

REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR ÎN ROMÂNIA

LECT. UNIV. DRD. MARIANA FARCAȘ

Universitatea din Oradea

E-mail: marianafarcasise@yahoo.com

The revaluation of the fixed assets was the only way to protect the capital against inflation, a way accessible for most of the economic agents from Romania, regardless of their size or importance. Unfortunately, this way of acting was just a partly used.

Necesitatea reevaluării immobilizărilor

Efectul inflației asupra valorii structurilor patrimoniale și a rezultatelor agenților economici este cu atât mai pregnant cu cât perioada de "eroziune inflaționistă" este mai lungă. În această situație se află structurile immobilizate ale patrimoniului, și în special mijloacele fixe, a căror valoare contabilă, reflectată prin conturile de gestionare a immobilizărilor și pe baza căreia se calculează amortizările, devine complet irelevantă, chiar ne semnificativă, în raport cu valoarea reală a acestora și mai ales în raport cu costul de înlocuire a lor. Cu cât durata de utilizare a immobilizărilor este mai mare cu atât eroziunea inflaționistă va fi mai mare iar imaginea contabilă va fi mai distorsionată față de imaginea, valoarea reală.

De asemenea amortizarea devine mult mai mică decât suma necesară pentru înlocuirea bunului respectiv. În același timp, cheltuielile cu amortizarea economice este cu atât mai pregnant cu cât perioada de "eroziune inflaționistă" este mai lungă. exprimate în costuri istorice sunt puse față în față cu veniturile actualizate implicit la inflație prin intermediul resorturilor pieței (care stabilește prețurile de vânzare independent de costuri prin raportul dintre cererea și oferta manifestată liber față de obiectul vânzării) determinând astfel un rezultat neomogen, din ce în ce mai mare decât cel real. Acest rezultat total cuprinde o parte de rezultat real generat de plusul de valoare creat și o parte de rezultat fictivă generată de inflație prin subevaluarea valorii și implicit a costurilor mijloacelor fixe utilizate. Rezultatul total, deși neomogen din punct de vedere a originii și al corespondenței cu realitatea, este tratat în mod unitar, nediferențiat în fața impozitării și a distribuirii; astfel o parte din rezultatul total revine statului sub formă de impozit și o altă parte acționarilor - asociaților sub formă de dividende. Cum impozitul pe profit și dividendele datorate și plătite sunt cât se poate de reale rămâne la dispoziția societății rezultatul fictiv adică pierderea inflaționistă netă (după impozitare) și dacă mai rămâne ceva după distribuire din rezultatul real. Această situație a condus și poate conduce încă la decapitalizarea întreprinderilor care funcționează în mediul economic românesc, creându-le atât dificultăți de trezorerie cât și în găsirea de resurse suplimentare necesare finanțării înlocuirii immobilizărilor și menținerii capacităților de producție.

Un remediu parțial la această stare de fapt o poate constitui reevaluarea.

Dacă reevaluarea immobilizărilor se face în mod sistematic, în acord cu rata inflației și cu condițiile de exploatare ale bunurilor respective, atunci cheltuielile cu amortizarea ar fi mai aproape de realitate și implicit impozitul pe profit ar fi mai mic. În aceste condiții întreprinderea ar recupera prin amortizări sume mai aproape de valorile necesare pentru înlocuirea immobilizărilor și s-ar crea premise pentru îmbunătățirea activității și obținerea de profituri suplimentare care prin impozitare să acopere minusul de resurse ale statului cauzat de diminuarea inițială a impozitului pe profit. Multă vreme însă a primat interesul statului față de încasările imediate la buget și nu față de viabilitatea agenților economici și în nici un caz a celor privați. Au fost luate totuși câteva hotărâri de reevaluare a immobilizărilor dar într-o așa manieră încât să nu influențeze imediat încasările la buget prin diminuarea masei impozabile.

În această ordine de idei, atunci când diferența dintre valoarea reală a imobilizărilor și valorile lor nete contabile devenea foarte mare și dacă interesele sale o cereau, guvernul a emis norme de reevaluare care să amelioreze această problemă. Este vorba doar de o ameliorare a situației, de o rezolvare parțială a problemei deoarece normele emise la nivel central, chiar dacă încearcă să fie cât mai cuprinzătoare și unitar aplicabile, ele nu pot să asigure o reevaluare corectă pentru toate unitățile patrimoniale și chiar la nivelul unei unități nu conduc întotdeauna la valorile cele mai semnificative. Oricum, autoritatea fiscală a perceput aceste norme în primul rând ca un dezavantaj pentru stat și a încercat, în consecință, să reducă, să limiteze consecințele fiscale introducând anumite restricții. Elocvente în acest sens sunt hotărârile de reevaluare a construcțiilor și terenurilor aplicabile la sfârșitul anilor 1998 și 1999 conform HG nr. 983/1998 privind reevaluarea clădirilor, construcțiilor speciale și terenurilor, a HG nr. 95/1999 care modifică HG precedentă și a OMF nr. 338/2000 privind aplicarea normelor precedente.

Normele de reevaluare

Urmărind în mod vădit asigurarea unor venituri cât mai mari la buget în detrimentul întreprinderii, normele anterior amintite permit reevaluarea terenurilor pentru că de regulă acestea nu se amortizează; neregăsindu-se în costuri o nouă valoare mai mare a terenurilor nu influențează, nu reduce valoarea rezultatului fiscal. În aceeași ordine de idei era permisă reevaluarea clădirilor pentru că pe de o parte această categorie de mijloace fixe având o durată de funcționare mare, efectul reevaluării era dispersat pe mai multe exerciții, iar pe de altă parte noua valoare din contabilitate constituie bază de calcul pentru impozitul pe clădiri, ceea ce făcea ca sporul eventual de amortizare care diminuea impozitul pe profit să fie compensat de resursele suplimentare obținute la bugetele locale. Pentru celelalte categorii de mijloace fixe (echipamente tehnologice, aparate și instalații de măsură control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații, mobilier, etc.) nu era însă permisă reevaluarea pentru că impactul acesteia asupra impozitului pe profit ar fi fost diminuat semnificativ. Dacă în forma inițială normele aveau un caracter obligatoriu HG nr. 95/1999 introduce caracterul opțional al reevaluării clădirilor și terenurilor. Întreprinderile doritoare puteau reevalua anual clădirile și terenurile pe baza indicelui de inflație aferent fiecărei categorii cu condiția ca creșterea acestuia să fie de cel puțin 5%.

În 2000 guvernul a emis HG 403 prin care permite reevaluarea imobilizărilor corporale la sfârșitul fiecărui exercițiu, în funcție de rata inflației comunicată de Comisia Națională de Statistică. Operațiunea are ca obiectiv aducerea acestora la costul curent sau la valoarea de intrare actualizată. Reevaluarea se face după închiderea exercițiului și este anuală, în cazul în care rata inflației cumulată pe ultimii 3 ani consecutivi depășește 100% iar rezultatele acestei operațiuni vor fi cuprinse în bilanțul contabil al exercițiului la finele căruia se face reevaluarea.

Condiția privind nivelul ratei inflației cumulată pe ultimii 3 ani este una dintre trăsăturile economiei hiperinflaționiste așa cum este ea definită de Norma internațională de contabilitate IAS 29..

Este important de remarcat că pentru stabilirea noii valori care va fi reținută în urma reevaluării, norma nu se limitează la mărirea obținută în urma aplicării stricte a indicilor de modificare a prețurilor, ci precizează că aceasta trebuie să se coreleze cu valoarea de piață a bunurilor respective, eliminându-se supraevaluările sau subevaluările în raport cu aceste din urmă valori. Pentru definirea valorii de piață a imobilizărilor corporale se apelează încă o dată la normele contabile internaționale, stabilind că aceasta reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă, atunci când activele de pe piață sunt relativ omogene și există cantități suficiente de asemenea active tranzacționate, în așa fel încât oricând pot fi găsiți potențiali cumpărători și vânzători.

Cum valoarea care caracterizează o imobilizare corporală este valoarea rămasă determinată ca diferență între valoare de intrare și amortizarea calculată până la momentul dat, valoarea rămasă actualizată (V_a) se determină în urma actualizării atât a valorii de intrare cât și a amortizării prin aplicarea asupra acestora a ratei inflației comunicate de Comisia Națională de Statistică pentru intervalul de timp dintre ultima reevaluare înregistrată și 31 decembrie a exercițiului încheiat i, rezultând diferența din reevaluare (Dr) și diferența de amortizare (Da).

$$V_a = V_i \times r$$

$$A_a = A_i \times r$$

$$Dr = V_a - V_i$$

$$Da = Aa - Ai$$

Reflectarea în contabilitate a operațiunii de reevaluare se face astfel:

| | | | |
|--|---|--|--|
| 212x.analitic | = | 105.analitic | penru diferența |
| Diferența din reevaluarea mijloacelor fixe | | Diferențe din reevaluarea mijloacelor fixe | afereză valorii de de intrare a mijl fix |

| | | | |
|--|---|------------------------------|--------------------------------------|
| 105.analitic | = | 281x | pentru diferența |
| Diferențe din reevaluarea mijloacelor fixe | | Amortizarea mijloacelor fixe | afereză amortizării mijloacelor fixe |

Astfel contul 105 va colecta efectele pe care inflația le are asupra valorii contabile a mijloacelor fixe, realizându-se prin aceasta și protecția capitalului propriu împotriva eroziunii inflaționiste, știut fiind faptul că diferențele din reevaluare sunt parte componentă a capitalului propriu iar destinația finală a diferențelor din reevaluare o constituie majorarea rezervelor societății.

În decembrie 2003 HG 1553 vine și abrogă HG 403 eliminând condițiile ce trebuiesc a fi îndeplinite pentru a putea efectua reevaluare și stabilind în mod limitativ ca moment posibil pentru reevaluare 31.12.2003. Se păstrează însă caracterul opțional al reevaluării și determinarea valorii juste în funcție de “inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și de prețul pieței”.

Începând cu 2004 nu mai există norme care să reglementeze posibilitatea efectuării de reevaluări, consecință a diminuării considerabile a inflației.

Rămâne deschisă posibilitatea reevaluării imobilizărilor pentru societățile care aplică standardele internaționale de contabilitate care și-au definit prin politicile contabile condițiile și periodicitatea efectuării reevaluării.

Din punct de vedere a standardului *IAS 16 Terenuri și mijloace fixe*, întreprinderile pot opta între păstrarea costului istoric ca bază de evaluare a activelor fixe sau înlocuirea acestuia prin reevaluarea uneia sau mai multor categorii de imobilizări corporale. Reevaluarea trebuie efectuată suficient de regulat pentru ca în bilanț activele să fie evaluate cât mai aproape de valoarea justă iar în Note trebuiesc să fie publicate informații suplimentare în costuri istorice precum și bazele de evaluare folosite.

Bibliografia:

1. Feleagă N., Ionașcu I., - ”Tratat de contabilitate financiară”, Ed. Economică, București, 1999.
2. Istrate C., - “Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei”, Ed. Polirom, Iași, 2000.
3. Pop A., - “Contabilitatea financiară românească”, Ed Intelcredo, Deva, 2000.
4. Ristea M., Dima Mirela, - “Contabilitatea societăților comerciale” Ed. Universitară, București, 2002
5. *** Standardele internaționale de contabilitate 2000, Ed. Economică, București, 2000.
6. *** Monitorul oficial al României, Partea I, nr. 252/2000, nr. 228/2001, nr. 21/2004