



Conferința anuală de taxe
Noutățile fiscale pentru
anul 2010

Modificări ale reglementărilor
contabile românești

28 ianuarie 2010

Acte normative

- ▶ Reglementări privind inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/2009
- ▶ Reglementări contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 - Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene

Inventarierea

- ▶ Proceduri privind inventarierea:
 - ▶ Entitățile au obligația să emită proceduri proprii privind inventarierea, în baza normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice. Procedurile trebuie să fie aprobate de persoana responsabilă pentru administrarea entității
 - ▶ De asemenea, entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare vor aplica și reglementări specifice privind inventarierea, emise de instituțiile de reglementare

Inventarierea (cont.)

- ▶ Comisiile de inventariere (număr de membri):
 - ▶ Nu mai există o limită minimă privind numărul de membri
 - ▶ În cazul entităților cu număr redus de salariați la care inventarierea este efectuată de către o singură persoană, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului
 - ▶ În cazul entităților care nu au niciun salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către administratori

Inventarierea (cont.)

- ▶ Comisiile de inventariere (componentă):
 - ▶ Auditorii interni sau statutari nu pot fi membri ai unei comisii de inventariere (această regulă este valabilă și pentru gestionarii depozitelor supuse inventarierii și contabilii care țin evidența gestiunii respective, a căror excludere din comisiile de inventariere era prevăzută și de normele anterioare)
 - ▶ Contabilii care țin evidența gestiunii inventariate pot participa la efectuarea operațiunilor de inventariere, dar fără ca ei să facă parte din comisie, dacă este prevăzut astfel în procedurile interne ale entității

Inventarierea (cont.)

- ▶ Confirmări privind bunurile existente la terți:
 - ▶ Neprimirea confirmării privind bunurile existente la terți nu reprezintă confirmare tacită
 - ▶ Societățile de leasing trebuie să solicite utilizatorilor furnizarea listelor de inventariere cu bunurile care fac obiectul contractelor de leasing. În baza datelor din aceste liste, societățile de leasing pot calcula și înregistra ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sau a creanțelor imobilizate. Pentru a verifica exactitatea informațiilor primite, societățile de leasing pot efectua verificări factice la locatari, potrivit procedurilor proprii.

Inventarierea (cont.)

- ▶ Entități al căror an financiar este diferit de anul calendaristic:
 - ▶ Entitățile care au optat pentru un an financiar diferit de anul calendaristic trebuie să organizeze și să efectueze inventarierea anuală astfel încât rezultatele acestora să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru anul financiar. În acest scop, ele trebuie să aibă în vedere informațiile aferente ultimei zile a exercițiului financiar astfel ales.

Inventarierea (cont.)

- ▶ Utilizarea sistemelor informatice în efectuarea inventarierii:
 - ▶ În cazul activelor inventariate prin metode de identificare electronică (precum cititoare de cod de bare etc.), informațiile fiind transmise direct în sistemul informatic financiar-contabil, listele de inventariere pot fi editate direct din sistemul informatic: fie listele complete sau doar acele poziții unde au fost identificate diferențe cantitative sau valorice
 - ▶ În cazul în care listele de inventariere editate cuprind doar pozițiile la care se constată diferențe cantitative sau valorice, listele de inventariere complete se păstrează **în variantă electronică**, pe durata legală de păstrare a documentelor

Inventarierea (cont.)

- ▶ Termenele privind prezentarea, aprobarea și înregistrarea în evidența entității a rezultatelor inventarierii

Termenele sunt prelungite după cum urmează:

- ▶ Prezentarea propunerilor cuprinse în procesul-verbal de inventariere administratorului entității: în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere
- ▶ Înregistrarea rezultatelor inventarierii în evidențele entității: în termen de 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator

Anterior, termenele de mai sus erau stabilite la 3 zile.

Nu mai este stabilit un termen în care administratorul trebuie să decidă asupra propunerilor prezentate în procesul-verbal de inventariere (anterior, acest termen era stabilit la 5 zile).

Reglementări contabile

- ▶ Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 sunt abrogate de la data de 1 ianuarie 2010 și sunt înlocuite cu reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE

- ▶ Prevederi privind sfera de aplicare:
 - ▶ Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, organizează și conduc evidența contabilă proprie, astfel încât acestea să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale
 - ▶ În cazul asocierilor în participațiune încheiate între persoane juridice nerezidente, înregistrate în România precum și în cazul asocierilor în participațiune încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică nerezidentă, contabilitatea se ține de către persoana desemnată prin contractul de asociere

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Prevederile privind componentele situațiilor financiare anuale vor fi aplicate și de subunitățile din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate
- ▶ Situațiile financiare întocmite de entitățile nou înființate:
 - ▶ În primul an de activitate acestea pot întocmi fie situații financiare anuale simplificate, fie situații financiare anuale cu 5 componente
 - ▶ În al doilea an, situațiile financiare sunt întocmite pe baza criteriilor de mărime, având în vedere situațiile financiare pentru anul precedent și datele din contabilitate și bilanța de verificare întocmite la sfârșitul anului financiar curent

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări privind conceptele contabile:
 - ▶ Detalieri suplimentare privind recunoașterea activelor (**probabilitatea** realizării unui beneficiu economic viitor) și datoriilor (**probabilitatea** unor ieșiri de resurse încorporând beneficii economice)
 - ▶ Definirea beneficiilor economice viitoare
 - ▶ Definiția veniturilor și cheltuielilor
 - ▶ Enumerarea utilizatorilor situațiilor financiare anuale
 - ▶ Detalierea caracteristicilor calitative ale situațiilor financiare anuale

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Utilizatorii situațiilor financiare anuale:
Aceleași categorii de utilizatori ca și în Cadrul general IASB:
 - ▶ Investitorii (fie actuali sau potențiali)
 - ▶ Angajații
 - ▶ Creditorii
 - ▶ Furnizorii și alți creditori
 - ▶ Clienții
 - ▶ Instituțiile statului și alte autorități
 - ▶ Publicul

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare anuale

Aceleași caracteristici ca și în Cadrul general IASB:

- ▶ **Inteligibilitatea:** informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să fie ușor înțelese de utilizatori, presupunând că utilizatorii au suficiente cunoștințe privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, au noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită
- ▶ **Relevanța:** informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor ajutându-i să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare . Relevanța este influențată de natura și de pragul de semnificație al informației;

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare anuale (cont.)
 - ▶ **Credibilitatea:** informația este credibilă atunci când nu conține erori materiale, nu este părtinitoare și utilizatorii pot avea încredere în ea. Credibilitatea informației poate fi obținută prin reprezentarea fidelă a tranzacțiilor, prezentarea acestora în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică, prin neutralitate, prudență și exhaustivitate
 - ▶ **Comparabilitatea:** utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. De asemenea, ei trebuie să poată compara situațiile financiare ale diverselor entități pentru a le evalua poziția financiară și performanța.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

Completari privind principiile contabile:

- ▶ În legătură cu principiul contabilității de angajamente, se face referire la conectarea cheltuielilor și veniturilor care rezultă concomitent din aceeași tranzacție
- ▶ Sunt incluse detalii suplimentare privind aplicarea principiului continuității activității, permanenței metodelor, principiului prudenței, intangibilității bilanțului de deschidere și principiului necompensării
- ▶ Principiul prevalenței economicului asupra juridicului și principiul pragului de semnificație vor fi aplicate de către toate entitățile, indiferent de mărimea acestora (anterior, aceste principii erau aplicate doar de către entitățile care întocmeau situații financiare cu 5 componente)

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

Schimbări în privința tratamentelor contabile:

- ▶ Modificări
- ▶ Completări și clarificări

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- Modificări ale tratamentelor contabile:

Tratament conform OMFP nr. 1752/2005	Tratament conform OMFP nr. 3055/2009
Disponibilitățile bănești și echivalentele de numerar în valută, precum și creanțele și datoriile în valută, sunt reevaluate la sfârșitul anului , la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar	Disponibilitățile bănești și echivalentele de numerar în valută, precum și creanțele și datoriile în valută, sunt reevaluate la sfârșitul fiecărei luni , la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză
Erorile aferente situațiilor financiare precedente trebuie corectate pe seama rezultatului reportat	Erorile nesemnificative aferente situațiilor financiare precedente pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Modificări ale tratamentelor contabile (cont.):

Tratament conform OMFP nr. 1752/2005	Tratament conform OMFP nr. 3055/2009
Reducerile comerciale acordate de furnizor ajustează costul de achiziție	Reducerile comerciale acordate de furnizor, înscrise pe factura de achiziție, ajustează costul de achiziție. În schimb, reducerile comerciale acordate, respectiv primite ulterior facturării se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de venituri, respectiv cheltuieli, indiferent de perioada la care se referă

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Exemplu privind reducerile comerciale acordate ulterior facturării:

Clientul XYZ SRL primește pe 31.08.200N o factură de la furnizorul ABC SRL, pentru reduceri comerciale aferente achizițiilor de mărfuri din Iunie 200N (pentru un volum de achiziții depășind un anumit prag). Valoarea reducerii este de 5.000 RON (fără TVA).

1. Tratatamentul conform OMF nr. 1752/2005:

În contabilitatea furnizorului ABC SRL, reducerea acordată este înregistrată în același cont ca și veniturile din vânzare, ca o corecție (o valoare negativă):	În contabilitatea clientului XYZ SRL, reducerea primită este înregistrată ca o diminuare a costului mărfii (de asemenea o valoare negativă, ca și în cazul furnizorului):
411 = % -5.950	% = 401 -5.950
707 -5.000	371/607 -5.000
4427 -950	4426 -950

În cazul în care reducerea comercială este acordată pentru achiziții aferente unui an anterior, furnizorul și clientul vor folosi contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" pentru a înregistra reducerea acordată, respectiv primită.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Exemplu privind reducerile comerciale acordate ulterior facturării (cont.):

2. Tratamentul conform OMF nr. 3055/2009:

În contabilitatea furnizorului ABC SRL, reducerea comercială este înregistrată în contul de 709 “Reduceri comerciale acordate”:	În contabilitatea clientului XZY SRL, reducerea comercială este înregistrată în contul 609 “Reduceri comerciale primite”:
411 = % -5.950	% = 401 -5.950
709 -5.000	609 -5.000
4427 -950	4426 -950

Conturile de venituri, respectiv cheltuieli sunt folosite indiferent de perioada la care se referă reducerea comercială (an financiar curent sau an financiar anterior).

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Modificări ale tratamentelor contabile (cont.):

Tratament conform OMFP nr. 1752/2005	Tratament conform OMFP nr. 3055/2009
Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează de la data punerii în funcțiune a acestora	Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii lor în funcțiune
(nu există prevederi specifice privind evaluarea valorilor mobiliare)	Costul de achiziție al valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției. În schimb, costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției se includ în costul de achiziție al valorilor mobiliare pe termen scurt neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și în costul de achiziție al valorilor mobiliare pe termen lung.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Modificări ale tratamentelor contabile (cont.):

Tratament conform OMFP nr. 1752/2005	Tratament conform OMFP nr. 3055/2009
(nu există prevederi specifice privind bunurile în curs de aprovizionare)	Imobilizările corporale și stocurile achiziționate, pentru care riscurile și beneficiile au fost transferate dar care nu au fost încă livrate, trebuie înregistrate distinct în evidențele contabile, ca “Imobilizări corporale în curs de aprovizionare”, respectiv “Stocuri în curs de aprovizionare”
(nu există prevederi specifice privind întocmirea balanței de verificare în cazul unei asocieri în participație)	Societatea comercială care conduce evidența asocierii în participațiune ține evidență și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Costurile îndatorării

Costurile îndatorării (precum dobânda la capitalul împrumutat și **comisioanele aferente împrumuturilor contractate**) care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse în costul activului, cu respectarea principiului prudenței.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Imobilizări necorporale: cheltuielile de cercetare și dezvoltare

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate trebuie să distingă între o fază de cercetare și o fază de dezvoltare în generarea imobilizării.

Cheltuielile din faza de cercetare nu se capitalizează, ci se recunosc drept cheltuială a perioadei în care sunt generate.

Cheltuielile de dezvoltare vor fi capitalizate **dacă toate următoarele elemente pot fi demonstrate:**

- a) Fezabilitatea tehnică a finalizării imobilizării necorporale în vederea utilizării sau vânzării acestora;**
- b) Intenția entității de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
- c) Capacitatea entității de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- d) Modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile;
- e) Disponibilitatea unor resurse adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- f) Capacitatea entității de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării acestora.

În cazul în care nu se poate face distincția între faza de dezvoltare și faza de cercetare ale unui proiect, toate cheltuielile aceluși proiect trebuie tratate ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Imobilizări necorporale: cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale

Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale (precum minereuri, petrol, gaze naturale și alte resurse similare neregenerative), după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, **precum și determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.**

Aceste cheltuieli pot include cheltuielile cu achiziția drepturilor de a explora, cheltuielile cu studii topografice, geologice, geochimice și geofizice etc.

Cheltuielile efectuate înainte ca entitatea să obțină dreptul legal de a explora o anumită zonă precum și **cheltuielile efectuate după ce fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse sunt demonstrabile nu trebuie înregistrate la cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare și evaluare.**

În anumite situații (de exemplu: perioada pentru care entitatea deține drepturi de explorare a expirat sau va expira fără a fi reînnoită, bugetul entității nu prevede cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare și evaluarea resurselor minerale din respectiva zonă, explorarea nu a dus la descoperirea unor cantități de minerale viabile din punct de vedere comercial iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă, este improbabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie recuperată), entitatea trebuie să recunoască o ajustare pentru deprecierea activului de explorare și evaluare a resurselor minerale.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Imobilizări necorporale: fondul comercial

Fondul comercial poate fi recunoscut în situațiile financiare anuale individuale doar în cazul transferului (complet sau parțial) al unei afaceri, fie în urma unei achiziții fie a unei fuziuni.

Reglementările prevăd că entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a activelor și datoriilor transferate, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Această evaluare se efectuează, de regulă, de către profesioniști calificați, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca activ.

Imobilizări necorporale: listele de clienți

Reglementările precizează că listele de clienți nu pot fi recunoscute ca active necorporale.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Acorduri de concesiune a serviciilor de tip public-privat

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, licența primită de operator de a taxa utilizatorii unui serviciu public se înregistrează ca o imobilizare necorporală, dacă sunt stabilite o durată și o valoare a licenței.

Tot în privința acordurilor de concesiune a serviciilor de tip public-privat, reglementările prevăd că, în cazul în care operatorul are obligația contractuală, ca o condiție a licenței primite, de a întreține sau de a aduce într-o anumită stare infrastructura concesionată înainte de a o preda concedentului la sfârșitul acordului de serviciu, această obligație se recunoaște drept provizion și se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Operațiuni de leasing

Normele detaliază modul în care vor fi înregistrate tranzacțiile în cazul unui:

- ▶ Leasing financiar

Locatorul recunoaște bunul ca o creanță imobilizată iar dobânda încasată e înregistrată ca un venit.

Locatarul înregistrează bunul în evidențele sale și îl amortizează. Dobânda plătită este recunoscută ca o cheltuială iar dobânda de plătit este înregistrată într-un cont în afara bilanțului (8051 “Dobânzi de plătit”).

- ▶ Leasing operațional

Locatorul înregistrează bunul și îl amortizează conform politicilor sale contabile. Sumele încasate sau de încasat de la locatar sunt recunoscute ca venituri.

În contabilitatea **locatarului** bunul este înregistrat într-un cont în afara bilanțului (8031 “Imobilizări corporale luate cu chirie”). Sumele plătite sau de plătit locatorului sunt recunoscute la cheltuieli.

Normele adaugă prevederi privind recunoașterea TVA în cazul unei tranzacții de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback): din punct de vedere al TVA cele două tranzacții (vânzarea activului de către locatar și închirierea activului de la locator) sunt considerate ca fiind independente, așadar pentru fiecare dintre ele TVA trebuie înregistrat separat, potrivit legii.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Costuri direct atribuibile construcției unui activ imobilizat

Costurile efectuate pentru construcția unei imobilizări corporale, care pot fi direct atribuibile construcției, includ:

- a) Salariile angajaților, contribuțiile sociale și alte cheltuieli asimilate, ce sunt legate în mod direct de construcția imobilizării
- b) Cheltuieli cu materialele
- c) Costurile de amenajare a amplasamentului
- d) Costurile inițiale de livrare și manipulare a imobilizării
- e) Costurile de instalare și asamblare
- f) Cheltuielile de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor
- g) Costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (de exemplu, eșantioanele produse la testarea echipamentului)**
- h) Onorariile profesionale plătite avocaților și experților

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și amenajarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legală de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Costuri care nu sunt atribuibile construcției unui activ imobilizat

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta în locul său, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Același tratament contabil se aplică și cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate.

Cheltuielile efectuate de entități pentru realizarea instalațiilor în vederea asigurării utilităților necesare funcționării se înregistrează în funcție de natura acestora, pe cheltuieli ale perioadei, atunci când în contractele încheiate cu furnizorii de utilități este prevăzut că acestea urmează să treacă în proprietatea prestatorului serviciului sau lucrării respective.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Imobilizări corporale trecute în conservare

În cazul în care o imobilizare corporală este trecută în conservare, entitatea poate înregistra în contabilitate fie o cheltuială cu amortizarea, fie o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată, în funcție de politica contabilă adoptată.

În cazul în care folosirea unei imobilizări corporale trecută în conservare este întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

Revizuirea duratei de amortizare poate fi de asemenea justificată de modificarea semnificativă a condițiilor de utilizare sau de învechirea imobilizării corporale.

Prelungirea duratei de utilizare a unei imobilizări corporale

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi utilizată, în urma reevaluării acesteia (dacă entitatea are o politică de reevaluare a activelor) i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei pentru care se estimează că activul va continua să fie folosit.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Modificarea destinației terenurilor și clădirilor

În cazul în care o entitate decide să modifice destinația unei imobilizări corporale (de exemplu, să o îmbunătățească în perspectiva unei vânzări ulterioare), la momentul luării deciziei activul respectiv trebuie reclasificat din imobilizări corporale în stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, în momentul reclasificării activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri rezidențiale destinate vânzării, valoarea terenului este inclusă în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, în funcție de prevederile contractelor de vânzare negociate pentru activul construit. Dacă terenul a fost reevaluat, în momentul reclasificării se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

Activele de natura ansamblurilor rezidențiale destinate vânzării, care ulterior își schimbă destinația urmând să fie folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, trebuie reclasificate din stocuri în imobilizări corporale. Acest transfer este înregistrat la data schimbării destinației, la valoarea contabilă a activelor (cost).

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Data transferului de proprietate pentru stocuri

Achiziția stocurilor este înregistrată în evidențele contabile la data transferului riscurilor și beneficiilor.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot apărea decalaje de timp în anumite cazuri precum:

- ▶ Bunuri vândute în consignație sau stocuri la dispoziția clientului
- ▶ Stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor
- ▶ Bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului
- ▶ Bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc
- ▶ Bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății (de exemplu, vânzările cu condiția de livrare “ex-works”).

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Exemplu privind data transferului de proprietate pentru stocuri

La 28.07.200N ABC SARL (o companie franceză) vinde mărfuri în valoare de 25.000 EUR către XYZ SRL (o companie românească). Condiția de livrare este EXW. Bunurile sunt primite pe 05.08.200N însoțite de un aviz de expediție iar factura, emisă pe 16.08.200N, este primită ulterior prin poștă.

Ratele de schimb RON/EUR ale BNR în perioada respectivă au fost următoarele:

28.07.200N: 4,205 RON/EUR

15.08.200N: 4,210 RON/EUR

16.08.200N: 4,212 RON/EUR

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Exemplu privind data transferului de proprietate pentru stocuri (continuare)

În evidențele contabile ale XYZ SRL (clientul) înregistrările efectuate pentru această tranzacție sunt:

1. la data vânzării, clientul înregistrează transferul de proprietate pentru mărfurile în curs de aprovizionare:

327 = 408 25.000 EUR 105.125 RON (=25.000*4,205)

2. recepția bunurilor fără factură la data livrării:

371 = 327 25.000 EUR 105.125 RON (=25.000*4,205)

3. la 15.08.200N, deoarece nu a fost primită factura, XYZ SRL emite o autofaktură și înregistrează TVA:

4426 = 4427 19.998 RON (=25.000*4,210*19%)

4. la primirea facturii este înregistrată datoria față de ABC SARL:

% = 401 25.000 EUR 105.300 RON (=25.000*4,212)

408 25.000 EUR 105.125 RON (=25.000*4,205)

665 175 RON

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Creanțe și datorii din penalități

Creanțele și datoriile din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubirile datorate pentru contractele întrerupte înainte de termen și alte elemente similare trebuie evidențiate distinct în contabilitate, pe baza principiului contabilității de angajamente.

Scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora. De asemenea, capitolul “Funcția conturilor” din reglementări prevede că aceste creanțe și datorii prescrise se scot din evidență prin conturi de cheltuieli / venituri (anterior, scăderea din evidență se făcea în contrapartida contului de rezultat reportat).

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Prime reprezentând participarea personalului la profit

Primele reprezentând participarea personalului la profit trebuie provizionate în conturile anului financiar pentru care sunt propuse. Provizionul va fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

Aceste prime trebuie recunoscute doar dacă entitatea are o obligație legală sau implicită de a le plăti, ca rezultat al unor evenimente anterioare, și obligația poate fi estimată cu certitudine.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Exemplu privind înregistrarea primelor reprezentând participarea salariatilor la profit:

Conform prevederilor contractului colectiv de muncă, o companie are obligația de a plăti prime reprezentând participarea angajaților la profit, în valoare de până la 7% din profitul distribuibil, de plătit în 45 de zile de la aprobarea situațiilor financiare anuale de către AGA. Având în vedere rezultatele pentru anul 200N, se decide acordarea de prime în valoare de 400.000 RON (din care 50.000 RON reprezintă contribuțiile angajatorului).

Înregistrările contabile pentru recunoașterea acestei sume sunt:

1. provizionarea primelor în conturile anului 200N:

6812 = 1518 400.000

2. recunoașterea primelor în anul în care sunt plătite:

1518 = 7812 400.000 (reluarea provizionului)

643 = 424 350.000 (primele brute plătite angajaților)

635, 645 = 43x, 447 50.000 (contribuțiile sociale aferente primelor)

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Beneficiile sub forma acțiunilor entității acordate angajaților

Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaților sunt înregistrate la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia.

Data acordării beneficiilor este data la care entitatea și angajații beneficiari înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției. În cazul în care respectivul acord face obiectul unei aprobări ulterioare (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Beneficiile sub forma acțiunilor entității acordate angajaților (continuare)

Dacă angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii, entitatea va înregistra cheltuielile aferente la momentul la care plata a fost acordată.

Dacă angajații trebuie să îndeplinească o perioadă specificată de servicii înainte ca instrumentele de capitaluri acordate să intre în drepturi, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe parcursul acestei perioade, având în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi. Această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Programe de fidelizare a clienților

Veniturile trebuie recunoscute la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienților. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților sau a altor forme similare de stimulare, și care pot fi utilizate în viitor pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Completări / clarificări privind tratamentele contabile:

Valoarea-timp a banilor în recunoașterea unui provizion

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației.

Valoarea actualizată a provizioanelor este, de regulă, calculată de către persoane specializate, pe baza unei rate de actualizare care reflectă evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

▶ Structura situațiilor financiare anuale:

La secțiunea ce prezintă situația fluxurilor de numerar a fost adăugată o prezentare generală a acestui document precum și un model de întocmire a situației prin metoda indirectă

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Structura situațiilor financiare anuale:

Notele la situațiile financiare trebuie să includă informații suplimentare privind:

- ▶ Valoarea contabilă a activelor financiare pe care entitatea le-a gajat drept garanții reale pentru datorii sau datorii contingente și termenii și condițiile aferente gajării.
- ▶ Valoarea justă a oricăror garanții reale vandute sau regajate în cazul în care entitatea detine garanții reale și are dreptul de a le vinde sau regaja. Se va menționa dacă entitatea are sau nu obligația de a returna aceste garanții precum și termenii și condițiile asociate cu utilizarea garanțiilor reale

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Structura situațiilor financiare anuale:

Notele la situațiile financiare trebuie să includă informații suplimentare privind (continuare):

- ▶ Împrumuturile scadente recunoscute la data de raportare și detaliile oricaror neexecutări ale obligațiilor privind durata principalului, dobânda, condițiile de rambursare a acelor împrumuturi scadente
- ▶ Încalcări ale condițiilor afrente acordului de împrumut, care permit creditorului să solicite rambursarea accelerată. Informațiile nu se solicită dacă încălcările au fost remediate sau condițiile împrumutului au fost renegociate la data de raportare sau înaintea acestora
- ▶ Valoarea contabilă a împrumuturilor scadente, pentru care nu a fost onorată obligația la data de raportare
- ▶ Dacă obligația neexecutată a fost remediată sau dacă au fost renegociate condițiile împrumuturilor de plată, înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emitere

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

▶ Controlul intern:

A fost introdusa o nouă secțiune privind controlul intern al entității cuprinzând detalii cu privire la:

- ▶ Funcții
- ▶ Obiectiv
- ▶ Componente
- ▶ Evaluarea controlului intern
- ▶ Controlul intern contabil și financiar

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Procedurile de control intern au ca obiectiv:
 - Urmărirea înscrierii activității entității și a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne ale entității
 - Verificarea dacă informațiile contabile, financiare și de gestiune comunicate reflectă corect activitatea și situația entității

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum:
 - ▶ Existența de ghiduri și manuale de proceduri
 - ▶ Garantarea evoluției sistemului de control intern
 - ▶ Asigurarea posibilității accesului la sistem pentru controlul extern
 - ▶ Asigurarea posibilității confruntării descrierii teoretice cu realitatea

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Controlul intern contabil financiar are drept obiective asigurarea:
 - ▶ Conformității informațiilor contabile și financiare publicate cu regulile aplicabile acestora
 - ▶ Aplicării instrucțiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informații
 - ▶ Protejării activelor
 - ▶ Pervenirii și detectării fraudelor și neregulilor contabile și financiare
 - ▶ Fiabilității informațiilor difuzate și utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informații contabile și financiare publicate
 - ▶ Fiabilității situațiilor financiare anuale publicate și a altor informații comunicate pieței

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- ▶ Sub aspectul regulilor contabile trebuie avute în vedere:
 - ▶ Existența unui manual de politici contabile
 - ▶ Existența unei proceduri de aplicare a acestui manual
 - ▶ Existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului
 - ▶ Cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale
 - ▶ Efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile
 - ▶ Identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor
 - ▶ Adaptarea programelor informatice la nevoile entității
 - ▶ Conformitatea cu regulile contabile
 - ▶ Asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile
 - ▶ Respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor
 - ▶ Pregătirea informațiilor necesare consolidării grupului
 - ▶ Definirea și distribuirea procedurilor de elaborare a situațiilor consolidate, către toate entitățile de consolidat

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Modificări ale Planului de conturi general:

Planul de conturi general conform OMFP nr. 1752/2005 cu modificările ulterioare	Planul de conturi general conform OMFP nr. 3055/2009
(fără echivalent)	1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină
108. Interese minoritare 1081. Interese minoritare – rezultatul exercițiului financiar 1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii	108. Interese care nu controlează 1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar 1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII 131. Subvenții guvernamentale pentru investiții 132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții 133. Donații pentru investiții 134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor 138. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții	475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții 4753. Donații pentru investiții 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Modificări ale Planului de conturi general (cont.):

Planul de conturi general conform OMFP nr. 1752/2005 cu modificările ulterioare	Planul de conturi general conform OMFP nr. 3055/2009
(fără echivalent)	22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE 223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare 224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
(fără echivalent)	32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE 321. Materii prime în curs de aprovizionare 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare 326. Animale în curs de aprovizionare 327. Mărfuri în curs de aprovizionare 328. Ambalaje în curs de aprovizionare
(fără echivalent)	609. Reduceri comerciale primite 709. Reduceri comerciale acordate

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

► Modificări ale Planului contabil general (cont.):

Planul de conturi general conform OMFP nr. 1752/2005 cu modificările ulterioare	Planul de conturi general conform OMFP nr. 3055/2009
(fără echivalent)	643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit 644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii 6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative 6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
(fără echivalent)	652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
71. VARIAȚIA STOCURILOR 711. Variația stocurilor	71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE (cont.)

- Modificări ale Planului contabil general (cont.):

Planul de conturi general conform OMFP nr. 1752/2005 cu modificările ulterioare	Planul de conturi general conform OMFP nr. 3055/2009
(fără echivalent)	806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
(fără echivalent)	807. Active contingente 808. Datorii contingente

Întrebări



Vă mulțumim!

Radu Tudoran

Tax Executive Director

Diana Codreanu

Tax Senior Manager

Tel: +40 21 402 4000

Fax: +40 21 310 7193

Email: office@ro.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About Ernst & Young

Ernst & Young is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. Worldwide, our 144,000 people are united by our shared values and an unwavering commitment to quality. We make a difference by helping our people, our clients and our wider communities achieve their potential.

For more information, please visit
www.ey.com.

© 2010 Ernst & Young.
All Rights Reserved.