

Rezervele din reevaluare

Reglementări

- 1.) OUG 34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetară și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale (MO 249/14.04.2009), rectificată în MO 254/2009
- 2.) HG 488/28.04.2009 pt. completarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004 (MO 286/30.04.2009) 3.) Ordinul 3512/27.11.08 privind documentele financiar-contabile (MO 870bis/23.12.2008)
- 4.) Ordinul 101/21.01.2008 privind aprobarea formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă (MO 70/30.01.2008)
- 5.) Ordinul 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (MO 1080 și 1080bis/30.11.2005), modificat și completat de:
 - Ordinul 2001/22.11.2006 (MO 994/13.12.2006)
 - Ordinul 2374/12.12.2007 (MO 25 și 25bis/14.01.2008)

Prezentul upgrade necesită o soluție personalizată în funcție de tipul și numărul reevaluărilor și este implementat:

- pe bază de comandă și
- dacă sunt prezente componentele reevaluare și amortizare fiscală.

1. Metode de reevaluare și contabilizarea acestora

5.)pct. 109. ...

(2) La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- a)recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
- b)eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

5.) pct.111. ...

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o **creștere** față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare ... dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ, sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

(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 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 minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Contabilitate

1.1. Reevaluare pe baza indicilor inflației

a) Dacă după reevaluare rezultă creșterea valorii contabile:

a1) dacă nu a existat o descreștere de valoare la reevaluarea anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ:

- crește rezerva din reevaluare:
 $21x = 105$
- transferul rezervei asupra contului de amortizare:
 $105 = 28x$

a2) dacă a existat o descreștere de valoare la reevaluarea anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ:

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea de la reevaluarea anterioară: $21x = 7813$
- cu diferența crește rezerva din reevaluare:
 $21x = 105$

b) Dacă după reevaluare rezultă descreșterea valorii contabile:

- transferul rezervei asupra contului de amortizare:
 $28x = 105$
- scade rezerva din reevaluare în limita rezervei existente: $105 = 21x$
- diferența rămasă neacoperită se înregistrează ca cheltuială:
 $6813 = 21x$

1.2. Reevaluare cu eliminarea amortizării din valoarea contabilă

a) Dacă după reevaluare rezultă creșterea valorii contabile:

- eliminarea amortizării cumulate până la data reevaluării:
 $281 = 21x$

a1) dacă nu a existat o descreștere de valoare la reevaluarea anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ:

- crește rezerva din reevaluare cu diferența aferentă duratei rămase:
 $21x = 105$

a2) la fel ca a2) de la pct.1.1

b) Dacă după reevaluare rezultă descreșterea valorii contabile:

- eliminarea amortizării cumulate până la data reevaluării:
 $281 = 21x$
- scade rezerva din reevaluare aferentă duratei rămase, în limita rezervei existente: $105 = 21x$
- diferența rămasă neacoperită se înregistrează ca cheltuială:

$$6813 = 21x$$

Exemplu privind tratamentul contabil al rezervei din reevaluare

Notă

Pentru urmărirea mai ușoară a sumelor, în exemplele date am ignorat valoarea minimă de intrare legală a mijloacelor fixe.

2. Evoluția tratamentului fiscal al reevaluării

a) cheltuielile cu amortizarea suplimentară

Cu ocazia reevaluării imobilizărilor la o valoare mai mare față de valoarea de intrare a rezultat de regulă și o majorare a cheltuielilor cu amortizarea aferentă.

Din cauza frecventelor modificări ale legislației fiscale, cheltuielile aferente amortizării suplimentare rezultate din diferențele din reevaluare au avut un tratament fiscal diferit în diverse intervale de timp:

Interval	La calcul impozit profit au fost cheltuieli:	Conform:
până la 31.12.2003	deductibile	HG 1553/03 art.4 (MO 24/2004) și altele
01.01.2004-31.12.2006	nedeductibile	LG 571/03 art.24 (15) (MO 927/2003)
01.01.2007-30.04.2009	deductibile	LG 343/06 art.25 (15) (MO 662/2006)
01.05.2009-.....	deductibile, dar și venituri impozabile	OUG 34/09 art.22 (5/1) (MO 249/2009)

b) rezerva din reevaluare

Rezerva din reevaluarea imobilizărilor a avut și ea un tratament fiscal diferit în diverse intervale de timp:

Interval	La calcul impozit profit au fost cheltuieli:	Conform:
01.01.2004-28.02.2005	scoatere din gestiune	HG 44/04 pct.12 (MO 112/2004)
01.03.2005-30.04.2009	modificare destinație	HG 84/05 pct.57/1 (MO 147/2005)
01.05.2009-.....	casare/cedare	OUG 34/09 art.22 (5/1) (MO 249/2009)

3. Tratament fiscal valabil de la 1 mai 2009

1.) Art.22.(5/1) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, **efectuată după data de 1 ianuarie 2004**, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, **se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.**

Excepție

2.) pct.57/2. **Nu intră sub incidența** prevederilor art.22 alin.(5/1) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, **efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul „1065” la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului**

impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art.22 alin.(5) din Codul fiscal.

Prevedere existentă și mai înainte în Normele Codului fiscal:

(pct. 8 din HG 84/2005 din MO 147/2005)

pct.57/1 În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve”, analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.**

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.

Surplusul din reevaluare

La pct. 111 din Ordinul 1752/2005 pt. aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (5.) este precizat:

(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un **câștig realizat**.

În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Concluzii

„Surplusul” din reevaluare poate fi de 2 feluri în terminologia fiscală:

- **„realizat”**, adică amortizarea suplimentară determinată cu ocazia reevaluării a reprezentat cheltuială suplimentară deductibilă la calculul impozitului pe profit. Dacă suma a fost deductibilă, ea va fi impozitată ulterior (la scoaterea din gestiune, la schimbarea destinației rezervei etc.)
- **„nerealizat”**, adică cheltuiala cu amortizarea suplimentară nu a fost deductibilă în perioada fiscală respectivă. Dacă suma nu a fost deductibilă la vremea respectivă, nu se va impozita ulterior.
Considerăm, că modificarea din mai 2009, care deși consideră amortizarea suplimentară cheltuială deductibilă, dar o reia la venituri impozabile, se încadrează tot la categoria de surplus realizat.

Conturi de rezerve

- 1065 - „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” Conform normelor de utilizare a conturilor din Ordinul 2374/2007 (MO 25bis/2008), în creditul contului 1065 se înregistrează:
 - capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (în corespondență cu ct.105).Menționăm, că acest cont a fost introdus din anul 2006, prin Ordinul 1752/2005 (MO 1080bis/2005). În acest cont au trebuit transferate sumele din conturile 1068 analitic distinct sau din 1175 pentru cei care au utilizat contabilitatea conformă cu IAS. Recomandăm transferul în acest cont a surplusului din reevaluare „realizat”, care va fi impozitat ulterior.
- 1068 - „Alte rezerve”. Recomandăm trecerea în acest cont a rezervelor din surplusul din reevaluare „nerealizat”, adică din perioadele când acesta nu a fost deductibil fiscal, în corespondență cu ct.105. Recomandăm introducerea

unor conturi analitice noi (desigur, în loc de x și y se deschid analitice noi concrete. (Noi am presupus că contul 1068 a fost defalcat deja în analitice, de aceea nu dăm simboluri concrete): 1068.x - surplus din reevaluare nerealizat.

Sumele înregistrate în acest cont nu se vor impozita nici la schimbarea destinației rezervei, ele fiind considerate sume impozitate la momentul înregistrării lor. De exemplu, se transferă aici diferențele din reevaluare pentru reevaluările efectuate între anii 2004-2006 care nu au devenit cheltuieli deductibile nici ulterior. 1068.y - surplus din reevaluare realizat/venit asimilat neimpozabil ulterior.

În acest cont recomandăm să se contabilizeze din luna mai 2009 surplusul din reevaluările efectuate începând cu anul 2007 (perioada 2004-2006 fiind tratată în analiticul precedent), deoarece tratamentul fiscal al acestora diferă, surplusul poate fi considerat nerealizat, diferența din reevaluare reprezentând atât cheltuială deductibilă, cât și element de natura veniturilor.

Modificarea formularisticii

În modelul fișei mijlocului fix cod 14-2-2 de pe pag.99 din 3.), pe verso-ul formularului este prevăzută ca noutate și coloana:

Soldul contului 105 Rezerve din reevaluare.

Mod de evidență diferențe din reevaluare

În cele ce urmează prezentăm exemple de reevaluări succesive pentru o clădire cu următoarele date:

- clădire intrată la 31.12.An 0
- valoare de intrare: 1.000 lei
- durata de amortizare: 10 ani
- diferență din reevaluare în Anul 2 - 160 lei
- diferență din reevaluare în Anul 5 - 200 lei

1) Exemplu de evidență diferențe și surplus din reevaluare

(metoda reevaluării pe bază de indici cu recalcularea amortizării proporțional cu schimbarea valorii contabile brute)

2) Exemplu de evidență diferențe și surplus din reevaluare

(metoda reevaluării la valoare justă prin eliminarea amortizării din valoarea brută)

Observații referitoare la exemplele de mai sus:

- reevaluarea 1 nu a fost recunoscută fiscal (adică surplusul de amortizare nu s-a putut accepta ca cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit). În consecință, amortizarea fiscală a fost mai mică decât amortizarea contabilă cu 20 lei/an. Astfel, surplusul nerealizat (pentru care nu s-a beneficiat de deducere de cheltuieli) va fi contabilizat 105=1068 și nu va mai fi impozitat nici în viitor.
- reevaluarea 2 a fost recunoscută fiscal. În consecință, amortizarea fiscală a crescut cu 40 lei/an. Astfel, surplusul realizat (s-a beneficiat de deducere de cheltuieli pentru el) va fi contabilizat 105=1065, însă va fi impozitat în viitor (modul de impunere depinde de Codul fiscal valabil pentru anul respectiv).
- indiferent de metoda de reevaluare aleasă, sumele deductibile/nedeductibile sunt aceleași (de aceea s-au ales valori identice în cele 2 exemple).

Tratamentul fiscal al reevaluărilor din exemplele de mai sus va fi următorul:

- după reevaluarea 1 nerecunoscută fiscal (de ex. din anii 2004-2006) suma de 20 lei nu se ia în considerare la calculul impozitului pe profit.

Declarația 101 (model pt. 2008):

rd.14	Amortizare fiscală	100 lei
rd.29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	120 lei

Diferența de 20 lei se trece în 1068.9 și nu se va mai impozita.

- după reevaluarea 2 recunoscută fiscal:

Declarația 101 (model pt. 2008):

rd.14	Amortizare fiscală	140 lei
rd.29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	160 lei

Diferența de 20 lei față de amortizarea fiscală inițială de 100 lei se trece în 1068.9 și nu se va mai impozita.

Diferența de 40 lei față de amortizarea fiscală inițială de 100 lei se trece în 1065 și se va impozita anual sau la ieșirea din gestiune a imobilizării.

- dacă reevaluarea 2 a avut loc după anul 2006 și ieșirea în martie 2009, se utilizează procedura de mai sus
- dacă reevaluarea 2 a avut loc după anul 2006 și ieșirea în decembrie 2009 (după aplicarea OUG 34/2009):

Declarația 101 (model pt. 2008):

rd.11	Elemente similare veniturilor	107 lei*)
rd.14	Amortizare fiscală	140 lei
rd.29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	160 lei

*) suma de 107 lei s-a calculat astfel:

40 lei x 8/12 luni (perioada de valabilitate în 2009) = aprox. 27 lei la care s-au adunat 80 lei (surplus realizat referitor la imobilizarea respectivă din ct.1065).

Situația rezervei din reevaluare (ct.105)

Dacă s-ar fi efectuat anual toate repartizările la rezerve, soldul diferențelor din reevaluare din ct. 105 ar trebui să fie egal cu soldul rezervelor aferente (ct.1065 + 1068.x + 1068.y).

Conform Ordinului 2347/2007 (MO 25bis/2008) referitor la normele de utilizare a conturilor, soldul contului 105 reflectă rezervele din reevaluare aferente imobilizărilor existente în evidența entității. Deci pentru imobilizările ieșite, acesta ar trebui să fie zero.

Desigur, unele societăți s-ar putea să nu fi efectuat soldarea contului 105 la analiticele aferente imobilizărilor ieșite. În consecință, în multe contabilități s-ar putea ca soldul contului 105 să conțină sume necorespunzătoare. Deci la început este necesar să se clarifice, dacă soldul contului 105 conține numai diferențele din reevaluare aferente imobilizărilor aflate în gestiunea entității respective sau conține și alte sume care trebuie virate în conturile de rezerve.

În multe cazuri s-ar putea că nu s-a efectuat nici transferul surplusului realizat/nerealizat în conturile de rezerve corespunzătoare. Acest transfer poate fi făcut lunar, anual sau concomitent cu amortizarea etc., în funcție de metoda aleasă de contabil și de eventualele considerente fiscale. Rezervele din soldul contului 1065 la 30.04.2009 vor fi însă impozitate numai la modificarea destinației acestora!

4. Organizarea evidenței rezervelor din reevaluare în hIMOB

Implementarea contării

În Configurare/Dictionar din hIMOB s-a introdus rubrica: Tip reeval., cu codurile:

BCN	Brut, contabil, nerealizat
BFR	Brut, fiscal, realizat
BFV	Brut, fiscal, realizat/venit

Caracterele din simboluri au următoarea semnificație:

- B - brut - înseamnă în toate cazurile că reevaluarea (în versiunea actuală a hIMOB) s-a efectuat pe baza unor indici pe baza valorii brute.
- C - contabil - reevaluarea s-a efectuat numai în contabilitate, ea nu a fost recunoscută pe plan fiscal.
- F - fiscal - reevaluarea a fost recunoscută și pe plan fiscal
- N - nerealizat - surplusul din reevaluare nu s-a putut deduce ca cheltuială suplimentară de amortizare. Articol contabil pt. transferul rezervei din reevaluare: 105 = 1068 . x. Suma aferentă nu se va lua în calcul la stabilirea impozitului pe profit.
- R - realizat - surplusul din reevaluare s-a putut deduce ca cheltuială suplimentară de amortizare. Articol contabil pt. transferul rezervei din reevaluare: 105 = 1065
După 01.05.2009 suma aferentă se va impozita concomitent cu deducerea amortizării fiscale, precum și la ieșirea mijloacelor fixe, pentru partea aferentă valorii rămase.
- V - realizat/venit - se utilizează numai după 01.05.2009, pentru reevaluările efectuate începând cu 2007. Surplusul din reevaluare se introduce în declarația 101 ca cheltuială suplimentară de amortizare, dar în același timp se introduce și ca element de natura veniturilor. Articol contabil pt. transferul rezervei din reevaluare: 105 = 1068 . y.

În Cataloage/Functii de conturi s-au introdus 3 conturi noi:

```

Surp: nerealizat      : 1068(.x)
      realizat        : 1065
      realizat/venit: 1068(.y)

```

Conform celor descrise mai sus, trebuie determinate conturile analitice concrete împreună cu contabilul pentru contul 1068. Acestea se vor înscrie mai întâi în Planul de conturi din hCONT. Un exemplu ipotetic:

```

1068.5  - surplus din reevaluare
1068.51 - surplus din reevaluare nerealizat
1068.52 - surplus din reevaluare realizat/venit asimilat

```

Apoi, în hIMOB/Functii de conturi se vor înscrie analiticele definite la toate categoriile de imobilizări!

Modul de operare

Se recomandă începerea implementării pe o bază de date din mai 2009.

În Imobilizări/Modificare/Fisa reevaluare sunt preluate automat sau se introduc manual valorile aferente reevaluărilor din anii precedenți. În varianta actuală se pot introduce date pentru 3 reevaluări.

- Tip reevaluare - se alege cu tasta F1 tipul de reevaluare descris mai sus.
De regulă, recomandăm alegerea acestora după data reevaluării astfel:
- până la 31.12.2003 Tip BFR

- între 2004-2006 Tip BCN
- între 2007-.... BFV
- Rez. la reevaluare - se înscrie numai diferența din reevaluare obținută la data reevaluării respective (cu cât s-a modificat soldul lui 105 pentru imobilizarea respectivă?). La reevaluarea după valoarea brută din majorarea valorii de intrare se scade diferența de amortizare! (vezi exemplul 1)

Pe același ecran se trec acum valorile inițiale ale soldului lui 105 la 01.05.2009.

Din considerente fiscale, recomandăm să calculați în prealabil sumele de virat din contul 105 în conturile de rezerve 1065, respectiv 1068 la data de 30 aprilie 2009 și să le contabilizați în luna aprilie 2009.

Pentru calculul sumelor de înscris în câmpul Rez.reevaluare 1, 2, 3 vă rugăm să urmăriți exemplul din baza de date demonstrativă la imobilizarea cu nr.

inventar 05. Considerăm, că 2009 este Anul 6 din exemplul 1 anexat.

Acesta ilustrează modul de calcul al sumelor: dacă ne uităm în Anexa 2, pentru prima reevaluare avem:

```

REEVALUARE 1 - Rez.la reevaluare 1 160.00
INITIAL      - Rez.reevaluare 1    93.33 (sold la 01.05.2009),
               care se calculează astfel:
                 rezerva:                160 lei
                 durata scursă de la 31.12.2005: 40 luni (3 ani + 4 luni)
                 durata rămasă la 31.12.2005:   96 luni (=120-24)
                 rezerva lunară:              160/96 = 1,67 lei/lună
                 sold rezervă la 01.05.2009: 160-1,67*40 = 93,33

```

Considerăm, că diferența de $160 - 93.33 = 66.67$ lei a fost contabilizată până la 30 aprilie 2009 astfel: $105=1068.x$

```

și REEVALUARE 2 - Rez.la reevaluare 2 200.00
INITIAL      - Rez.reevaluare 2    186.67 (sold la 01.05.2009),
               care se calculează astfel:
                 rezerva:                200 lei
                 durata scursă de la 31.12.2008: 4 luni
                 durata rămasă la 31.12.2008:   60 luni (=120-60)
                 rezerva lunară:              200/60 = 3,33 lei/lună
                 sold rezervă la 01.05.2009: 200-3,33*4 = 186,67

```

Considerăm, că diferența de $200 - 186.67 = 13.33$ lei a fost contabilizată până la 30 aprilie 2009 astfel: $105=1068.x$

hIMOB nu tratează automat deprecierea valorii din intrare din reevaluare. Dacă apare o astfel de situație și există sold 105 pentru imobilizarea respectivă, se corectează soldul manual cu Modificare/Fisa reevaluare. Astfel, hIMOB nu ține nici evidența soldurilor pentru conturile 6813, 7813 care intervin doar dacă valoarea scade după reevaluare (vezi anexa 1). În baza de date demonstrativă avem însă nr.inventar 06, unde avem 100 lei depreciere în 2007. Contul 105 a avut deja sold, deci cel puțin rezerva o putem diminua cu deprecierea (desigur, se ia în considerare din noul și timpul scurs de la reevaluări).

Situații

Din Imobilizări se pot obține listele:

- Balanta sintetica reevaluare - conține datele însumate după contul de rezerve din reevaluare
- Extras imobilizare - se pot lista pe o singură pagină toate datele referitoare la fiecare imobilizare în parte.

Din Imobilizări există și posibilitatea de a porni și operația Export în Excel. Aceasta permite exportul datelor introduse

pentru prelucrări ulterioare.