

ASPECTE PRACTICE ALE POLITICILOR CONTABILE ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII SISTEMULUI SIMPLIFICAT DE CONTABILITATE

Dr. Alexandra LAZĂR – Director adjunct
Drd. Monica AVRAM – Consilier superior
Drd. Elisabeta ROȘIANU – Expert asistent
Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

Unul dintre obiectivele urmărite în contextul raportării financiar-contabile de către entitățile mici îl constituie reducerea costurilor administrative generate de raportările contabile oficiale. În acest context, prin *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/13.04.2011¹ pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991 și pentru modificarea altor acte normative incidente* a fost introdusă posibilitatea aplicării *Sistemului simplificat de contabilitate* de către persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro.

Prin aceeași ordonanță au fost cuprinse referințe exprese în ceea ce privește elaborarea de politici contabile. Astfel, conform art. 41 pct. 2 lit. a) din *Legea contabilității nr. 82/24.12.1991², republicată*, cu modificările și completările ulterioare, nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație constituie contravenție și se sancționează cu amendă, potrivit art. 42 din aceeași lege.

Ca urmare, elaborarea de politici contabile este obligatorie pentru toate entitățile. Ceea ce diferă este nivelul de dezvoltare a acestora, în corelare cu mărimea entității. De exemplu, în cazul entităților mici, care nu intenționează să se dezvolte și nici să-și schimbe obiectul de activitate în viitorul apropiat, elaborarea politicilor contabile se limitează la ceea ce corespunde efectiv activității desfășurate.

Prezentăm, în continuare, sintetizat, unele elemente care se pot regăsi într-un asemenea set de politici contabile. Referințele sunt la o entitate – denumită S.C. Turism S.R.L. – și care, îndeplinind criteriile prevăzute de lege, a ales să aplice sistemul simplificat de contabilitate. Subliniem încă o dată faptul că acestea nu au caracter exhaustiv în contextul unei societăți.

Organizare și funcționare. Obiect de activitate

S.C. Turism S.R.L. a fost înființată în anul ... și își desfășoară activitatea ca intermediar în domeniul turismului.

S.C. Turism S.R.L. a fost înregistrată în Registrul Comerțului sub nr. ..., deținând certificatul de înregistrare fiscală – cod fiscal

Societatea nu are subunități fără personalitate juridică și nici participații în capitalul social al altor societăți.

Sediul social este în București, str. Societatea își desfășoară activitatea atât în sediul propriu, cât și în spații închiriate, pentru care plătește chirie.

Organizarea contabilității

S.C. Turism S.R.L. are organizată contabilitatea în compartiment distinct, condus de director economic, potrivit art. 10 alin. (2) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată*, cu modificările și completările ulterioare.

Legislația în domeniul contabilității aplicată de societatea comercială, pe baza căreia s-au elaborat prezentele politici contabile, este reprezentată de următoarele acte normative:

- *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;*
- *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/30.06.2011³ pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate;*

¹ M.O. nr. 285/22.04.2011

² M.O. nr. 454/18.06.2008

³ M.O. nr. 522/25.07.2011

- *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/09.10.2009⁴ pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;*
- *Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/27.11.2008⁵ privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare;*
- *Legea nr. 31/16.11.1990⁶ privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

Anterior aplicării *Sistemului simplificat de contabilitate*, S.C. Turism S.R.L. a aplicat *Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009⁷, cu modificările și completările ulterioare.

În baza prevederilor art. 7 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011, S.C. Turism S.R.L. nu organizează distinct contabilitate de gestiune. Societatea analizează profitabilitatea activității la finele fiecărui sezon turistic, precum și periodic, ori de câte ori se impune acest lucru.

Aria de aplicabilitate a politicilor contabile

Prezentele politici contabile cuprind reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare anuale simplificate a elementelor cuprinse în bilanțul și contul de profit și pierdere simplificate, precum și reguli pentru conducerea contabilității în societatea comercială.

Acest Manual de politici contabile se aplică începând cu situațiile financiare anuale simplificate ale exercițiului financiar 2011.

Prezentele politici contabile trebuie aplicate împreună cu legislația care reglementează activitatea specifică a societății comerciale, a legislației în domeniul contabilității și a legislației naționale, în general.

Politicile contabile pot fi modificate urmare modificării legislației existente la data elaborării acestora, dar nu și ca urmare a schimbării conducătorilor societății comerciale.

Moneda de raportare

Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută. Prin valută se înțelege altă monedă decât leul.

Situațiile financiare anuale simplificate se întocmesc în limba română și în moneda națională.

Documentele justificative și financiar-contabile sunt cele prevăzute de lege. Ele pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă, dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la factură); (pct. 6 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare).

Principii și reguli de evaluare

S.C. Turism S.R.L. aplică principiile și regulile de evaluare prevăzute de reglementările contabile simplificate. În aceste condiții, se prezintă în continuare doar aspectele considerate relevante din punctul de vedere al societății.

În baza contabilității de angajamente, societatea evidențiază în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

Imobilizări necorporale

S.C. Turism S.R.L. nu imobilizează listele de clienți.

Imobilizări corporale

Societatea nu deține terenuri.

În afara regulilor menționate expres în *reglementările contabile simplificate*, S.C. Turism S.R.L. reevaluează imobilizările corporale pe baza valorii juste a acestora la data bilanțului. Aceasta se explică prin aceea că, înainte de trecerea la aplicarea *sistemului simplificat de contabilitate*, societatea folosea

⁴ M.O. nr. 704/20.10.2009

⁵ M.O. nr. 870/23.12.2008

⁶ M.O. nr. 1.066/17.11.2004

⁷ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* (M.O. nr. 766/10.11.2009), cu modificările și completările ulterioare

acest tratament contabil. Comparabilitatea informațiilor prezentate și permanența metodelor justifică, astfel, continuarea folosirii acestui tratament contabil în cazul imobilizărilor corporale.

În scopul determinării și înregistrării diferențelor rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică prevederile pct. 28 alin. (2) din Reglementările contabile simplificate, care trimit la subsecțiunea 8.2.5.1. "Reevaluarea imobilizărilor corporale" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, pentru imobilizările corporale, S.C. Turism S.R.L. folosește conturile prevăzute de aceleași reglementări.

Pentru imobilizările corporale reevaluate la valoarea lor de piață, la data reevaluării, amortizarea cumulată este eliminată din valoarea contabilă brută a activului, articolul contabil fiind:

281 Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 Construcții, 213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații, 214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
--	---	--

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, articolul contabil fiind:

105 Rezerve din reevaluare	=	106 Rezerve/analitic distinct
----------------------------	---	-------------------------------

În situația în care deprecierea aferentă unei imobilizări corporale este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 "Rezerve din reevaluare" aferent acelei imobilizări, diferența reprezintă cheltuială, articolul contabil fiind:

%	=	21X Imobilizări corporale	- <u>cu deprecierea imobilizării corporale</u>
105 Rezerve din reevaluare			- cu deprecierea constatată în limita soldului creditor pentru imobilizarea respectivă
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere			- cu deprecierea care excede soldul contului 105

Ca urmare, în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, societatea comercială procedează la inventarierea imobilizărilor corporale și reflectă deprecierea aferentă imobilizărilor corporale diferit, în funcție de modalitatea de evaluare a acestora, astfel:

a) pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări;

b) pentru imobilizările corporale reevaluate, 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 reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala depreciere rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Casa și conturi la bănci

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Terți

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, asociații, debitorii și creditorii diverși.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de bunuri și prestările de servicii, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Societatea urmărește distinct fiecare terț – persoană fizică sau juridică. Baza de date cuprinzând clienții este actualizată periodic, societatea putând aplica anumite programe de fidelizare a clienților.

În conturile de furnizori (ct. 400 "Furnizori și conturi asimilate") și clienți (ct. 410 "Clienți și conturi asimilate") se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (ct. 409 "Furnizori – debitori", respectiv ct. 419 "Clienți – creditori").

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori (ct. 230 "Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări"/analitic distinct).

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în perioada în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" sau ct. 765 "Venituri din diferențe de curs valutar", după caz).

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași perioade în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea perioadă.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o perioadă ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare perioadă, care intervine până în perioada decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei perioade.

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în perioada în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare (ct. 668 "Alte cheltuieli financiare" sau ct. 768 "Alte venituri financiare"), după caz. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași perioade în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea perioadă.

Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o perioadă ulterioară, diferența recunoscută în fiecare perioadă, care intervine până în perioada decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei perioade.

La finele fiecărei perioade pentru care se întocmește declarația privind impozitul pe profit, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a perioadei în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Provizioane

S.C. Turism S.R.L. constituie provizioane pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte, precum și pentru impozite, cu respectarea criteriilor de recunoaștere cuprinse în reglementările contabile aplicabile. De asemenea, societatea poate constitui provizioane în legătură cu facilitățile acordate pentru anumite pachete turistice, în cadrul programelor de fidelizare a clienților.

Capital social și rezerve

Modificarea capitalului social se face cu respectarea prevederilor legale.
Societatea constituie rezervele prevăzute de legislație.

Contul de profit și pierdere simplificat

Pentru activitatea de intermediere în turism, S.C. Turism S.R.L. înregistrează la venituri comisionul cuvenit.

Veniturile și cheltuielile sunt recunoscute potrivit contabilității de angajamente.

S.C. Turism S.R.L. urmărește profitul reportat, respectiv pierderea reportată, distinct pentru fiecare exercițiu financiar căruia îi corespunde rezultatul reportat (ct. 117 "Rezultatul reportat").

Contabilitatea angajamentelor și altor elemente extrabilanțiere

S.C. Turism S.R.L. evidențiază în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență, drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității. Pentru urmărirea lor, societatea folosește conturile cuprinse în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

În această categorie se cuprind:

- angajamente acordate (ct. 801 "Angajamente acordate") sau primite (ct. 802 "Angajamente primite") în relațiile cu terții;
- imobilizări corporale luate cu chirie (ct. 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie");
- debitori scoși din activ, urmăriți în continuare (ct. 8034 "Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare");
- stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință (ct. 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință");
- chirii și alte datorii asimilate (ct. 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate");
- alte valori care nu pot fi înregistrate în bilanțul simplificat (ct. 8039 "Alte valori în afara bilanțului").

Situații financiare anuale simplificate

S.C. Turism S.R.L. întocmește situații financiare anuale simplificate care se compun din bilanț simplificat și cont de profit și pierdere simplificat. În vederea întocmirii acestora, societatea respectă *Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*.

De asemenea, se asigură respectarea cerințelor legale cu privire la efectuarea oricăror raportări cerute de lege.

(continuare în numărul următor al revistei)

Stimați cititori,

Vă informăm cu privire la apariția următorului act normativ:

**Regulamentul Băncii Naționale a României nr. 7/06.07.2011
pentru modificarea, completarea și abrogarea
unor acte normative
(M.O. nr. 510/19.07.2011)**

Redacția