

Secțiunea III

TRANZIȚIA LA NOILE SNC: IMPLICAȚII, CONTROVERSE, SOLUȚII, COMENTARII

UNELE PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII OBIECTELOR DE MICĂ VALOARE ȘI SCURTĂ DURATĂ

Alexandru NEDERIȚA, dr. hab., prof. univ., ASEM

The article emphasizes the next main issues related to the accounting of the small value and short-term goods: composition identification, depreciation calculation, bookkeeping of exploitation, cassation and transfer of these goods on the account of tangible goods. Some recommendations according to the IFRS and advanced international practices related to the improvement of the accounting of assets like small value and short-term goods are expressed.

Activitățile desfășurate de entitățile economice impun utilizarea unui volum mare și diversificat de active, inclusiv obiecte de mică valoare și scurtă durată (OMVSD). Aceste obiecte cuprind instrumentele și dispozitivele cu destinație generală și specială, utilajul de schimb, ambalajul tehnologic, inventarul de producție, îmbrăcămintea și încălțăminte specială, dispozitivele de protecție, lenjeria, construcțiile și dispozitivele provizorii, inventarul sportiv și turistic și alte obiecte similare.

Modul general de contabilizare a OMVSD este reglementat de Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri”, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2014 [7, p. 65] și a substituit SNC 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”. De menționat că în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) obiectele nominalizate nu sunt evidențiate într-o grupă distinctă de active [6]. În conformitate cu IFRS activele de natura OMVSD pot fi atribuite, în funcție de semnificația lor, la imobilizările corporale sau la materiale. Totodată, în unele țări OMVSD sunt evidențiate ca o grupă distinctă de stocuri și se contabilizează în mod separat. Astfel, în România pentru evidența acestor obiecte este destinat contul sintetic 333 „Materiale de natura obiectelor de inventar” [5, p. 280], iar în Ucraina – contul 22 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” [9, p. 397-398]. În Federația Rusă bunurile de natura OMVSD se înregistrează în componența materialelor și se contabilizează în contul 10 „Materiale”. În același timp, entitățile din această țară pot deconta treptat unele categorii de bunuri cum ar fi îmbrăcămintea și încălțăminte specială, utilajul și ambalajul tehnologic la costuri/cheltuieli curente proporțional volumului produselor fabricate (serviciilor prestate), în bază liniară sau în alt mod stabilit în politicile contabile [8, p. 80].

Aplicarea prevederilor SNC „Stocuri” generează un șir de probleme privind contabilitatea OMVSD, principalele dintre care sunt următoarele:

- identificarea componenței OMVSD;
- calcularea uzurii OMVSD;
- înregistrarea operațiunilor de transmitere în exploatare și de casare a OMVSD;
- transferul OMVSD în componența mijloacelor fixe.

În SNC „Stocuri” se conțin două abordări referitoare la componența OMVSD care sînt condiționate respectiv de plafonul valoric stabilit de legislație sau de pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale entității [7, p. 60]. Abordarea aferentă componenței OMVSD se selectează de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de specificul activității și necesitățile informațional-decizionale proprii și se reflectă în politicile contabile ale acesteia.

În cazul selectării primei abordări în componența OMVSD se includ bunurile valoarea unitară a cărora nu depășește plafonul stabilit de legislație, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară. Actualmente, plafonul valoric al OMVSD este stabilit în Codul fiscal și constituie 6 000 lei [2, art. 26]. Această abordare are un șir de

avantaje, principalele dintre care se referă la armonizarea regulilor de determinare a componenței și a costului de intrare a proprietății pentru care se calculează uzura în scopuri contabile și fiscale.

Abordarea a doua prevede includerea în componența OMVSD a bunurilor valoarea unitară a cărora nu depășește pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară. De menționat că modul de stabilire a pragului de semnificație este reglementat de SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. În conformitate cu acest standard entitatea determină de sine stătător mărimea pragul de semnificație. Acest indicator poate fi stabilit ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente. Pragul de semnificație se determină în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare [12, p. 26-27].

După părerea noastră, evidențierea OMVSD într-o grupă distinctă de active nu este rezonabilă din punct de vedere metodologic și nu asigură utilizatorii cu informații obiective și credibile privind poziția financiară și performanțele entității. În plus, contabilizarea separată a obiectelor sus-menționate este complicată sub aspect tehnic și necesită un volum semnificativ de lucru contabil. În acest context considerăm necesar de eliminat din SNC și alte acte normative prevederile referitoare la contabilizarea OMVSD. Aceste obiecte trebuie incluse în componența materialelor și decontate integral la costuri/cheltuieli curente în momentul transmiterii lor în exploatare.

În comparație cu standardul precedent în SNC „Stocuri” s-a modificat și modalitatea de calculare a uzurii OMVSD. Astfel, conform noilor prevederi uzura se calculează în mod obligatoriu pentru OMVSD, a căror valoare unitară depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație. Pentru celorlalte obiecte calcularea uzurii, precum și ținerea evidenței în exploatare, nu sînt obligatorii. Suma uzurii OMVSD se calculează în mărime de 50% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală probabilă – la transmiterea acestora în exploatare și 50% – la ieșirea acestora din exploatare (casare). În funcție de destinația utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și uzurii OMVSD. Valoarea reziduală probabilă rămasă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător. Uzura acestor obiecte se decontează la ieșirea lor și se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii și valorii OMVSD în exploatare [7, p. 65].

Modalitatea de calculare a uzurii OMVSD prevăzută în SNC „Stocuri” este complicată din punct de vedere tehnic și incorectă sub aspect metodologic. În opinia noastră, nu este rezonabil de calculat uzura obiectelor nominalizate și de repartizat suma acesteia pe perioade de gestiune diferite. Valoarea acestor obiecte urmează a fi decontată integral la costuri/cheltuieli curente în momentul predării lor în folosință.

De remarcat că tranziția la SNC „Stocuri” va afecta și modul de contabilizare a operațiunilor de transmitere în exploatare și de casare a OMVSD. Astfel conform Planului general de conturi contabile modul de evidență a acestor operațiuni este condiționat de valoarea unitară a acestora – mai mare sau mai mică de 1/6 din plafonul stabilit de legislație. Obiectele cu valoarea unitară nu mai mare de 1/6 din plafonul stabilit se decontează la costuri/cheltuieli curente direct din contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2131 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc”. Transmiterea în folosință a obiectelor cu valoarea mai mare de 1/6 din plafonul stabilit se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la contul 213. Concomitent se calculează și uzura acestor obiecte care se înregistrează în debitul conturilor de evidență a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și creditul contului 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” [7, p. 153].

În legătură cu schimbarea modului de calculare a uzurii OMVSD în practică pot apărea probleme aferente înregistrării uzurii obiectelor transmise în exploatare pînă și după data tranziției la noile SNC. În acest context propunem ca la conturile 213 și 214 să fie deschise subconturi separate de evidență a OMVSD și uzurii acestora în funcție de perioada în care obiectele au fost transmise în folosință. Astfel, pentru OMVSD transmise în exploatare pînă la data tranziției la noile SNC uzura nu trebuie calculată la casarea acestora, fiindcă valoarea acestor obiecte a fost decontată integral la costuri/cheltuieli curente la data transmiterii lor în folosință.

Valoarea OMVSD casate se înregistrează ca diminuare simultană a valorii și uzurii obiectelor specificate. De menționat că astfel de înregistrare se întocmește doar în cazul obiectelor pentru care se

calculează uzura și se ține evidența în exploatare. La contabilizarea obiectelor sus-menționate pot apărea probleme aferente perfectării documentare operațiunilor de transmitere în exploatare și de casare a acestora. Suntem de părerea, că la efectuarea unor astfel de operațiuni entitatea trebuie să întocmească două documente primare: un document – la transmiterea OMVSD în exploatare, iar altul – la casarea acestora. Ambele documente trebuie avizate de către conducătorul entității sau altă persoană împuternicită. Întocmirea documentelor în modul expus mai sus va asigura ținerea corectă a contabilității OMVSD, precum și deductibilitatea valorii acestora în scopuri fiscale.

În unele situații OMVSD pot fi transferate în componența mijloacelor fixe. Această transferare trebuie efectuată în cazurile în care:

- ◆ în urma reparației OMVSD aflate în exploatare valoarea unitară a acestora depășește limita stabilită de legislația în vigoare (6 000 lei), iar durata de serviciu – un an;
- ◆ obiectele de mijloace fixe intrate au fost inițial înregistrate eronat în componența OMVSD [3, p. 285].

Transferarea OMVSD reparate în componența mijloacelor fixe se efectuează cu condiția că valoarea pieselor de schimb și a lucrărilor de reparație a unei unități a acestora depășește limita stabilită de legislația în vigoare (6 000 lei), iar durata de funcționare utilă a obiectelor reparate este mai mare de un an. În acest caz, valoarea de intrare a obiectelor de mijloace fixe include valoarea realizabilă netă a OMVSD casate și valoarea (costul) lucrărilor de reparație a obiectelor transferate (piese de schimb, salariile angajaților cu contribuțiile de asigurări sociale și medicale, serviciile altor întreprinderi și persoane etc.).

Operațiunile de transferare a OMVSD reparate în componența mijloacelor fixe se recomandă să fie contabilizate concomitent drept casare a acestor obiecte și creare (asamblare) a unui obiect nou de mijloace fixe. Totodată, valoarea realizabilă netă a OMVSD casate trebuie înregistrată ca majorare a costului materialelor (pieselor de schimb, accesoriilor etc.) care urmează a fi utilizate la asamblarea obiectului nou de mijloace fixe.

Obiectele pot fi înregistrate eronat în componența OMVSD din cauza determinării incorecte (micșorării) a costului de intrare și/sau a duratei de funcționare utilă a acestora. De exemplu, erorile pot apărea în cazurile în care costurile aferente procurării activului și pregătirii acestuia pentru utilizarea prestabilită nu au fost incluse în costul de intrare a activului, după cum prevăd cerințele SNC, ce au fost atribuite la costurile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente.

Transferarea obiectelor înregistrate eronat ca OMVSD în componența mijloacelor fixe se efectuează prin corectarea erorilor depistate aplicând una din următoarele metode:

- formulele contabile întocmite eronat în perioada precedentă se stornează și se întocmesc formulele contabile corecte;
- se întocmește formula contabilă suplimentară la suma care nu a fost reflectată în contabilitate;
- se întocmește formula contabilă generalizatoare care conduce la o astfel de situație în conturile contabile care ar trebui să fie în cazul reflectării inițiale corecte a operațiunilor.

La corectarea erorilor aferente determinării componenței și costului de intrare a OMVSD este necesar de luat în considerare data depistării acestora. Astfel, erorile sus-menționate pot fi depistate în următoarele cazuri: pînă la transmiterea a OMVSD în folosință; după transmiterea OMVSD în folosință, însă pînă la finele perioadei de gestiune curente; după transmiterea OMVSD în folosință și expirarea perioadei de gestiune curente, însă pînă la aprobarea situațiilor financiare; după transmiterea OMVSD în folosință și aprobarea situațiilor financiare. Modul de corectare a erorilor în cazul fiecărei din variantele nominalizate este expus detaliat în literatura de specialitate [3, p. 290-292].

La corectarea erorilor aferente operațiunilor cu OMVSD este necesar să se întocmească notă contabilă, în care se reflectă eroarea depistată, cauzele apariției acesteia și metodele de corectare.

În concluzie menționăm că conform SNC „Stocuri” componența OMVSD este condiționată de plafonul stabilit de legislație sau pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale entității. Modul de calculare și de contabilizare a uzurii OMVSD nu este argumentat sub aspect metodologic și nu asigură utilizatorii cu informații veridice și relevante privind activitatea economico-financiară a entității. Totodată, în cazul calculării uzurii OMVSD în mărime de 50% din valoarea obiectelor transmise în exploatare și 50% din valoarea obiectelor casate se majorează în mod neargumentat valoarea stocurilor, ceea ce nu corespunde principiului prudenței. După părerea noastră, nu este relevant de evidențiat OMVSD ca o grupă separată de active. Aceste obiecte trebuie contabilizate ca

materiale și decontate integral la costuri/cheltuieli curente în momentul transmiterii lor în folosință fără calcularea uzurii. Aplicarea acestor recomandări va contribui la armonizarea prevederilor noilor SNC și reglementărilor contabile internaționale și va asigura un grad mai înalt de veridicitate și comparabilitate a informațiilor din situațiile financiare.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014).
2. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.
3. Nederița A. Corespondența conturilor contabile conform prevederilor noilor SNC și Codului fiscal. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007.
4. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 291-296 din 13 decembrie 2013.
5. Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV C.E.E. București: ConFisc, 2011.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
7. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
8. Кондраков Н. Учетная политика организаций на 2009 год. Москва: Эксмо, 2009.
9. Чебанова Н., Василенко Ю. Бухгалтерский финансовый учет. Киев: ВЦ «Академія», 2003.