

Reevaluarea activelor fixe corporale în sectorul public. Concepte și practici contabile

Conf. univ. dr. Ileana Cosmina PITULICE^a, prof. univ. dr. Aurelia ȘTEFĂNESCU^b

^{a, b} Academia de Studii Economice din București

Abstract

The premise of addressing aspects concerning the revaluation of tangible fixed assets took into account its importance within the portfolio of components that precede the preparation of the annual financial statements. Through the correct and complete application of the conceptual and accounting coordinates related to the revaluation of tangible fixed assets, they will contribute to providing a true image of the financial position and financial performance of public sector entities. Thus, the issue of revaluation of tangible fixed assets in the public sector was approached gradually, in a three-dimensional manner, namely concepts, specific accounting practices and presentation in the annual financial statements.

Keywords: public sector, revaluation, tangible fixed assets, accounting practices

Termeni-cheie: sector public, reevaluare, active fixe corporale, practici contabile

Clasificare JEL: M41, M48, H83

To cite this article: Ileana Cosmina Pitulice, Aurelia Ștefănescu, *Reevaluarea activelor fixe corporale în sectorul public. Concepte și practici contabile*, *CECCAR Business Review*, N° 11/2023, pp. 8-18, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.11.02>

➔ Introducere

Reevaluarea activelor fixe corporale reprezintă o etapă importantă premergătoare elaborării situațiilor financiare anuale și deci prezentării unei imagini fidele a informațiilor privind poziția financiară și performanța financiară ale instituțiilor publice. Aceasta este completată de ponderea semnificativă a valorii pe care o dețin activele fixe corporale în totalul activului instituțiilor publice, dar și de apartenența lor la domeniul public sau privat.

Reevaluarea activelor fixe corporale implică un portofoliu de coordonate de natură contabilă care include reglementări specifice, particularitățile activelor fixe corporale, conceptele și metodele de reevaluare, practici contabile pliate pe particularitățile activelor fixe corporale, raportarea financiară aferentă.

În acest context, demersul studiului are în vedere abordarea reevaluării activelor fixe corporale de o manieră integrată, dar și exhaustivă, respectiv concepte, recunoaștere în contabilitate și prezentare în situațiile financiare.

Referitor la metodologia cercetării, am recurs la metode de cercetare de tip normativ și aplicativ, prin care au fost identificate la nivel conceptual și de practici contabile aspectele relevante aferente reevaluării activelor fixe corporale.

Din punct de vedere structural, articolul include ca primă secțiune abordarea conceptuală și de reglementare privind reevaluarea activelor fixe corporale, urmată de două părți ce surprind particularități privind reevaluarea acestui tip de active. Secțiunea a patra este dedicată metodelor de reevaluare a activelor fixe corporale,

iar cea de-a cincea prezintă aspecte contabile referitoare la aceste elemente. Secțiunea a șasea redă practicile contabile aferente reevaluării activelor fixe corporale și este completată de diseminarea acestora în situațiile financiare, în cadrul secțiunii șapte. Ultima parte a articolului include concluziile.

1. Coordonate conceptuale și de reglementare privind reevaluarea activelor fixe corporale în sectorul public

La nivelul sectorului public, reevaluarea activelor fixe corporale este reglementată de Ordonanța Guvernului nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice, cu modificările și completările ulterioare, și de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.471/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice, cu modificările și completările ulterioare.

Conform OMEF nr. 3.471/2008, reevaluarea activelor fixe corporale are drept scop determinarea valorii juste a acestora la data bilanțului, ținându-se seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și de prețul pieței, atunci când valoarea contabilă diferă semnificativ de valoarea justă.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare, **valoarea justă** a unui bun reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. Pentru bunurile care au valoare de piață, valoarea justă este aceeași cu valoarea de piață.

Valoarea justă se determină pe baza evaluărilor efectuate, de regulă, de profesioniști calificați, membri ai unui organism profesional în domeniu. În situațiile în care valoarea justă nu se stabilește pe baza evaluărilor efectuate de evaluatori autorizați, valoarea justă la data bilanțului se determină de către o comisie numită de conducătorul instituției publice. În acest sens, în comisii vor fi desemnate persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică în domeniu care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii activelor fixe corporale și să poată aprecia starea, respectiv gradul de uzură fizică și morală, utilitatea și valoarea de piață a acestora. De asemenea, pentru a asigura desfășurarea în condiții optime a operațiunilor de reevaluare, ordonatorii de credite superiori pot sprijini cu specialiști instituțiile subordonate.

Valoarea rezultată din reevaluare va înlocui costul de achiziție sau de producție sau orice altă valoare atribuită înainte aceluia activ. În astfel de cazuri, pentru activele amortizabile, amortizarea se va calcula având în vedere noua valoare determinată în urma reevaluării.

În scopul reevaluării, instituțiile publice, indiferent de sursa de finanțare a cheltuielilor și de subordonare, trebuie să inventarieze activele fixe corporale aflate în patrimoniul lor care urmează să fie reevaluate.

Conform OMEF nr. 3.471/2008, **activele fixe corporale ale instituțiilor publice care se revaluează** sunt următoarele:

- activele fixe corporale aflate în patrimoniu: terenuri și amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale;
- activele fixe corporale date în concesiune, cu chirie, în folosință gratuită persoanelor juridice fără scop patrimonial, precum și cele date în administrarea regiilor autonome;
- capacitățile puse în funcțiune parțial, de natura activelor fixe corporale, pentru care încă nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale;
- activele fixe corporale la care s-au efectuat lucrări de investiții (modernizări, reparații capitale, reabilitări, consolidări etc.) care au majorat valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, indiferent de sursa de finanțare a investițiilor. Reevaluarea se efectuează separat pentru valoarea de înregistrare de la data intrării în patrimoniu sau data ultimei reevaluări și separat pentru valoarea investiției, prin aplicarea indicilor de preț corespunzători perioadelor în care acestea au intrat în patrimoniu sau au fost reevaluate și în care au fost efectuate investițiile.

Valoarea actualizată a activelor fixe corporale modernizate se determină prin însumarea valorilor actualizate ale valorii de înregistrare în contabilitate cu valoarea actualizată a investițiilor;

- activele fixe corporale achiziționate de instituțiile publice în cadrul contractelor de leasing financiar;
- activele fixe corporale aflate la reprezentanțele diplomatice, comerciale, militare din străinătate, în zonele de conflict. Ele se inventariază și se reevaluează de instituțiile publice în patrimoniul cărora sunt înregistrate.

Un caz special îl reprezintă investițiile efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituțiile publice, care se reevaluează de operatorii economici/instituțiile publice care au efectuat investițiile.

În categoria **activelor fixe corporale care nu se reevaluează** se includ următoarele:

- activele fixe corporale care au intrat în patrimoniul instituțiilor publice în cursul anului în care se efectuează reevaluarea și au fost înregistrate în contabilitate la costul de achiziție, de producție sau la valoarea justă, după caz;

- activele fixe corporale care la data reevaluării au durată normală de funcționare expirată;
- activele fixe corporale aflate în conservare, precum și rezervele de mobilizare care sunt evidențiate în contabilitate ca active fixe corporale;

- activele fixe corporale pentru care au fost întocmite documentele, dar nu s-au obținut aprobările legale de scoatere din funcțiune, și care nu au fost demontate, demolate sau dezmembrate.

În ceea ce privește activele fixe corporale de natura construcțiilor și terenurilor aflate în patrimoniul instituțiilor publice, începând cu data de 1 ianuarie 2008, acestea se reevaluează cel puțin o dată la trei ani de către o comisie numită de conducătorul instituției publice sau de evaluatori autorizați, rezultatele reevaluării urmând să fie înregistrate în contabilitate până la finele anului în care s-a efectuat reevaluarea.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului. Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric reprezintă rezervă din reevaluare.

2. Particularități privind reevaluarea bunurilor din patrimoniul cultural național

Potrivit Legii nr. 182/2000 privind protejarea patrimoniului cultural național mobil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, patrimoniul cultural național mobil este alcătuit din bunuri cu valoare istorică, arheologică, documentară, etnografică, artistică, științifică și tehnică, literară, cinematografică, numismatică, filatelică, heraldică, bibliofilă, cartografică și epigrafică, reprezentând mărturii materiale ale evoluției mediului natural și ale relațiilor omului cu acesta, ale potențialului creator uman și ale contribuției românești, precum și ale minorităților naționale la civilizația universală.

Bunurile care alcătuiesc patrimoniul cultural național mobil sunt următoarele:

- bunuri arheologice și istorico-documentare, precum: descoperirile arheologice terestre și subacvatice, unelte, ceramică, inscripții, monede, sigilii, bijuterii, piese de vestimentație și harnașament, arme, însemne funerare, cu excepția eșantioanelor de materiale de construcție, materiale din situri, care constituie probe arheologice pentru analize de specialitate; elemente provenite din dezmembrarea monumentelor istorice; mărturii materiale și documentare privind istoria politică, economică, socială, militară, religioasă, științifică, artistică, sportivă sau din alte domenii; manuscrise, incunabule, cărți rare și cărți vechi, cărți cu valoare bibliofilă; documente și tipărituri de interes social (documente de arhivă, hărți și alte materiale cartografice); obiecte cu valoare memorialistică; obiecte și documente cu valoare numismatică, filatelică, heraldică (monede, ponduri, decorații, insigne, sigilii, brevete, mărci poștale, drapele și stindarde); piese epigrafice; fotografii, clișee fotografice, filme, înregistrări audio și video; instrumente muzicale; uniforme militare și accesorii ale acestora; obiecte cu valoare tehnică;

- bunuri cu semnificație artistică, precum: opere de artă plastică (pictură, sculptură, grafică, desen, gravură, fotografie și altele); opere de artă decorativă și aplicată din sticlă, ceramică, metal, lemn, textile și alte materiale, podoabe; obiecte de cult (icoane, broderii, orfevrărie, mobilier și altele); proiecte și prototipuri de design; materiale primare ale filmelor artistice, documentare și de animație; monumente de for public, componente artistice expuse în aer liber;

- bunuri cu semnificație etnografică, precum: unelte, obiecte de uz casnic și gospodăresc; piese de mobilier; ceramică; textile, piese de port, pielărie; alte obiecte din metal, lemn, os, piatră, sticlă; obiecte de cult; podoabe; ansambluri de obiecte etnografice; monumente din muzeele etnografice în aer liber;
- bunuri de importanță științifică, precum: specimene rare și colecții de zoologie, botanică, mineralogie și anatomie; trofee de vânat;
- bunuri de importanță tehnică, precum: creații tehnice unicat; rarități, indiferent de marcă; prototipurile aparatelor, dispozitivelor și mașinilor din creația curentă; creații tehnice cu valoare memorială; realizări ale tehnicii populare; matrițe de compact-discuri, de CD-ROM, de DVD și altele asemenea.

Conform OMEF nr. 3.471/2008, bunurile din patrimoniul cultural național, cu excepția celor care nu pot fi reevaluate potrivit standardelor internaționale de evaluare, vor fi reevaluate de evaluatori autorizați.

În ceea ce privește documentele aflate în colecțiile bibliotecilor care au statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale ce fac parte din patrimoniul cultural național mobil, acestea nu sunt active fixe. Prin urmare, ele sunt evidențiate, gestionate și inventariate în condițiile legii și nu se reevaluează.

3. Particularități privind reevaluarea activelor fixe corporale aparținând domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale date în administrare regiilor autonome

OMEF nr. 3.471/2008 prevede că reevaluarea activelor fixe corporale aparținând domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale date în administrare regiilor autonome se efectuează, de regulă, de profesioniști calificați membri ai unui organism profesional în domeniu sau de către o comisie numită de conducătorul instituției publice. În acest sens, în comisii vor fi desemnate persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică în domeniu, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii activelor fixe corporale și să poată aprecia starea, respectiv gradul de uzură fizică și morală, utilitatea și valoarea de piață ale acestora.

Activele fixe corporale aparținând domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale date în administrare regiilor autonome care sunt înregistrate în conturi în afara bilanțului urmează să fie inventariate și înregistrate în contabilitatea autorităților publice, a celorlalte organe ale administrației publice centrale și locale sau a instituțiilor publice autonome care le au în coordonare ori sub autoritatea lor, după caz, pe baza protocolului de predare-primire.

4. Metode de reevaluare a activelor fixe corporale

Pentru reevaluarea activelor fixe corporale se utilizează următoarele metode:

- metoda reevaluării efectuate cu ajutorul indicelui prețurilor de consum;
- metoda reevaluării efectuate de evaluatori autorizați.

Conform OMEF nr. 3.471/2008, pentru determinarea diferențelor (rezervelor) din reevaluarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice, respectiv a valorii rămase actualizate, se vor avea în vedere următoarele **coordonate**:

- valoarea de înregistrare în contabilitate a activelor fixe corporale care se reevaluează;
- data intrării în patrimoniu, care poate fi:
 - data înscrisă în documentele de achiziție întocmite pentru activele fixe corporale procurate cu titlu oneros, care nu au mai fost reevaluate;
 - data înscrisă în documentele întocmite pentru activele fixe corporale construite sau produse de instituțiile publice, care nu au mai fost reevaluate;
 - data înscrisă în documentele transmise de donator pentru activele fixe corporale dobândite cu titlu gratuit, care nu au mai fost reevaluate;
 - data înscrisă în documentele de intrare în patrimoniu prin alte modalități de dobândire (transfer, expropriere, hotărâre judecătorească etc.) pentru activele fixe corporale, care nu au mai fost reevaluate;

- data ultimei reevaluări pentru activele fixe corporale care au fost reevaluate anterior;
- amortizarea calculată până la finele lunii în care se efectuează reevaluarea recunoscută în contabilitate în creditul contului 281 „Amortizări privind activele fixe corporale”;
- rata inflației (indicele prețurilor de consum) comunicată de Institutul Național de Statistică, disponibilă pe site-ul acestei instituții;
- valoarea de înregistrare în contabilitate actualizată (valoarea reevaluată la data la care se efectuează reevaluarea), determinată prin înmulțirea valorii de înregistrare în contabilitate cu rata inflației (indicele prețurilor de consum).

Diferențele din reevaluare aferente activelor fixe corporale se stabilesc ca diferență între valoarea de înregistrare în contabilitate actualizată (valoarea reevaluată) și cea de înregistrare în contabilitate. În acest sens, sursele de date diferă în funcție de metoda de reevaluare utilizată, astfel:

- ✓ Pentru metoda reevaluării efectuate cu ajutorul indicelui prețurilor de consum se folosesc următoarele surse de date:
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul privat care se amortizează;
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul public care nu se amortizează;
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul privat care nu se amortizează.
- ✓ Pentru metoda reevaluării efectuate de evaluatori autorizați se utilizează următoarele surse de date:
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul privat care se amortizează;
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul public care nu se amortizează;
 - Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul privat care nu se amortizează.

Diferența dintre valoarea reevaluată și cea de înregistrare în contabilitate determină creșterea sau descreșterea rezervelor din reevaluare. **Tratamentul contabil al rezultatului reevaluării activelor fixe corporale** este diferit în funcție de tipologia acestora, respectiv amortizabile sau neamortizabile, astfel:

a) În cazul **activelor fixe corporale neamortizabile**:

- ✓ Dacă rezultatul reevaluării este o creștere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o majorare a rezervei din reevaluare care se transferă concomitent în creditul conturilor de fonduri.
- ✓ Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o diminuare a rezervei din reevaluare care se transferă concomitent în debitul conturilor de fonduri.

b) În cazul **activelor fixe corporale amortizabile**:

- ✓ Dacă rezultatul reevaluării este o creștere a valorii contabile, aceasta se tratează astfel:
 - ca o creștere a rezervei din reevaluare, prezentată în cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ;
 - ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.
- ✓ Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile, aceasta se tratează astfel:
 - ca o scădere a rezervei din reevaluare, prezentată în cadrul capitalurilor proprii, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii. Eventuala diferență rămasă neacoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o cheltuială;
 - ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreșterii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă aceluși activ.

Pentru reevaluarea activelor fixe corporale amortizabile se pot utiliza două metode de amortizare, respectiv metoda valorii brute și metoda valorii nete, astfel:

- ✓ **Metoda valorii brute** constă în recalcularea amortizării cumulate proporțional cu schimbarea valorii contabile a activului fix, astfel încât valoarea contabilă a aceluși activ după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este utilizată frecvent în cazul în care activul fix este reevaluat prin aplicarea unui indice, cum ar fi, de exemplu, indicele prețurilor de consum – total.

✓ **Metoda valorii nete** presupune eliminarea amortizării din valoarea contabilă a activului fix, iar valoarea netă astfel obținută devine valoarea reevaluată a aceluși activ. Metoda este bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea contabilă a activului fix. Această metodă este utilizată frecvent pentru clădiri care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

5. Sistemul de conturi aferent recunoașterii în contabilitate a reevaluării activelor fixe corporale

Pentru recunoașterea în contabilitate a rezervelor din reevaluare se utilizează contul 105 „Rezerve din reevaluare”, care are funcție contabilă de capitaluri (pasiv). În creditul său se înregistrează creșterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale, iar în debit, descreșterea de valoare rezultată din reevaluarea acestui tip de active. Soldul creditor al contului reprezintă valoarea rezervelor din reevaluarea activelor fixe existente în instituție. Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul III:

- 105.01.00 „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”;
- 105.02.00 „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”;
- 105.03.00 „Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”;
- 105.04.00 „Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale”;
- 105.05.00 „Rezerve din reevaluarea altor active ale statului”.

Din punctul de vedere al structurii contului, pentru recunoașterea în contabilitatea analitică a operațiunilor specifice rezervelor din reevaluare, conturile sintetice de gradul III se completează cu codul sectorului și sursa de finanțare.

Rezervele din reevaluare recunoscute în contabilitate în contul 105 „Rezerve din reevaluare” se transferă în contul 117 „Rezultatul reportat” în situația în care activele fixe sunt amortizate integral, scoase din funcțiune, transferate cu titlu gratuit, vândute etc. Contul 117 este bifuncțional. În debitul său se înregistrează deficitul patrimonial realizat în exercițiile bugetare precedente, iar în credit, excedentul patrimonial realizat în exercițiile bugetare precedente. Soldul poate fi debitor și reflectă deficitul patrimonial al exercițiilor bugetare precedente sau creditor și reflectă excedentul patrimonial al exercițiilor bugetare precedente.

Conturile 101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”, 102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”, 103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale” și 104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale” au funcție contabilă de capitaluri (pasiv). În creditul acestora se înregistrează bunurile intrate în domeniul public/privat al statului/unităților administrativ-teritoriale, iar în debit, valoarea bunurilor ieșite din domeniul public/privat al statului/unităților administrativ-teritoriale, potrivit legii. Soldul lor creditor reprezintă valoarea bunurilor care alcătuiesc domeniul public/privat al statului/unităților administrativ-teritoriale la un moment dat.

6. Practici contabile privind reevaluarea activelor fixe corporale

Exemplu 1

O instituție publică (cod sector 01 – Bugetul de stat, sursa de finanțare A – Integral de la buget) deține un teren achiziționat în luna noiembrie 2017 la valoarea de 2.500.000 lei. Acesta este inclus în domeniul public al statului. La sfârșitul anului 2022, terenul este reevaluat prin metoda ratei inflației (indicele prețurilor de consum). Conform datelor disponibile pe site-ul Institutului Național de Statistică, valoarea indicelui prețurilor de consum pentru perioada specificată este 103,35%.

– Se calculează rezerva din reevaluare:

Valoare contabilă = 2.500.000 lei

Valoare justă = 2.500.000 lei x 103,35% = 2.583.750 lei

Rezerva din reevaluare pozitivă = 2.583.750 lei – 2.500.000 lei = 83.750 lei

– Se înregistrează rezerva din reevaluare:

83.750 lei	211.01.00.01.A „Terenuri”	=	105.01.00.01.A „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”	83.750 lei
------------	------------------------------	---	---	------------

– Concomitent, se înregistrează transferul rezervei din reevaluare:

83.750 lei	105.01.00.01.A „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”	=	101.00.00.01.A „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”	83.750 lei
------------	---	---	--	------------

Exemplul 2

O instituție publică (cod sector 02 – Bugetul local, sursa de finanțare F – Integral din venituri proprii) deține o clădire achiziționată la sfârșitul anului 2020 la valoarea de 200.000 lei. La sfârșitul anului 2023, clădirea este reevaluată de evaluatori autorizați, valoarea sa justă fiind stabilită la 225.000 lei. Durata de viață utilă a imobilului este de 70 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. Din punctul de vedere al tratamentului contabil al amortizării cumulate, se utilizează metoda valorii nete.

31.12.2023:

Valoare contabilă = 200.000 lei

Amortizare anuală = 200.000 lei/70 ani = 2.857,14 lei

Amortizare cumulată = 2.857,14 lei x 3 ani = 8.571,42 lei

Valoare contabilă netă = 200.000 lei – 8.571,42 lei = 191.428,58 lei

Valoare justă = 225.000 lei

Rezerva din reevaluare pozitivă = 225.000 lei – 191.428,42 lei = 33.571,58 lei

– Se înregistrează eliminarea amortizării cumulate:

8.571,42 lei	281.02.08.02.F „Amortizarea construcțiilor – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	=	212.09.01.02.F „Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	8.571,42 lei
--------------	--	---	---	--------------

– Se înregistrează rezerva din reevaluare:

33.571,58 lei	212.09.01.02.F „Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	=	105.02.00.02.F „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”	33.571,58 lei
---------------	---	---	---	---------------

Exemplul 3

O instituție publică (cod sector 02 – Bugetul local, sursa de finanțare A – Integral de la buget) deține un mijloc de transport achiziționat la sfârșitul anului 2021 la valoarea de 80.000 lei. Durata de amortizare este de 5 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. La sfârșitul anului 2022, mijlocul de transport a fost reevaluat de evaluatori autorizați, valoarea justă fiind stabilită la 68.000 lei. Rezerva din reevaluare existentă la finalul anului 2022 este de 4.000 lei. La sfârșitul anului 2023, mijlocul de transport este reevaluat de evaluatori autorizați,

valoarea justă fiind stabilită la 46.000 lei. Din punctul de vedere al tratamentului contabil al amortizării cumulate, se utilizează metoda valorii nete.

31.12.2023:

Valoare contabilă = 68.000 lei

Amortizare anuală = 68.000 lei/4 ani = 17.000 lei

Valoare contabilă netă = 68.000 lei – 17.000 lei = 51.000 lei

Valoare justă = 46.000 lei

Rezerva din reevaluare negativă = 46.000 lei – 51.000 lei = -5.000 lei

Tratamentul rezervei din reevaluare negative este următorul:

- se acoperă din rezervele din reevaluare în limita existentă: 4.000 lei;
- pentru diferența neacoperită din rezerva din reevaluare existentă se recunoaște o cheltuială de 1.000 lei.

– Se înregistrează eliminarea amortizării cumulate:

17.000 lei	281.03.03.02.A	=	213.03.00.02.A	17.000 lei
	„Amortizarea mijloacelor de transport”		„Mijloace de transport”	

– Se înregistrează rezerva din reevaluare acoperită din rezerva din reevaluare existentă:

4.000 lei	105.03.03.02.A	=	213.03.00.02.A	4.000 lei
	„Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”		„Mijloace de transport”	

– Pentru diferența neacoperită din rezerva din reevaluare se înregistrează recunoașterea unei cheltuieli:

1.000 lei	681.03.00.02.A	=	213.03.00.02.A	1.000 lei
	„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”		„Mijloace de transport”	

Exemplul 4

O instituție publică (cod sector 02 – Bugetul local, sursa de finanțare F – Integral din venituri proprii) deține o clădire achiziționată în luna noiembrie 2019 la valoarea de 240.000 lei. La sfârșitul anului 2022, aceasta este reevaluată prin metoda ratei inflației (indicele prețurilor de consum). Durata de viață utilă a clădirii este de 50 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. Din punctul de vedere al tratamentului contabil al amortizării cumulate, se utilizează metoda valorii brute. Conform datelor disponibile pe site-ul Institutului Național de Statistică, valoarea indicelui prețurilor de consum pentru perioada specificată este de 103,35%.

– Se înregistrează reevaluarea amortizării:

Valoare contabilă = 240.000 lei

Amortizare anuală = 240.000 lei/50 ani = 4.800 lei

Amortizare cumulată = 4.800 lei x 3 ani = 14.400 lei

Amortizare cumulată reevaluată = 14.400 lei x 103,35% = 14.882,4 lei

Rezerva din reevaluare = 14.882,4 lei – 14.400 lei = 482,4 lei

482,4 lei	105.02.00.02.F „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”	=	281.02.08.02.F „Amortizarea construcțiilor – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	482,4 lei
-----------	---	---	--	-----------

– Se înregistrează reevaluarea valorii contabile:

Valoare contabilă = 240.000 lei

Valoare contabilă reevaluată = 240.000 lei x 103,35% = 248.040 lei

Rezerva din reevaluare = 248.040 lei – 240.000 lei = 8.040 lei

8.040 lei	212.09.01.02.F „Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	=	105.02.00.02.F „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”	8.040 lei
-----------	---	---	---	-----------

7. Prezentarea informațiilor privind reevaluarea activelor fixe în situațiile financiare

Informațiile privind rezervele din reevaluare sunt prezentate în următoarele componente ale situațiilor financiare: bilanț, situația modificărilor în structura activelor nete/capitalurilor proprii și notele la situațiile financiare.

Exemplu

Pentru Exemplul 4 anterior redăm un extras din componentele situațiilor financiare în cadrul cărora sunt prezentate informațiile privind reevaluarea activelor fixe corporale, astfel:

BILANȚ – EXTRAS la 31.12.2022

- lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor		Sold la începutul anului	Sold la sfârșitul perioadei
A	B	C	1	2
1.	ACTIVE	01	X	X
2.	ACTIVE NECURENTE	02	X	X
5.	Terenuri și clădiri (ct. 2110100 + 2110200 + 2120101 + 2120102 + 2120201 + 2120301 + 2120401 + 2120501 + 2120601 + 2120901 + 2310000 – 2810100 – 2810201 – 2810202 – 2810203 – 2810204 – 2810205 – 2810206 – 2810207 – 2810208 – 2910100 – 2910201 – 2910202 – 2910203 – 2910204 – 2910205 – 2910206 – 2910207 – 2910208 – 2930200)	05	230.400	233.158
11.	TOTAL ACTIVE NECURENTE (rd. 03 + 04 + 05 + 06 + 07 + 09)	15	230.400	233.158
67.	CAPITALURI PROPRII	83	x	x
68.	Rezerve, fonduri (ct. 1000000 + 1000101 + 1000201 + 1000202 + 1000301 + 1000401 + 1000402 + 1010000 + 1020101 + 1020102 + 1020103 + 1030000 + 1040101 + 1040102 + 1040103 + 1050100 + 1050200 + 1050300 + 1050400 + 1050500 +/- 1060000 + 1320000 + 1330000)	84	0	482,4
73.	TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 84 + 85 – 86 + 87 – 88)	90	0	482,4

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR ÎN STRUCTURA ACTIVELOR NETE/CAPITALURILOR PROPRII – EXTRAS la 31.12.2022

- lei -

Denumirea elementului de capital	Cod rând	Sold la începutul anului	Sold la sfârșitul anului	Creșteri	Reduceri	Sold la sfârșitul anului
A	B	1	2	3	4	5
Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale (ct. 1030000)	04	0	0	0	0	0
Rezerve din reevaluare (ct. 1050100 + 1050200 + 1050300 + 1050400 + 1050500)	06	0	0	482,4	0	482,4
Total capitaluri proprii (rd. 01 la 17 – rd. 18 + rd. 19 – rd. 20)	21	0	0	482,4	0	482,4

Extras din prezentarea notelor la situațiile financiare pentru instituțiile publice

Nota 1: Principii și politici contabile

Baza de întocmire și prezentare a situațiilor financiare

Situațiile financiare ale instituției publice sunt întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare. [...]

Politicile contabile specifice aplicate la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare și care afectează în mod semnificativ performanța și poziția financiară ale instituției publice sunt următoarele:

1.1. Active fixe corporale și necorporale

Pentru evaluarea inițială a imobilizărilor s-a utilizat costul istoric. Metoda de amortizare folosită pentru toate activele amortizabile este cea liniară, fiind singura permisă, conform legii.

Acolo unde valoarea contabilă a activului este mai mare decât valoarea sa recuperabilă estimată la data inventarului (valoarea de inventar), a fost constituită o ajustare pentru depreciere.

Pentru evaluarea la data bilanțului, instituția publică a contabilizat activele la costul lor, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate, cu excepția celor reevaluate.

Construcțiile și terenurile

✓ Construcțiile care aparțin domeniului public al unității administrativ-teritoriale nu sunt amortizate, conform reglementărilor legale în vigoare, dar sunt reevaluate o dată la 3 ani, potrivit politicii de reevaluare stabilite la nivelul instituției publice. Reevaluarea este efectuată de un evaluator autorizat, membru ANEVAR, contractat pe baza aplicării procedurilor de achiziții publice.

✓ Construcțiile care aparțin domeniului privat al unității administrativ-teritoriale sunt amortizate pe o perioadă de 70 de ani, conform Catalogului duratelor normale de funcționare ale activelor fixe corporale.

La sfârșitul exercițiului 2022 s-a efectuat reevaluarea construcțiilor și terenurilor instituției publice. [...]

Nota 2: Active fixe

- lei -

	Sold la 01.01.2022	Creșteri	Diminuări	Sold la 31.12.2022
	1	2	3	4 = 1 + 2 – 3
Active fixe (valoare de intrare)				
Active fixe necorporale	X	X	(X)	X
Terenuri	X	X	(X)	X
Construcții	240.000	8.040	(X)	248.040
Instalații tehnice, mijloace de transport	X	X	(X)	X

	1	2	3	4 = 1 + 2 - 3
Alte active fixe corporale	X	X	(X)	X
Active fixe corporale în curs de execuție	X	X	(X)	X
Total cost active fixe	X	X	(X)	X
Amortizare				
Active fixe necorporale	(X)	(X)	X	(X)
Construcții	(9.600)	(5.282)	X	(14.882)
Instalații tehnice, mijloace de transport	(X)	(X)	X	(X)
Alte active fixe corporale	(X)	(X)	X	(X)
Total amortizare	(X)	(X)	X	(X)
Ajustări pentru depreciere				
Active fixe necorporale	(X)	(X)	X	(X)
Terenuri	(X)	(X)	X	(X)
Construcții	(X)	(X)	X	(X)
Instalații tehnice, mijloace de transport	(X)	(X)	X	(X)
Alte active fixe corporale	(X)	(X)	X	(X)
Active fixe corporale în curs de execuție	(X)	(X)	X	(X)
Total ajustări pentru depreciere	(X)	(X)	X	(X)

Construcțiile au fost reevaluate la data de 31.12.2022, valoarea rezervelor din reevaluare fiind de 7.557,6 lei (valoare netă). Reevaluarea s-a realizat de către un evaluator autorizat ANEVAR, iar recunoașterea contabilă a rezervelor din reevaluare s-a efectuat pe baza metodei valorii brute, amortizarea cumulată fiind majorată prin reevaluare la suma de 14.882,4 lei, iar valoarea contabilă brută a construcției fiind majorată la 248.040 lei.

⇒ Concluzii

Prezentarea reevaluării activelor fixe corporale din perspectivă conceptuală, a practicilor contabile și a raportării financiare asigură aplicarea raționamentului profesional corect, acuratețe la nivelul fluxului informațional și o imagine fidelă a informațiilor reflectate în situațiile financiare anuale ale instituțiilor publice.

Abordarea reevaluării activelor fixe corporale în sectorul public în viziunea tridimensională va genera un numitor comun la nivelul sectorului public, având în vedere diversitatea tipologiei instituțiilor publice și a tipologiei activelor fixe corporale.

Bibliografie

1. Ștefănescu, A., Dumitru, M., Glăvan, M.E., Pitulice, I.C. (2012), *Contabilitate publică*, Editura ASE, București.
2. Legea nr. 182/2000 privind protejarea patrimoniului cultural național mobil, republicată în Monitorul Oficial nr. 259/09.04.2014, cu modificările și completările ulterioare.
3. Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.471/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 835/11.12.2008, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.186 bis/29.12.2005, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordonanța Guvernului nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 624/31.08.2003, cu modificările și completările ulterioare.