

# EVALUAREA MIJLOACELOR FIXE ÎN SCOPUL RAPORTĂRII FINANCIARE

**Autori: lect. sup. Irina COJUHARI, st. gr. EI-1115 Nadejda GABURA**

Universitatea Tehnică a Moldovei

**Abstract:** Necesitatea procesului de evaluare apare și în scopuri financiare, fie în cazurile actualizării valorii de bilanț a mijloacelor fixe, cuantificarea valorii unui activ sau înregistrarea acestuia în situația poziției financiare. În Republica Moldova evaluarea se efectuează în conformitate cu normele legislației în vigoare, cu standardele naționale și internaționale, precum și pe baza metodologiei descrise în literatura de specialitate. În acest articol sunt analizate principalele aspecte ale procesului de evaluare a mijloacelor fixe în scopul raportării financiare prin intermediul practicii naționale și internaționale.

**Cuvinte cheie:** mijloc fix, activ material pe termen lung, imobilizări corporale, raportare financiară, valoarea de bilanț, valoarea venală, uzura acumulată, durata de funcționare utilă, Standarde Naționale de Contabilitate, Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Mijloacele fixe sunt active materiale (mijloace de muncă), prețul unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare mai mult de peste un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sînt destinate închirierii sau pentru scopuri administrative. [1]

Activele materiale pe termen lung sunt active care îmbracă o formă fizică naturală, au o durată de funcționare utilă mai mare de un an, se utilizează în activitatea întreprinderii sau se află în procesul creării și nu sînt destinate vânzării. [1]

Conform art.26 (2) Titlul II Cap.3 ,plafonul stabilit de legislație pentru recunoașterea existenței mijloacelor fixe în cadrul întreprinderii este valoarea ce depășește suma de 6000 lei.[2]

În tab.1.1 identificăm o dublă clasificare a mijloacelor fixe conform 2 surse diferite propuse de legislația în vigoare:

**Tab.1.1 Clasificarea mijloacelor fixe**

Clasificarea conform Planului General de Conturi Contabile	Clasificarea conform Standardului Național de Contabilitate a Activelor Materiale pe termen lung
1231 Clădiri 1232 Construcții speciale 1233 Mașini, utilaje și instalații de transmisie 1234 Mijloace de transport 1235 Instrumente și inventar 1236 Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț 1237 Mijloace fixe primite în leasing financiar 1238 Mijloace fixe primite în gestiune economică 1239 Alte mijloace fixe	<ul style="list-style-type: none"><li>• Clădirile</li><li>• Construcțiile speciale</li><li>• Instalațiile de transmisiune</li><li>• Mașinile și utilajele-instalațiile și echipamentele de forță, de măsurare, reglare și utilaje de laborator, calculatoarele, alte mașini și utilaje,</li><li>• Mijloacele de transport</li><li>• Instrumentele, inventarul de producție și de uz casnic</li><li>• Plantațiile perene</li><li>• Animale de producție și reproducție</li><li>• Cheltuielile capitale privind ameliorarea terenurilor</li><li>• Alte mijloace fixe –ex. : cheltuieli capitale pentru mijloacele fixe luate cu chirie, fondurile de bibliotecă etc.</li></ul>

Sursa:Elaborat de autor în baza [1,3 ]

Această clasificare ne permite să percepem modul în care putem să identificăm existența mijloacelor fixe în cadrul întreprinderii. Atunci când specialiștii efectuează nemijlocit bilanțul contabil trebuie să fie ghidați de informațiile ce le prezintă nomenclatorul planului general de conturi contabile, corect repartizând volumul investițiilor sau cheltuielilor, după caz, astfel obținând un grad înalt de obiectivitate. În cazul când managementul întreprinderii necesită o analiză financiară sau iarăși o raportare financiară în caz de continuitate a activelor sau chiar lichidarea acestora (după caz), inițial responsabilii utilizează clasificarea conform Standardelor Naționale de Contabilitate, aceasta fiind mai complexă permite mai ușor să delimităm grupurile de mijloace fixe existente în patrimonial întreprinderii și nu în cele din urmă analiza unor caracteristici de bază, cum ar fi: starea de funcționare a utilajelor, posibilitățile de utilizare în viitor, gradul de uzură etc.

Trebuie de menționat că obiectele din categoriile: "Acoperire cu prelată a cupolei și părților laterale ale circuitului", "Agregate bituminoase de topire și cazane pentru bitum", "Instalații de ardere a gazelor", "Instrumente", se consideră, de asemenea, mijloace fixe.

Valoarea mijloacelor fixe nou-procurate se compune din:

- prețul lor de procurare,
- toate cheltuielile aferente procurării lor, inclusiv cheltuielile de transportare, asamblare și asigurare,
- dobânzile plătite sau calculate pînă la punerea obiectului în exploatare.

Valoarea mijloacelor fixe aferente proprietății create cu forțe proprii include:

- toate impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care se trece în cont,
- cheltuielile și plata dobânzilor aferente acestor mijloace fixe pentru întreaga perioadă de pînă la punerea lor în exploatare.[4]

Baza valorică a mijloacelor fixe la finele perioadei de gestiune se majorează cu valoarea mijloacelor fixe nou-procurate sau create cu forțe proprii și cu suma corectărilor în perioada de gestiune.[1]

În Republica Moldova procesul de evaluare a mijloacelor fixe este efectuat conform Standardelor Naționale de Contabilitate a activelor pe termen lung și conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Standardul Național de Contabilitate 16 este elaborat pe baza standardelor internaționale de contabilitate. Principalele probleme ale contabilizării activelor material pe termen lung sunt:

- Determinarea momentului de constatare a acestora;
- Valoarea de bilanț și a celei rămase;
- Durata de funcționare utilă;
- Modul de calcul al uzurii;
- Metodica de contabilizare a altor diminuări ale valorii de bilanț și a ieșirii activelor.

Prezentul standard se aplică pentru contabilizarea activelor material pe termen lung cu excepția:

- resurselor silvice și a altor resurse naturale reproductibile;
- drepturilor pentru prospecțiunile și explorarea mineralelor, petrolului, gazelor naturale, de posesie asupra resurselor minerale, și a altor resurse similare nereproductibile;
- activelor materiale achiziționate la asocierea companiilor și evaluate inițial la valoarea venală chiar și în cazul în care aceasta depășește costul lor;
- modificării costului activelor materiale ca rezultat al inflației contabilizate.

Pentru a percepe esența metodologiei propuse de următorul standard în continuare sunt reflectate principalele noțiuni din cadrul acestuia:

❖ Valoarea de bilanț - suma cu care activele materiale pe termen lung sînt evaluate la data întocmirii bilanțului. La mijloacele fixe și resursele naturale aceasta este egală cu valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, diminuată cu uzura acumulată. Valoarea de bilanț a terenurilor o constituie valoarea de intrare sau reevaluată a acestora, iar valoarea de bilanț a activelor materiale în curs este egală cu suma cheltuielilor efective sau cu valoarea reevaluată.

❖ Valoarea venală a mijloacelor fixe este valoarea de piață, ținînd cont de destinația utilizării acestora. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. Dacă la unele obiecte speciale de active materiale sau din cauza vînzării rare a obiectelor, cu excepția cazurilor cînd acestea reprezintă o parte a afacerilor permanente, lipsește valoarea de piață confirmată, evaluarea acestora se efectuează la valoarea de recuperare. Valoarea venală a obiectului mijloacelor fixe se determină, ținînd cont de destinația utilizării acestuia în prezent, adică la data evaluării. Cînd se prevede utilizarea activului conform altor destinații, acesta va fi evaluat, ca și celelalte obiecte utilizate, în aceleași scopuri. De exemplu, nu este legitimă evaluarea clădirii și utilajului întreprinderii la valoarea de consum,

dacă terenul pe care se află întreprinderea se evaluează la prețul de piață liber al terenului destinat replanificării pentru un centru comercial.

❖ Suma uzurii acumulate se determină :

a) prin produsul sumei uzurii obiectului până la reevaluare și a coeficientului modificării valorii de bilanț după reevaluarea acestuia. Acest coeficient se calculează prin raportul dintre valoarea de înlocuire (reevaluată) a activului și valoarea de bilanț a acestuia până la reevaluare;

b) din valoarea de bilanț a obiectului după reevaluarea acestuia se scade uzura acumulată, calculată după reevaluare, în acest caz uzura este egală cu zero. Această metodă poate fi aplicată pentru grupa "Clădiri".

În procesul de inventariere a obiectelor mijloacelor fixe, suma uzurii a unei entități se calculează astfel: din valoarea de intrare se scade valoarea previzibilă rămasă; valoarea rămasă se determină la data achiziționării obiectului și ulterior nu se majorează ca urmare a modificării prețurilor.

La calcularea uzurii activului pot fi aplicate diverse metode:

- metoda casării liniare proporțional volumului produselor (serviciilor);
- metoda soldului degresiv;
- metoda degresivă cu rată descrescătoare:

❖ Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe. Durata de funcționare utilă probabilă a unui obiect sau a unei grupe de active omogene este determinată de întreprindere în mod independent la momentul achiziționării, ținând cont de experiența de lucru cu asemenea active, starea reală a obiectelor în perioada curentă, necesitatea efectuării reparației și întreținerii activelor, tendințele actuale de dezvoltare în domeniul tehnologiei sau pentru fabricarea noilor produse, sau prestarea noilor servicii. Din cauza că uneori experiența de lucru este joasă, este greu de a determina durata de funcționare utilă, de aceea ea poate fi calculată exact numai prin expertiză. Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe uzurabile la întreprindere poate fi mai scurtă decât durata fizică de serviciu. Durata fizică de serviciu este perioada calculată pentru uzura fizică a activului, inclusiv perioada până devine inutilizabil

În continuare identificăm următoarele metode recomandate de condițiile standardului în procesul de evaluare:

- evaluarea efectuată după constatarea inițială a activelor : activul trebuie să fie contabilizat la valoarea de intrare a acestuia, diminuată cu uzura acumulată. De aceea în perioada de exploatare a obiectului trebuie diminuată permanent valoarea acestuia până la valoarea de recuperare. Dacă activul a pierdut parțial valoarea de intrare, prin urmare și avantajul economic corespunzător, rezultat din calamitățile naturale (furtuni, inundații, incendii etc.) sau avarii, deteriorări, o parte din valoarea de bilanț a acestuia în mărimea pierderii valorilor trebuie să fie trecută la cheltuieli. O astfel de casare a valorii se efectuează pe fiecare obiect separat.

- metoda alternativă admisibilă : potrivit căreia dacă după constatarea inițială activul a fost evaluat, acesta trebuie să fie contabilizat la valoarea reevaluată, care constituie valoarea venală la data reevaluării diminuată cu suma respectivă a uzurii acumulate. Reevaluarea se efectuează regulat pentru ca valoarea de bilanț să nu difere substanțial de valoarea venală la data întocmirii bilanțului.

În clasificarea de mai sus, unde am menționat că mijloacele fixe conform Planului General de Conturi Contabile , sunt incluse în subclasa 12 – imobilizări corporale, această modificare a intrat în aplicare de la 1 ianuarie 2014 conform International Value Standard 220-Imobilizări corporale mobile. Astfel, legislația națională de evaluare a mijloacelor fixe este elaborată pe baza standardelor internaționale, în continuare este prezentată o analiză detaliată a metodologiei internaționale și specificul acesteia:

Pentru a identifica activul sau datoria care se evaluează, se ia în considerare gradul în care elementul de imobilizare corporală este atașat sau este integrat cu alte active, de exemplu:

- activele pot fi fixate în mod permanent de teren și nu pot fi îndepărtate fără demolarea substanțială fie a activului, fie a clădirii sau structurii în care este încorporat;
- o mașină individuală poate fi o componentă a unei linii de producție integrată, unde funcționarea ei este dependent de alte active;

Imobilizări corporale mobile sunt imobilizările corporale care sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestări de servicii, pentru a fi închiriate terților, folosite în scopuri administrative și care se preconizează a fi utilizate pe o perioadă de timp.

Imobilizările corporale mobile sunt destinate să furnizeze diferite servicii sau utilități unei clădiri, sunt adesea integrate în clădiri și odată instalate nu pot fi separate de acestea, firesc aceste elemente vor fi incluse în proprietatea imobiliară.

Dacă scopul evaluării cere ca acestea să fie evaluate separate, atunci specialistul trebuie să includă în raport unele precizări, în care să explice care ar fi efectul includerii normale a valorii acestora în valoarea proprietății imobiliare, respectiv faptul că ele nu pot fi realizate în mod separat. În cazul în care au loc mai

multe evaluări parțiale ale proprietății imobiliare și activelor de natura imobilizărilor corporale mobile, o atenție deosebită se acordă acestui proces pentru a se evita posibile erori sau o dublă înregistrare.

În procesul întocmirii raportului financiar, este foarte important, în caz de necesitate, să se includă un comentariu privind efectul asupra valorii raportate a oricăror imobilizări corporale sau necorporale excluse din evaluare, de ex. :

- cum influențează excluderea valorii unui program de calculator atunci când evaluăm o mașină, sau atunci când dreptul de continuare a ocupării terenului este exclus, însă se efectuează raportarea financiară a activului amplasat pe el.

Evaluarea imobilizărilor corporale impune luarea în considerare a următorilor factori:

- specificația tehnică a activului;
- durata de viață fizică rămasă;
- dacă activul nu este evaluat pe amplasamentul lui curent, costul de demontare și de mutare;
- starea activului, inclusiv istoricul privind întreținerea sa;
- orice pierdere potențială a unui activ complementar, ex.:durata de exploatare a unei mașini poate fi redusă din cauza duratei de închiriere a clădirii în care este localizată.

### **Bibliografie**

1. Standardul Național de Contabilitate 16 "Contabilitatea Activelor Materiale pe Termen Lung"
2. Art.26 modificat prin LP267 din 23.12.11, MO13-14/13.01.12 art.32; în vigoare 13.01.12
3. Planul General de Conturi cu aplicarea de la 1 ianuarie 2014-10-01 Disponibil : < <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/plannew>> [accesat la 17.09.2014]
4. HG Nr.338 din 21.03.2003 cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe si activelor nemateriale :< <http://lex.justice.md/md/296151/> > [accesat la 19.09.2014]
5. INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COUNCIL Disponibil: < [http://iopcg.me/images/IVS\\_2011.pdf](http://iopcg.me/images/IVS_2011.pdf) > [accesat la 21.09.2014]