

AVANSURI ACORDATE PENTRU IMOBILIZĂRILE CORPORALE: TRATAMENTE CONTABILE ȘI FISCALE

Drd., Mihai POPOVICI

*Academia de Studii Economice a Moldovei, bd. Bănulescu-Bodoni 61,
Chișinău, Republica Moldova, MD-2005, + 373 22 40-27-09, www.ase.md*

Abstract

According to National Accounting Standards, advance payments are classified according to the term of use: long-term advance payments and current advance payments. This classification does not correspond to the European Union directives, which stipulate that advance payments are recognized according to their destination.

In this article, we propose the methods of using advance payments according to their destination, especially how to account advance payments for purchases of property, plant and equipment. This article was elaborated by using the comparison method in order to identify the similarities and differences between national accounting regulations and European Union directives, as well as the method of document analysis. As a model, the experience of foreign scholars and the legislation of some countries that have linked their accounting standards to European Union directives has been used.

Key words: *advance payments; property plan and equipment; balance sheet; account; accounting; standards*

JEL CLASSIFICATION: M 41

Introducere. În parcursul său european, pe lângă celelalte domenii, Republica Moldova trebuie să racordeze și cadrul normativ al contabilității la normele Uniunii Europene. Drept călăuză, pentru îndeplinirea acestei sarcini servește Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 (în continuare - Directiva 2013/34/UE) [3].

Un subiect care trebuie reformat conform directivei menționate este cel al avansurilor. Utilizând metoda comparativă, pentru a identifica similitudinile și disimilitudinile existente între reglementările contabile naționale și directivele europene, precum și metoda de analiză a documentelor, se propune stabilirea următoarelor obiective:

- studierea problemei avansurilor acordate pentru imobilizările corporale conform Directivei 2013/34/UE și a practicilor internaționale avansate;
- analiza legislației contabile ale altor state și a opiniei savanților străini la acest subiect;
- formularea unui model de implementare și utilizare a avansurilor pentru imobilizări corporale în sistemul contabil din Republica Moldova.

Normele contabile ce abordează particularitățile avansurilor sunt:

- Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Prezentarea situațiilor financiare” [12],
- SNC „Creanțe și investiții financiare” [14] și
- SNC „Cheltuieli” [13].

Totodată, au fost utilizate și reglementările contabile din unele state care au racordat legislația contabilă la directivele europene, precum și opiniile savanților străini, care s-au pronunțat la acest subiect.

Material și metode. Potrivit Directivei 2013/34/UE, activele tangibile (imobilizările corporale) cuprind terenurile și construcțiile, instalațiile tehnice și mașinile, alte instalații, utilaje și mobilier, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție [3, anexa IV].

În conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [15, pct. 4], imobilizările corporale cuprind imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuție și resurse minerale. Potrivit proiectului de modificare și completare a SNC, elaborat recent de Ministerul Finanțelor, se propune includerea în componența imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare [10].

Observăm că în Directiva 2013/34/UE, avansurile sunt incluse în componența imobilizărilor corporale, iar în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” lipsesc, chiar dacă potrivit SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, în bilanțul entității, avansurile acordate pe termen lung se regăsesc în categoria activelor imobilizate. Conform proiectului de modificare și completare a SNC, avansurile nu au fost incluse în componența imobilizărilor corporale [10].

În situațiile financiare actuale, avansurile se reflectă atât după termenul de utilizare, cât și după destinație. Astfel, în bilanț, la rândul 110 „Avansuri acordate pe termen lung” se indică suma avansurilor acordate cu termenul de stingere ce depășește 12 luni din data raportării [12, pct. 39], iar în rândul 210 „Avansuri acordate curente” se înscrie suma avansurilor acordate furnizorilor de active și prestatorilor de servicii pe un termen nu mai mare de 12 luni, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” [12, pct. 45].

Totodată, la completarea situației privind fluxurile de numerar din activitatea de investiții, în rândul 090 „Încasări din vânzarea activelor imobilizate” se reflectă numerarul încasat în perioada de gestiune pentru activele imobilizate vândute, precum și suma avansurilor primite pentru vânzarea ulterioară a acestor active [12, pct. 137].

De aceea, este necesar de modificat Planul general de conturi contabile astfel încât să se creeze conturi sau subconturi în care să se reflecte avansurile după destinația lor, pentru a ușura munca contabilului la întocmirea situațiilor financiare la sfârșitul perioadei de gestiune.

Singurul standard național care definește avansurile este SNC „Creanțe și investiții financiare”, potrivit căruia, avansurile acordate reprezintă plățile efectuate în contul procurării ulterioare a bunurilor, serviciilor, lucrărilor și se contabilizează ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului [14, pct. 24].

Trecerea în cont a avansurilor acordate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor [14, pct. 25]. Restituirea avansurilor acordate și neutilizate se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor [14, pct. 26]. În SNC „Cheltuieli” se menționează că avansurile acordate în vederea procurărilor ulterioare de bunuri și servicii nu se recunosc ca cheltuieli [13, pct. 15].

Potrivit Standardului Internațional de Contabilitate (IAS) 16 „Imobilizări corporale”, avansurile acordate pentru imobilizările corporale nu se includ în componența imobilizărilor corporale [4, pct. 37]. Totodată, în IAS și IFRS nu este specificată clasificarea avansurilor, de aceea unii savanți tind să interpreteze aceasta prin faptul că standardele internaționale ar clasifica indirect avansurile după destinație, iar alții după termenul de utilizare.

Bilanțul contabil românesc include avansurile și imobilizări corporale în curs de execuție în categoria imobilizărilor corporale, care sunt înregistrate separat [5, pct. 132], însă în planul de conturi românesc, avansurile nu fac parte din clasa 2 „Conturi de imobilizări”, dar din clasa 4 „Conturi de terți”, la contul 409 „Furnizori - debitori”, subcontul 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” [11, pct. 594].

Codul fiscal al României stipulează că avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator [5, art. 282]. Savanții români afirmă că avansurile se facturează la momentul primirii lor [8].

În planul de conturi contabile francez, clasa 2 „Conturi de imobilizări” conține subclasa „Imobilizări în curs”, care la rândul ei conține contul 238 „Avansuri și plăți privind controlul imobilizărilor corporale”. La fel ca și în planul de conturi contabile românești, cel francez mai conține în clasa 4 „Conturi de terți” și contul 409 „Furnizori - debitori”, subcontul 4091 „Avansuri și plăți pentru comenzi” [6].

Totodată, în bilanțul contabil francez de activ, avansurile sunt expuse atât în clasa activelor imobilizate/ grupa imobilizărilor corporale, cât și în grupa activelor circulante ca creanțe față de furnizori [2].

În planul de conturi contabile belgian, clasa 2 „Cheltuieli, active imobilizate și creanțe mai mari de un an”, grupa 27 „Imobilizări corporale în curs și avansuri achitate”, conține contul contabil 271 „Avansuri și plăți pentru imobilizări corporale în curs” [7], iar în bilanțul contabil belgian, avansurile și plățile pentru imobilizări corporale în curs, ca și în bilanțul contabil francez, sunt incluse în cadrul imobilizărilor corporale [9].

Rezultate și discuții. Admitem în continuare că o entitate oferă un avans altei entități în scopul procurării ulterioare a unei imobilizări corporale. Potrivit SNC „Creanțe și investiții financiare”, entitatea va majora contul de avansuri, nefiind specificată destinația avansului și va micșora numerarului, iar conform legislației românești, racordată la directivele europene, entitățile românești vor majora contul avansurilor acordate pentru imobilizări corporale, fiind clară destinația avansului și va diminua numerarul.

Un alt subiect problematic referitor la conturile de avansuri este că potrivit planului general de conturi contabile, sunt două conturi contabile la care pot fi reflectate avansurile: 162 „Avansuri acordate pe termen lung” și 224 „Avansuri acordate curente”. Primul cont se află în componența activelor imobilizate, iar al doilea cont în componența activelor circulante.

După părerea noastră, această clasificare nu corespunde Directivei 2013/34/UE, deoarece dacă o entitate acordă un avans pentru procurarea unei imobilizări corporale, care ulterior este livrată în câteva zile (un termen scurt), acest avans trebuie să fie reflectat ca un avans curent, însă cum am menționat, avansurile curente se regăsesc în componența activelor circulante, pe când obiectul procurării este o imobilizare corporală. Astfel, acest avans ar trebui să fie reflectat în componența activelor imobilizate, dar din cauza că termenul nu este lung, dar scurt, este eronat de a face o astfel de înregistrare.

În opinia savanților români, avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. De asemenea, avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de cele acordate altor furnizori [8].

Analizând practica europeană, propunem modificarea denumirii contului 162 „Avansuri acordate pe termen lung” în „Avansuri acordate pentru active imobilizate”, iar contul 224 „Avansuri acordate curente” să fie redenumit în „Avansuri acordate pentru active circulante”.

O altă soluție pentru situația actuală, când avansurile sunt clasificate după termenul de utilizare, poate fi crearea de subconturi, ale conturilor de avansuri. Prin urmare, contul 162 „Avansuri acordate pe termen lung” să aibă următoarele subconturi: 1621 „Avansuri acordate pe termen lung pentru imobilizări necorporale”, 1622 „Avansuri acordate pe termen lung pentru imobilizări corporale”, 1623 „Avansuri acordate pe termen lung pentru stocuri”, 1624 „Alte avansuri acordate pe termen lung”. Analog se propune modificarea contul 224 „Avansuri acordate curente”.

În bilanț, acestea vor fi incluse în componența imobilizărilor corporale, necorporale, stocuri, etc., adică după destinație, în același timp vor fi clasificate și după termenul de utilizare. Totuși această metodă nu va fi pe deplin conformă legislațiilor statelor care deja au implementat Directiva 2013/34/UE.

În scopul conformării standardelor naționale la directivele europene, o soluție ar fi completarea contului 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” cu un subcont nou, 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, care să fie destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor acordate pentru imobilizările corporale în țară și în străinătate.

Acest subcont să fie unul de activ, în debitul căruia să se înregistreze apariția/majorarea avansurilor acordate pentru imobilizările corporale, iar în creditul contului 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, să se înregistreze decontarea/diminuarea avansurilor acordate pentru imobilizări corporale. Soldul acestui cont să fie debitor și să reprezinte suma avansurilor acordate pentru imobilizările corporale.

Considerăm rezonabilă și modificarea Codului fiscal, astfel încât la transferarea avansului pentru o imobilizare corporală, furnizorul să elibereze factură fiscală pentru suma transferată. Suma avansului să fie inclusă ulterior în prețul total al imobilizării corporale procurate. În cazul

nefinalizării tranzacției, avansul să fie restituit de către furnizor prin operațiune storno, sau să fie decontat la cheltuieli cu active imobilizate.

Din experiența practică a contabililor din România putem observa că furnizorul eliberează o factură de avans, în baza căreia se face plata avansului și ulterior se eliberează o factură de achiziție, în baza căreia se achită restul valorii imobilizării procurate. În același timp, evidența avansurilor încasate de la clienți se ține cu ajutorul contul unic, indiferent dacă acestea sunt primite pentru livrări de bunuri de natura imobilizărilor, stocurilor sau pentru prestări de servicii [1].

Să presupunem că entitatea Alfa a semnat un contract de procurare a unui utilaj în valoare de 10000 lei, fără TVA cu entitate Beta. Contractul stabilește transferarea a 50% din valoarea utilajului în 3 zile de la semnarea contractului și 50% din sumă la primirea și instalarea utilajului.

Operațiunile în acest caz, conform prevederilor SNC în vigoare vor fi următoarele:

1. Contabilizarea avansului transferat pentru procurarea utilajului (imobilizare corporală):

Debit contul 224 „Avansuri acordate curente”, subcontul 2241 „Avansuri acordate în țară” - 6000 lei;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 6000 lei.

2. Înregistrarea procurării utilajului:

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” - 10000 lei;

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - 2000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 12000 lei.

3. Decontarea avansului acordat pentru procurarea utilajului:

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 6000 lei;

Credit contul 224 „Avansuri acordate curente”, subcontul 2241 „Avansuri acordate în țară” - 6000 lei.

Potrivit propunerilor noastre de completare a contului 224 „Avansuri acordate curente” cu subconturile ce ar indica destinația avansurilor, atunci în cazul menționat mai sus, subcontul 2241 „Avansuri acordate în țară”, ar trebui să fie înlocuit cu un nou subcont 2242 „Avansuri curente acordate pentru imobilizări corporale”.

În cazul metodei de modificare a denumirii contului 162 „Avansuri acordate pe termen lung” în „Avansuri acordate pentru active imobilizate”, iar a contului 224 „Avansuri acordate curente” în „Avansuri acordate pentru active circulante”, exemplul de mai sus nu s-ar schimba esențial, cu excepția denumirii contului 224, formulele contabile rămânând aceleași, iar de subconturi nu ar mai fi nevoie.

În cazul utilizării la contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” a unui subcont nou 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, înregistrările contabile ar arăta astfel:

1. Contabilizarea avansului transferat pentru procurarea utilajului (imobilizare corporală):

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, subcontul 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” - 5000 lei;

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - 1000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 6000 lei.

2. Înregistrarea procurării utilajului:

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, subcontul 1213 „Imobilizări corporale până la punerea în utilizare” - 5000 lei;

Debit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” - 1000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 6000 lei.

3. Decontarea avansului acordat pentru procurarea utilajului:

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, subcontul 1213 „Imobilizări corporale până la punerea în utilizare” - 5000 lei;

Credit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, subcontul 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” - 5000 lei.

Potrivit acestor metode, ar fi necesară doar modificarea Planului general de conturi contabile, prevederile SNC rămânând aceleași, cu excepția includerii avansurilor în componența imobilizărilor corporale. Ca o soluție temporară, entitățile prin politicile sale contabile, ar putea crea subconturi de sine stătător, și ar putea utiliza metoda dată, pentru o evidență mai exactă a destinației avansurilor, ușurându-le astfel munca contabililor la completarea Situațiilor fluxurilor de numerar anuale.

Totodată, este necesară și racordarea Codului fiscal după exemplul țărilor europene, în special al României, conform căruia, la acordarea avansurilor, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, ulterior să se elibereze factură fiscală, ca document confirmativ cu indicarea destinației avansurilor.

CONCLUZII

Directiva 2013/34/UE recomandă ca avansurile pentru imobilizări corporale să facă parte din componența imobilizărilor corporale. Situația actuală când avansurile sunt divizate după termenul de utilizare nu întotdeauna este corectă. De aceea propunem modificarea denumirii contului 162 „Avansuri acordate pe termen lung” în „Avansuri acordate pentru active imobilizate”, iar contului 224 „Avansuri acordate curente” în „Avansuri acordate pentru active circulante”.

O altă soluție poate fi menținerea acestor conturi, dar crearea subconturilor în care să se indice destinația avansurilor, care ulterior să fie incluse în bilanț conform destinației lor. Prin urmare, contul 162 „Avansuri acordate pe termen lung” să aibă următoarele subconturi: 1621 „Avansuri acordate pe termen lung pentru imobilizări necorporale”, 1622 „Avansuri acordate pe termen lung pentru imobilizări corporale”, 1623 „Avansuri acordate pe termen lung pentru stocuri”, 1624 „Alte avansuri acordate pe termen lung”. Analog se propune modificarea contul 224 „Avansuri acordate curente”.

Însă, pentru a racorda legislația contabilă după modelul țărilor care au implementat Directiva 2013/34/UE, recomandăm introducerea la contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” a unui subcont nou 1215 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, care să fie destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor acordate pentru imobilizările corporale în țară și în străinătate.

Totodată, se propune modificarea bilanțului prin includerea la rândul 20 „Imobilizări corporale în curs de execuție” a avansurilor acordate pentru imobilizări corporale. În acest fel, planul de conturi și bilanțul din situațiile financiare va fi racordat la Directiva 2013/34/UE și vor fi asemănătoare celor românești, franceze și belgiene, oferind o claritate privind scopul utilizării avansurilor acordate furnizorilor.

Modificările preconizate pentru a fi efectuate în SNC nu rezolvă în totalitate problema avansurilor, ci doar parțial le racordează la prevederile Directivei 2013/34/UE, de aceea propunem să fie redactate până la aprobarea finală, prin includerea avansurilor în componența imobilizărilor corporale.

Odată cu racordarea contabilității avansurilor la directivele europene, este necesară și racordarea fiscalității, respectiv la acordarea avansurilor să se elibereze factură fiscală, ca document confirmativ cu indicarea destinației acestora.

BIBLIOGRAFIE

1. Avansuri pentru imobilizări. Care este monografia contabilă la momentul înregistrării facturii în anul 2015? - <http://contabilul.manager.ro/a/14527/avansuri-pentru-imobilizari-care-este-monografia-contabila-la-momentul-inregistrarii-facturii-in-anul-2015.html>
2. Comment lire, comprendre et interpréter un bilan comptable? - <http://www.compta-facile.com/comment-lire-comprendre-interpret-bilan-comptable/>
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare

- a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=RO>
4. IAS 16 „Imobilizări corporale” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartreport>
 5. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (al României) - https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_24052017.htm
 6. Plan comptable des associations. Loi 1901, Règlement N°99.01 du 16 février 1999 relatifs aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations. Comité de la Réglementation Comptable - <http://associanet.com/docs/plan-compt.html>
 7. Plan Comptable Minimum Normalisé Belge (PCMN) - http://www.omc.be/fr/fin/fin_pcmn.htm#1
 8. POPA Adriana Florina. Tratatamentul avansurilor comerciale. Expertiza și auditul afacerilor Numărul 10, 31 mai - 6 iunie 2016 - <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tratatamentul-avansurilor-comerciale-a445/>
 9. Présentation normalisée du bilan belge - http://www.cuy.be/cours/cpta/bilan_norm.html
 10. Proiectul privind modificarea și completarea Ordinului MF nr.118 din 06.08.2013, privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate” - <http://mf.gov.md/ro/content/modific%C4%83rile-%C8%99i-complet%C4%83rile-la-standardele-na%C8%99ionale-de-contabilitate>
 11. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29.12.2014. În: Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014
 12. SNC “Prezentarea situațiilor financiare” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
 13. SNC „Cheltuieli” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
 14. SNC „Creanțe și investiții financiare” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>
 15. SNC „Imobilizări necorporale și corporale” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>