoare, este recalculata la valoarea reevaluată a activului. Aceasta metoda este folosita, deseori, pentru cladirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piata.

In cazul in care, ulterior recunoasterii initiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinata pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultata din reevaluare va fi atribuita activului, in locul costului de achizitie/costului de productie sau al oricarei alte valori atribuite inainte aceluia activ. In astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului avand in vedere valoarea acestuia, determinata in urma reevaluării.

Elementele dintr-o grupa de imobilizari corporale se revalueaza simultan pentru a se evita reevaluarea selectiva si raportarea in situatiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinatie de costuri si valori calculate la date diferite. Daca un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

In cazul in care se efectueaza reevaluarea imobilizarilor corporale, diferenta dintre valoarea rezultata in urma reevaluarii si valoarea la cost istoric trebuie prezentata la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct in "Capital si rezerve" (contul 105 "Rezerve din reevaluare").

Tratamentul in scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat in notele explicative.

Indiferent daca valoarea rezervei a fost modificata sau nu in cursul exercitiului financiar, entitatile trebuie sa prezinte in notele explicative urmatoarele informatii:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la inceputul exercitiului financiar;
- b) diferentele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate intr-un alt mod din rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar, prezentandu-se natura oricarui astfel de transfer, cu respectarea legislatiei in vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfarsitul exercitiului financiar.

Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve (contul 1065 "Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

Castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din castig poate fi realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. In acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.

Daca rezultatul reevaluarii este o crestere fata de valoarea contabila neta, atunci aceasta se trateaza astfel:

- ca o crestere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului "Capital si rezerve", daca nu a existat o descrestere anterioara recunoscuta ca o cheltuiala aferenta aceluia activ; sau
- ca un venit care sa compenseze cheltuiala cu descresterea recunoscuta anterior la acel activ.

Daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, aceasta se trateaza ca o cheltuiala cu intreaga valoare a deprecierei, atunci cand in rezerva din reevaluare nu este inregistrata o suma referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scadere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului "Capital si rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve si valoarea descresterii, iar eventuala diferenta ramasa neacoperita se inregistreaza ca o cheltuiala.

Sumele reprezentand diferente de natura veniturilor si cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat in contul de profit si pierdere.

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuita, direct sau indirect, cu exceptia cazului in care activul reevaluat a fost valorificat, situatie in care surplusul din reevaluare reprezinta castig efectiv realizat.

In cazul in care se efectueaza reevaluarea, in notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilant de natura imobilizarilor corporale reevaluate, urmatoarele informatii:

- a) valoarea la cost istoric a imobilizarilor reevaluate si suma ajustarilor cumulate de valoare; sau
- b) valoarea la data bilantului a diferentei dintre valoarea rezultata din reevaluare si cea reprezentand costul istoric si, atunci cand este cazul, valoarea cumulata a ajustarilor suplimentare

de valoare.

3. Potrivit art. 183 alin. (1) din Legea 31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile si completarile ulterioare, din profitul societatii se va prelua, in fiecare an, cel putin 5% pentru formarea fondului de rezerva, pana ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.

Cota de minim 20% din capitalul social care constituie fondul de rezerva se calculeaza prin raportare la capitalul nominal si nu la cel efectiv varsat. Rezerva legala are rolul unei asigurari pentru societate si pentru creditorii ei, pentru acoperirea eventualelor deficite din anii mai putin favorabili societatii. Din punct de vedere al naturii juridice, rezerva legala are aceeasi natura cu cea a capitalului social, fiind o prelungire a acestuia. Formarea sa este obligatorie, dispozitiile art.183 alin.(1) fiind de ordine publica.

Consecintele neconstituirii rezervei legale in conditiile stabilite de art. 183 sunt prevazute la art. 272 din Legea 31/1990 potrivit carora, pentru incalcarea dispozitiilor art.183 se pedepseste cu inchisoare de la 1 la 3 ani fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societatii.

In conformitate cu prevederile din sectiunea 8.9.3. „Alte rezerve” a Reglementarii contabile conforma cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene aprobata prin OMFP 3055/2009, contabilitatea rezervelor se tine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale si alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul entitatii, in cotele si limitele prevazute de lege, si din alte surse prevazute de lege. Rezervele legale pot fi utilizate numai in conditiile prevazute de lege.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entitatii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve neprevazute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau in alte scopuri, potrivit hotararii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale.

Potrivit dispozitiilor art. 248 din reglementarea mentionata, in contabilitate, profitul sau pierderea se stabileste cumulat de la inceputul exercitiului financiar.

Repartizarea profitului se inregistreaza in contabilitate pe destinatii, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale.

Sumele reprezentand rezerve constituite din profitul exercitiului financiar curent, in baza unor prevederi legale, se inregistreaza prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil ramas dupa aceasta repartizare se preia la inceputul exercitiului financiar urmat de cel pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale in contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmeaza a fi repartizat pe celelalte destinatii hotarate de adunarea generala a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale. Evidentierea in contabilitate a destinatiilor profitului contabil se efectueaza dupa adunarea generala a actionarilor sau asociatilor care a aprobat repartizarea profitului, prin inregistrarea sumelor reprezentand dividende cuvenite actionarilor sau asociatilor, rezerve si alte destinatii, potrivit legii.

Tratamentele fiscal-contabile privind Reevaluarea imobilizarilor corporale – 50 studii de caz

Inchiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" si 129 "Repartizarea profitului" se efectueaza la inceputul exercitiului financiar urmat de cel pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale. Ca urmare, cele doua conturi apar cu soldurile corespunzatoare, in bilantul intocmit pentru exercitiul financiar la care se refera situatiile financiare anuale.

Astfel, in situatia in care, in exercitiul financiar 2009 societatea inregistreaza profit, aveti obligatia sa constituiti rezerve legale in procent de cel putin 5% din acest profit. Aceste rezerve se vor constitui anual, pana ce vor atinge minim o cincime din capitalul social.

Repartizarea la rezerve a unei parti din profitul brut se inregistreaza in contabilitate prin urmatoarea formula contabila:

129 = 1061

„Repartizarea profitului” „Rezerve legale”

Din punct de vedere fiscal, potrivit art. 22 alin. (1) lit. (a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rezerva legala este deductibila in limita unei cote de 5% aplicata asupra profitului contabil, inainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, pana ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris si varsat sau din patrimoniu, dupa caz, potrivit legilor de organizare si functionare. In cazul in care aceasta este utilizata pentru acoperirea pierderilor sau este distribuita sub orice forma, reconstituirea ulterioara a rezervei nu mai este deductibila la calculul profitului impozabil.