

REGULI DE EVALUARE A TERENURILOR ȘI A MIJLOACELOR FIXE

- ACTIVE CORPORALE -

REGULI GENERALE DE EVALUARE

Standardele Contabile Europene sunt elaborate de Uniunea Europeană, fiind reglementate prin Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, cu modificările și completările ulterioare, care cuprinde normele privind întocmirea și prezentarea conturilor anuale, Directiva a VII-a care reglementează conturile consolidate întocmite de grupul de întreprinderi mici și mijlocii și Directiva a VIII-a privind profesia liberă contabilă orientată spre auditarea conturilor anuale.

Standardele contabile internaționale sunt elaborate de I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee - Comitetul de Standarde Internaționale de Contabilitate) și constau din:

- furnizarea de reguli contabile general valabile, acceptate în toate țările lumii, capabile să armonizeze standardele practice în diverse țări.
- asigurarea aceleași baze pentru elaborarea rapoartelor financiare astfel încât investitorii și creditorii să poată analiza comparativ diverse oportunități de investiții.
- sfera de aplicare a I.A.S. se circumscrie numai la elementele esențiale și la data specificată în textul standardului, cu excepția celor care se aplică retroactiv.

Problemele de valoare și implicit de evaluare în contabilitate nu pot fi discutate decât în relație cu principiile contabile fundamentale. În acest sens pot fi reținute următoarele principii :

1) **Principiul costului istoric**, care impune înregistrarea în contabilitate a activelor și pasivelor la costul de origine (intrare) consemnat în documente justificative. Cu acest cost figurează în contabilitate de la intrare până la ieșire, el putând fi modificat numai prin reevaluare.

Opțiunea pentru costul istoric se întemeiază pe faptul că este singurul cost evidențiat în documente, deci are un caracter verificabil și o determinare obiectivă.

Costul istoric reflectă valoarea reală a elementelor patrimoniale la intrarea lor în unitate. Ulterior poate să apară efectul de desincronizare între evaluarea la intrare a elementelor patrimoniale bazate pe costul istoric și evaluarea la ieșire întemeiată pe valoarea actuală, putând avea loc o creștere fără bază a rezultatului, ca urmare a variației între cele două momente: intrare și ieșire. Creșterea de rezultat intră în caruselul impozitării și distribuției profitului sub formă de dividende cu implicații directe asupra decapitalizării societății comerciale.

Un asemenea efect a impus utilizarea (pentru evaluarea contabilă) a unor mecanisme în măsură să diminueze, dacă este posibil până la anulare, distorsiunea proprie principiului costului istoric. Astfel, menținând costul istoric ca bază de evaluare s-au căutat corective mergând până la contabilizarea variațiilor de prețuri și retratarea situațiilor financiare în economiile hiperinflaționiste.

2) **Principiul Stabilității Unității Monetare**, care are în vedere că unitatea monetară este considerată constantă și nu se procedează decât în mod excepțional la reevaluări. În plan teoretic s-au făcut eforturi în căutarea unei unități de măsură care să fie realmente stabilă și care să se poată substitui etalonului monetar. Din nefericire nu s-a

găsit un asemenea etalon, și în consecință, unitatea de măsură rămâne tot cea monetară. De asemenea, în condițiile unei economii hiperinflaționiste, conturile anuale privind situația patrimoniului și rezultatul exercițiului pot fi ajustate cu efectele inflației.

3) **Principiul Prudenței**, care constă în aprecierea cu precauție sau rezonabil a activelor și pasivelor, cheltuielilor și veniturilor, pentru a evita supraevaluarea rezultatului. Potrivit principiului prudenței nu este admisă supraevaluarea elementelor de pasiv și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de activ și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierea, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

Aplicarea principiului prudenței se regăsește în următoarele mecanisme contabile:

- a) la închiderea exercițiului se contabilizează datoriile și pierderile probabile și nu se înregistrează activele și profitul probabil;
- b) doar beneficiile realizate la închiderea exercițiului pot fi înscrise în bilanț;
- c) trebuie ținut cont de toate riscurile previzibile și eventualele pierderi care au luat naștere în cadrul exercițiului sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă aceste riscuri sau pierderi nu sunt cunoscute decât între data închiderii bilanțului și data la care el este întocmit;
- d) trebuie să se țină cont de deprecierea activelor, indiferent dacă exercițiul se soldează cu pierdere.

În consecință, minusurile constatate între valoarea de inventar (mai mică) și valoarea de intrare sunt contabilizate prin amortizare, în caz de depreciere ireversibilă sau prin constituirea de provizioane, dacă deprecierea este reversibilă.

- e) delimitarea cât mai exactă a costului produsului sau costurilor perioadei (în ultima structură se cuprind toate cheltuielile angajate care nu pot fi nici imobilizate, nici stocate, nici repartizate pe mai multe exerciții și deci repartizate direct asupra rezultatului exercițiului, ca de exemplu cheltuielile de administrație, cheltuielile de distribuție și costurile subactivității).

O asemenea analiză s-a concretizat în adoptarea formulei “cost de producție parțial” pentru evaluarea bunurilor obținute din producția proprie.

Acest cost este compus din costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli de producție directe precum și cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricarea produselor. În costul de producție pot fi incluse și dobânzile la creditele bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație, aferente perioadei.

La o analiză mai atentă se apreciază că principiul prudenței tratează în mod discriminatoriu evaluarea activelor. Potrivit acestui principiu se contabilizează numai minusurile, calculate ca o diferență de preț între valoarea de inventar (actuală) și costul istoric, nu și plusvalorile. Neînregistrarea plusvalorilor generează rezerve latente sau oculte.

Partizanii acestui principiu spun că întotdeauna determinarea profitului este aleatoare și în consecință este mai bine pentru întreprindere a se declara profit minim nu atât pentru sarcina fiscală cât pentru a evita distribuirea dividendelor fictive și a nu crea o imagine prea optimistă asupra rezultatelor.

În teoria și practica contabilă s-au conturat următoarele criterii de evaluare a fluxurilor și stocurilor de active și pasive, cheltuieli-venituri:

- Valoarea de utilitate sau valoarea reală (justă), în engleză “fair value”. Consideră că valoarea trebuie să reprezinte costul ori sacrificiul consimțit pentru a aduce bunul respectiv în patrimoniu sau ceea ce ar aduce bunul respectiv dacă l-am utiliza în întreprindere sau l-am vinde pe piață.

Valoarea reală este valoarea pe care un potențial cumpărător acceptă să o

plătească pentru achiziționarea bunul respectiv, în starea care se află.

În reglementările contabile din România valoarea reală (justă sau corectă) este valoarea la care poate fi tranzacționat un act, sau decontată o datorie de bunăvoie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții unde prețul este determinat obiectiv.

- Valoarea de piață folosită în cadrul tranzacțiilor directe reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă caracterizată prin:
 - a) activele de pe piață sunt relativ omogene.
 - b) sunt cantități suficiente așa încât oricând se pot găsi potențiali vânzători sau cumpărători.
 - c) prețurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public.
- În afară de categoria de valori prezentată mai sus, se mai utilizează și altele:
1. Valoarea actualizată ca formă de evaluare a valorii viitoarelor fluxuri nete de numerar.
 2. Valoare de înregistrare contabilă (valoarea la care un activ este inclus un bilanț) după scăderea amortizării și a pierderilor acumulate din depreciere.
 3. Valoarea realizabilă sau de decontare a unei datorii care este o valoare neactualizată în numerar sau echivalente de numerar așteptate a fi plătite pentru a achita datoria.
 4. Valoare realizabilă netă reprezentând prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut în prezent mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului.
 5. Valoarea reziduală este valoarea netă pe care întreprinderea se așteaptă să o obțină pentru un activ la sfârșitul duratei utile de viață, după scăderea costurilor de cedare.
 6. Valoarea ajustată este valoarea diminuată a activelor care s-au depreciat.
- Timpul. Vizează momentul plasării evaluării în trecut, prezent sau viitor. Evaluarea în contabilitate se face la timpul prezent, dar obiectul evaluării îl constituie activele, pasivele, cheltuielile și veniturile care au intrat la costul istoric.

La bazele de evaluare prezentate mai sus se mai adaugă și valoarea de întreprindere sau de privire. Aceasta este o combinație a valorii de înlocuire cu valoarea actualizată și a valorii de realizare.

Ea reprezintă prețul pe care un conducător de întreprindere avizat și prudent ar consimți să-l plătească pentru a dobândi bunul respectiv sau pierderea maximă pe care ar accepta-o întreprinderea dacă ar fi privată de bunul respectiv.

Concluzionând, nicio bază de evaluare nu are o aplicabilitate generală și nu este satisfăcătoare în mod absolut, ridicând problema opțiunii în acest sens.

Normele contabile europene s-au orientat spre costul istoric fără a exclude combinarea lui cu alte metode de evaluare.

În acest scop, situațiile financiare sunt întocmite conform modelului contabil bazat pe costul istoric recuperabil și pe conceptul de menținere a capitalului financiar sau fizic.

Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează la intrare, la inventar, evaluarea la bilanț și evaluarea la ieșirea din întreprindere.

La intrarea în entitate bunurile se evaluează și se înregistrează la valoarea de intrare care este:

- a) **Cost de achiziție** – pentru bunurile procurate cu titlu oneros.
- b) **Cost de producție** – pentru bunurile produse în entitate.
- c) **Valoare de aport stabilită prin evaluare** – pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social.
- d) **La valoare justă** – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

În cazurile menționate la punctul (c) și (d) valoarea de aport, respectiv cea justă, se substituie costului de achiziție.

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxe de import și alte taxe, cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

Costul de producție al unui bun reprezintă costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuite bunului.

În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt atribuite bunului în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

În costul stocurilor nu se include ci sunt recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei:

1. Pierderi de materiale, manoperă sau alte costuri de producție peste normele admise;
2. Cheltuieli de depozitare, cu excepția cazurilor în care acestea sunt necesare în procesul de producție;
3. Cheltuieli de administrație, care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
4. Costuri de desfacere.

Dobânzile bancare la capital împrumutat pentru producția cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție.

Evaluarea la inventariere se întemeiază pe valoarea actuală care capătă statutul de valoare de inventar și operează la evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii lor.

Valoarea actuală este stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței.

Pentru estimarea unei asemenea valori se utilizează referințele și tehnicile cele mai adecvate cum ar fi: prețuri de piață, bareme, mercuriale, indici specifici de prețuri.

Necesitatea evaluării elementelor patrimoniale la valoarea de inventar, pornește de la realitatea potrivit căreia valoarea de intrare are numai o valoare istorică.

Orice modificare intervenită după intrarea bunului tinde să facă costul de intrare înșelător în luarea deciziei.

Evaluarea la bilanț. La închiderea exercițiului financiar elementele de activ și de pasiv se evaluează la valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În aceste condiții, pentru elementele de activ diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă nu se înregistrează în contabilitate, acestea menținându-se la valoarea de intrare. Diferențele constatate în minus se înregistrează pe seama cheltuielilor prin intermediul amortizărilor în cazul activelor amortizabile și pe calea provizioanelor pentru deprecieri în cazul activelor neamortizabile. Se apreciază că activele rămân mai departe înregistrate la valoarea contabilă sau de intrare.

Pentru elementele de pasiv diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente se mențin la valoarea de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Pentru politicile contabile trebuie reținută și regula potrivit căreia metodele de evaluare adoptate de entitate trebuie să fie aceleași în tot cursul exercițiului precum și de la un exercițiu la altul.

În cazuri justificate entitatea poate schimba metodele de evaluare, făcând în acest sens mențiuni în notele anexe bilanțului, cu prezentarea influenței asupra situației patrimoniale și financiare, precum și asupra rezultatului exercițiului.

Evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum : bunurile se evaluează și se scad din patrimoniu la valoarea lor contabilă sau de intrare. Dacă nu există posibilitatea identificării valorilor de intrare, evaluarea la ieșire se poate face la cost mediu

ponderat, decizia aparținând agentului economic, criteriul de alegere fiind relevanța și evaluarea credibilă.

EVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Imobilizările corporale reprezintă active care sunt deținute de entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestare de servicii, pentru închirierea terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Imobilizările corporale cuprind: terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, alte instalații, utilaje, mobilier și birotică, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing, se evidențiază în contabilitate în funcție de natura contractului de leasing.

În contabilitatea terenurilor și mijloacelor fixe se utilizează standardul IAS16-Imobilizări Corporale. Obiectivul standardului este descrierea tratamentului contabil pentru imobilizări corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată discerne cu privire la informațiile despre investiția entității în imobilizări corporale și la modificările din aceste investiții.

Acest standard trebuie aplicat în contabilizarea imobilizărilor corporale exceptând cazul când un alt standard prevede sau permite o abordare diferită.

Exemplu IAS22 -Combinări de întreprinderi- permite ca terenurile și mijloacele fixe achiziționate dintr-o combinație de întreprinderi să fie evaluate inițial la valoarea justă, chiar dacă aceasta este superioară costului.

Standardul IAS25 -Contabilitatea investițiilor financiare- permite tratamentul investitorilor în bunuri imobiliare ca mijloace fixe în conformitate cu IAS 16, sau ca investiție pe termen lung.

Terenurile și mijloacele fixe sunt recunoscute ca active dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- este posibilă generarea de beneficii economice viitoare către entitate;
- costul activului poate fi evaluat credibil.

Elementele individuale din codul terenurilor și al mijloacelor fixe se identifică utilizând raționamentul profesional în funcție de specificul întreprinderii.

Majoritatea pieselor de schimb și al echipamentelor de service sunt înregistrate de regulă ca stocuri și sunt recunoscute ca și cheltuieli pe măsură ce sunt consumate.

Atunci când întreprinderea se așteaptă să folosească piesele de schimb și echipamentele pe mai multe exerciții, acestea se pot încadra în categoria terenurilor și a mijloacelor fixe.

Sunt considerate mijloace fixe și acele piese de schimb sau echipamente de serie care se folosesc neregulat, dar în legătură cu alte mijloace fixe și care se amortizează pe o perioadă ce nu depășește durata de viață utilă a mijlocului fix.

Dacă părțile componente ale unui activ au durate de viață diferite sau aduc beneficii societății în mod diferit, acestea se contabilizează separat, utilizând rate de amortizare diferite.

Exemplu :

O întreprindere care produce ciocolată, achiziționează o linie tehnologică care conține printre altele și matrița în care se toarnă ciocolata. Deoarece matrița are o durată de utilizare mai mică decât utilajul și se poate uza mai repede moral din cauza cerințelor pieței, aceste matrițe se contabilizează ca activ separat.

Evaluarea la intrare a elementelor de terenuri și mijloace fixe are în vedere componenta costului. Costul unui asemenea element este format din prețul de cumpărare, taxe vamale, alte taxe nerecuperabile și toate celelalte cheltuieli legate direct de punerea în funcțiune a activului.

Exemple de costuri direct atribuite:

- costul de amenajare al amplasamentului;
- costuri de inițiale de livrare și manipulare;
- costuri de montaj;
- costurile personalului de specialitate;
- costuri estimate pentru demontarea și montarea activului.

A se vedea Aplicația nr.1 și 2.

În cazul schimbului total sau parțial al unui activ cu un alt activ de aceeași natură, acesta va fi contabilizat ca o achiziție și cedare de active, eventualele câștiguri sau pierderi fiind recunoscute în contul de profit și pierdere (datorită faptului că legislația națională nu permite schimbul de active ca atare).

Cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura mijloacelor fixe care a fost deja recunoscut trebuie adăugate valorii contabile a activului numai atunci când se estimează că întreprinderea va obține beneficii economice suplimentare față de performanțele inițiale. Toate celelalte cheltuieli ulterioare trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

A se vedea Aplicația nr.3.

EVALUAREA ACTIVELOR CORPORALE

Activele corporale cuprind terenuri și construcții, instalații tehnice și mașini, alte instalații și mobilier, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

Valoarea justă a terenurilor și clădirilor este, de obicei, valoarea lor de piață. Această valoare este determinată pe baza unei evaluări efectuate de regulă de evaluatori autorizați. Atunci când nu este posibil a identifica valoarea de piață din cauză că acel gen de activ este puțin tranzacționat pe piață, atunci este evaluat la costul de achiziție sau de producție, mai puțin amortizarea corespunzătoare.

Reevaluările sunt de regulă anuale. Dacă valoarea justă nu suferă modificări semnificative, se pot face reevaluări și la 3-5 ani.

La data reevaluării, amortizarea cumulată este:

- fie eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului;
- fie recalculată proporțional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului. Metoda este folosită în cazul în care activul este reevaluat cu ajutorul indicilor.

Elementele dintr-o clasă de imobilizări se revaluează simultan.

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

- o creștere a rezervei din reevaluare;
- un venit care să compenseze cheltuielile cu o descreștere recunoscută anterior.

Orice valoare realizată ca surplus din reevaluare se transferă direct în rezultatul reportat și nu se recunoaște în contul de profit și pierdere.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca:

- o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ;

- o scădere a rezervei din reevaluare.

EVALUAREA ULTERIOARĂ RECUNOAȘTERII INIȚIALE

Ulterior recunoașterii inițiale ca activ o imobilizare corporală trebuie prezentată la valoarea reevaluată, care reprezintă valoarea justă din momentul reevaluării, mai puțin orice amortizare anuală cumulată aferentă și orice pierderi ulterioare cumulate din depreciere.

AMORTIZAREA ACTIVELOR CORPORALE

Valoarea amortizabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie alocată în mod sistemic pe toată durata de viață utilă a activului, iar valoarea corespunzătoare fiecărei perioade trebuie recunoscută ca o cheltuială a perioadei.

Metode de amortizare utilizate:

- liniară
- degresivă
- accelerată

Durata de viață a unui activ corporal trebuie revizuită periodic, la fel și metoda de amortizare aplicată.

CASAREA ȘI CEDAREA

Un element al imobilizărilor corporale trebuie eliminat din bilanț atunci când nici un beneficiu viitor nu se așteaptă din cedarea sau casarea acestuia.

Câștigurile sau pierderile de pe urma cedării sunt egale cu încasările nete estimate din vânzare, din care se deduce valoarea contabilă netă a activului. Ele se recunosc ca venit sau cheltuială în contul de profit sau pierdere.

A se vedea Aplicația nr.4.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

O întreprindere trebuie să prezinte în situațiile financiare următoarele informații:

- bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;
- metodele de amortizare;
- durata de viață utilă și ratele de amortizare folosite;
- politicile contabile privind costurile estimate de restaurare a amplasamentelor;
- existența activelor gajate sau închiriate;
- valoarea cheltuielilor cu imobilizările corporale;
- informații privind reevaluări;
- valoarea mijloacelor fixe aflate în conservare;
- valoarea contabilă brută a activelor integral amortizate și care sunt folosite în continuare.