

Aspecte privind politicile contabile în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014

Lect. univ. dr. Bogdan Cosmin GOMOI

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The aim of this article is to highlight a series of accounting policy aspects in accordance with the provisions of the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented. Entities must have an accounting policy handbook and develop their own accounting policies for the activities they carry out, including their own procedures for the situations provided by law. They are to be approved by the company's management or, if a company does not have any managers, the persons charged with the company's management. The accounting policies adopted and assumed by an entity's management are in accordance with the applicable accounting regulations and represent a decisive element in the preparation and presentation of the financial statements that assist users in making economic and financial decisions.

Key terms: accounting policies, accounting policies handbook, revaluation model, cost model, OMPF No. 1802/2014

Termeni-cheie: politici contabile, manual de politici contabile, modelul reevaluării, modelul costului, OMFP nr. 1.802/2014

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Bogdan Cosmin Gomoj, *Aspecte privind politicile contabile în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014*, *CECCAR Business Review*, N° 9/2020, pp. 25-32, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.09.03>

În contextul actual al sistemului contabil românesc, marcat de fenomenele de globalizare, mondializare a afacerilor și dezvoltare a sistemelor informatice, elaborarea și fundamentarea politicilor contabile trebuie să se circumscrie spiritului, principiilor și cerințelor reglementărilor contabile naționale și standardelor internaționale de raportare financiară, în vederea obținerii unor informații contabile și a unor situații financiare credibile și de calitate.

În referențialul contabil românesc, aspectele legate de politicile contabile și de efectele modificărilor acestora în situațiile financiare anuale se regăsesc în cadrul secțiunii 2.5 „Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

➔ Conceptul și scopul politicilor contabile

Reglementările contabile românești aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 preiau conceptul de *politici contabile* prevăzut în referențialul contabil internațional, acestea reprezentând „principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale”.

Manualul de politici contabile este un instrument de lucru util entităților, fiind o parte integrantă a situațiilor financiare anuale. În situațiile financiare anuale este prezentat un extras din politicile contabile, astfel încât utilizatorii de informații să înțeleagă semnificația indicatorilor din bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie. (Dascălu, 2020)

Răspunderea pentru alegerea și fundamentarea politicilor contabile îi revine managementului entității. În absența unui standard internațional de contabilitate, managementul întreprinderii își va folosi raționamentul profesional la dezvoltarea politicilor contabile, cu respectarea anumitor principii, reguli și convenții privind înregistrarea, recunoașterea și evaluarea elementelor descrise prin modelul contabil la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Elaborarea politicilor contabile se circumscrie următoarelor principii contabile:

- principiul continuității activității;
- principiul permanenței metodelor;
- principiul prudenței;
- principiul contabilității de angajamente;
- principiul intangibilității;
- principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii;
- principiul necompensării;
- principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție;
- principiul pragului de semnificație.

Entitățile care întocmesc situații financiare în concordanță cu OMFP nr. 1.802/2014 trebuie să acorde o atenție sporită secțiunii destinate politicilor contabile, în vederea furnizării unor informații contabile care să răspundă următoarelor caracteristici calitative:

- comparabilitate;
- verificabilitate;
- oportunitate;
- inteligibilitate.

De exemplu, putem considera drept politici contabile:

- reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora;
- amortizarea imobilizărilor (alegerea metodei de amortizare, duratei de amortizare și a valorii reziduale);
- înregistrarea, pe perioada în care activele corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată;
 - alegerea metodei de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniul entității;
 - contabilizarea stocurilor cu ajutorul inventarului permanent sau a celui intermitent;
 - contabilizarea contractelor de construcții prin metoda procentajului de avansare sau prin cea a terminării lucrărilor.

Politicile contabile adoptate și asumate de managementul întreprinderii reprezintă un element hotărâtor în ceea ce privește redactarea și prezentarea situațiilor financiare care să fie folosite de utilizatorii în vederea luării deciziilor (Cernușca, 2004).

Pct. 3.5 alin. (3) din anexa nr. 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.781/2019 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice și pentru reglementarea unor

aspecte contabile stipulează că situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv administratorul, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării entității, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

- politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
- persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

În notele la situațiile financiare anuale trebuie menționate reglementările contabile care au stat la baza întocmirii acestora și politicile contabile adoptate, inclusiv:

- bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
- conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute în OMFP nr. 1.802/2014;
- orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;
- în cazul modificării unei politici contabile, motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații mai relevante și mai credibile referitoare la operațiunile entității, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă aceasta a fost aleasă în mod adecvat;
- efectele modificărilor asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității companiei;
- informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalului propriu și/sau în situația fluxurilor de trezorerie, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre acestea.

Principalele avantaje ale politicilor contabile includ (Dascălu, 2020):

- gestionarea și abordarea corectă a pregătirii și raportării informațiilor financiare care sunt utile în luarea deciziilor economice și în conformitate cu reglementările contabile;
- consistența în aplicarea politicilor și standardizarea sporită prin anticiparea impactului viitoarelor modificări contabile;
- tratamentul contabil corect – asigurarea politicilor și reglementărilor financiare aplicabile;
- eficientizarea procesului de evidență contabilă;
- cerințe de documentare – asigurarea exactității și completitudinii înregistrărilor contabile;
- evitarea deficiențelor controlului intern prin controale standardizate.

Echipa managerială trebuie să țină cont de efectele pe termen scurt, dar și pe termen lung ale schimbării politicii contabile fără a urmări interese fiscale sau conjuncturale. Rezultatul unei companii nu depinde doar de performanțele economice și financiare ale acesteia, ci poate să fie o decizie de gestiune în funcție de politicile contabile pentru care optează echipa managerială. Managementul entității elaborează politici contabile în cadrul acesteia în vederea îmbunătățirii atât a calității informațiilor financiar-contabile, cât și a eficienței funcției de raportare financiară.

➤ Răspunderea pentru elaborarea politicilor contabile

Pct. 61 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014 prevede că administratorii entităților trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. În

cazul societăților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării acestora.

Politicile se elaborează ținându-se cont de specificul activității desfășurate, de către persoane specializate în domeniile economic și tehnic ce cunosc activitatea derulată și strategia adoptată de managementul companiei. În procesul de fundamentare a politicilor contabile, echipa managerială trebuie să aibă la bază legislația contabilă aplicabilă acestora.

➔ Manualul de politici contabile

Pct. 575 din OMFP nr. 1.802/2014 stipulează că entitățile trebuie să dețină un manual de politici contabile, proceduri de aplicare a sa și să efectueze controale prin care să se asigure respectarea manualului. Legislația actuală în domeniul contabil nu prevede un format obligatoriu al acestuia și nici modalitatea de păstrare (listat sau în format electronic). Prin urmare, considerăm că oricare dintre variante poate fi acceptată.

Entitățile trebuie să procedeze la actualizarea permanentă a manualului de politici contabile atât cu noile modificări legislative, cât și privind modalitatea de tratare a spețelor nou-apărute la un moment dat în cursul desfășurării activității. Este utilă păstrarea unei arhive a tuturor versiunilor manualului, cu menționarea perioadei în care au fost în vigoare.

➔ Modificarea politicilor contabile

În vederea respectării principiului permanenței metodelor, politicile contabile în general trebuie aplicate consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Utilizatorilor situațiilor financiare trebuie să li se ofere posibilitatea de a le compara pe parcursul unei perioade, în scopul identificării tendinței poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității. Prin urmare, se aplică aceleași politici contabile în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

În unele situații, companiile procedează la modificarea metodelor contabile în acord cu noile informații disponibile, toate acestea cu scopul de a se adapta noilor cerințe economice sau în vederea îmbunătățirii imaginii poziției financiare, performanței ori fluxurilor de trezorerie ale acestora.

Orice modificare a politicii contabile trebuie bine argumentată, aceasta fiind permisă, conform pct. 62 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, doar dacă:

- este rezultatul unei inițiative a managementului entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;
- este determinată de o decizie a unei autorități competente și care se impune companiei (modificare de reglementare), caz în care aceasta nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în ele.

Alin. (2) al aceluiași punct stipulează că modificarea politicii contabile la inițiativa echipei manageriale poate fi determinată de:

- o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;
- obținerea unor informații credibile și mai relevante.

Reglementarea amintită prezintă o serie de exemple de cazuri care justifică modificarea politicilor contabile:

- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale companiei sau retragerea lor de la tranzacționare;

- schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;
- fuziuni și divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante.

Pct. 62 alin. (4) din OMFP nr. 1.802/2014 prevede că nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții ce diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior;
- aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

Schimbarea echipei manageriale nu justifică modificarea politicilor contabile.

➔ Evidențierea în contabilitate a efectelor modificării politicilor contabile

În funcție de perioada asupra căreia modificarea politicilor contabile produce efecte, aceasta se evidențiază în contabilitate, potrivit pct. 63 din OMFP nr. 1.802/2014, astfel:

✓ Efectele modificării aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), dacă aceste efecte pot fi cuantificate.

✓ Efectele modificării aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia acestei modificări. În cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acesteia.

➔ Exemple de modificări ale politicilor contabile

În conformitate cu art. 62¹ alin. (1) din actul normativ menționat anterior, „entitățile care, în baza prevederilor de la pct. 62, decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului procedează la ajustarea sumelor evidențiate în contul 105 „Rezerve din reevaluare” în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, au transferat sumele în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), după cum urmează:

a) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, pe măsura amortizării activului, închid rezerva din reevaluare (soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare”) pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă (articol contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 21x Imobilizări corporale);

b) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, la scoaterea din evidență a imobilizării pentru care s-a constituit rezerva respectivă, procedează astfel:

– transferă din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” rezerva corespunzătoare sumelor amortizate din valoarea imobilizării;

– reduc valoarea imobilizării cu rezerva din reevaluare aferentă valorii care nu a fost amortizată (articol contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 21x Imobilizări corporale)”.

Exemplul 1

La 10.12.N-1, entitatea X achiziționează o clădire de la entitatea Y la prețul de 360.000 lei, TVA 19%, amortizabilă în regim liniar pe o perioadă de 40 de ani. Ambele societăți sunt înregistrate în scopuri de TVA. Imobilul este pus în funcțiune la data de 01.01.N. La 31.12.N+2 are loc reevaluarea clădirii, valoarea reevaluată, stabilită de un evaluator autorizat, fiind de 377.400 lei. La 31.12.N+3, X decide modificarea politicii contabile aplicabile activelor imobilizate în sensul trecerii de la metoda reevaluării la cea a costului.

Ne propunem să prezentăm:

i) efectele reevaluării realizate la data de 31.12.N+2;

ii) impactul modificării politicii contabile în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014.

i) Prezentarea efectelor reevaluării realizate la data de 31.12.N+2

– Înregistrarea achiziției clădirii:

428.400 lei	%	=	404	428.400 lei
360.000 lei	212		„Furnizori de imobilizări”	
	„Construcții”			
68.400 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

428.400 lei	404	=	5121	428.400 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Valoare de intrare = 360.000 lei

Amortizare cumulată pe perioada 01.01.N-31.12.N+2 = 360.000 lei/40 ani x 3 ani = 27.000 lei

Valoare contabilă netă la 31.12.N+2 = 360.000 lei – 27.000 lei = 333.000 lei

Valoare reevaluată = 377.400 lei

Diferență din reevaluare = 377.400 lei – 333.000 lei = 44.400 lei

– Înregistrarea reevaluării prin procedeul valorii rămase neamortizate:

27.000 lei	2812	=	212	27.000 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	
44.400 lei	212	=	105	44.400 lei
	„Construcții”		„Rezerve din reevaluare”	

– Înregistrarea lunară a amortizării clădirii în anul N+3:

După reevaluare, amortizarea se calculează în funcție de noua valoare a activului imobilizat, de 377.400 lei, și de durata de utilizare rămasă, de 37 de ani.

Amortizare lunară = 377.400 lei/37 ani/12 luni = 850 lei

850 lei	6811	=	2812	850 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

– Realizarea rezervei din reevaluare:

Concomitent cu amortizarea clădirii se transferă lunar o parte din rezerva din reevaluare la rezultatul reportat (contul 1175).

Valoare justă stabilită în urma reevaluării = 377.400 lei

Amortizare calculată la valoarea reevaluată = 850 lei/lună

Amortizare calculată la cost = 750 lei/lună

Sumă transferată lunar în contul 1175 = 100 lei

100 lei	105	=	1175	100 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

ii) Prezentarea impactului modificării politicii contabile în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014

Situația activului imobilizat la 31.12.N+3 se prezintă după cum urmează:

Soldul contului 105 = 44.400 lei – (100 lei/lună x 12 luni) = 43.200 lei

43.200 lei	105	=	212	43.200 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Construcții”	

Valoare rămasă la 01.01.N+4 = 377.400 lei – (850 lei/lună x 12 luni) – 43.200 lei = 324.000 lei

Durată de amortizare rămasă = 36 ani

Amortizare lunară = 324.000 lei/36 ani/12 luni = 750 lei

Remarcă: Modificarea politicii contabile aplicabile imobilizărilor corporale în sensul trecerii de la metoda reevaluării la cea a costului nu se contabilizează în contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”.

În notele explicative la situațiile financiare ale exercițiului financiar N+3 se va prezenta următoarea informație narativă:

La data de 31.12.N+3, entitatea decide să modifice politica contabilă aplicabilă activelor imobilizate în sensul trecerii de la metoda reevaluării la metoda costului. În exercițiul financiar anterior s-a utilizat modelul reevaluării cu transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat pe măsura amortizării activelor. Începând cu exercițiul financiar N+4, entitatea trece de la modelul reevaluării la modelul costului. Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar precedent nu s-au înregistrat pe seama rezultatului reportat, ci prin închiderea rezervei din reevaluare pe seama imobilizării căreia îi corespunde. Opțiunea nu a condus la subevaluarea activului imobilizat față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acesta nu ar fi fost reevaluat.

Exemplul 2

În anul N-1, politica societății X prevedea pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune utilizarea metodei CMP, stocul final de mărfuri fiind de 20 lei. La data de 31.12.N-1, managementul entității decide să schimbe procedeul de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiune, astfel că începând cu anul următor aceasta va aplica metoda FIFO, stocul final de mărfuri fiind de 40 lei.

Ne propunem să contabilizăm modificarea politicii contabile în conformitate cu OMFP nr. 1.802/2014.

Trecerea de la metoda CMP la metoda FIFO reprezintă o modificare de politică contabilă.

Prin urmare, stocul de mărfuri trebuie majorat cu 20 lei (40 lei – 20 lei).

20 lei	371	=	1173	20 lei
	„Mărfuri”		„Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”	

Metoda FIFO va fi aplicată începând cu data de 01.01.N, chiar dacă decizia de modificare a metodei de evaluare a stocurilor de mărfuri la ieșirea din gestiune a fost luată la sfârșitul exercițiului financiar N-1, odată cu întocmirea situațiilor financiare anuale.

În notele explicative la situațiile financiare ale exercițiului financiar N se va prezenta următoarea informație narativă:

Managementul entității a decis să abandoneze utilizarea metodei CMP în vederea evaluării stocurilor de mărfuri la ieșirea din gestiune. Începând cu data de 01.01.N se va trece la aplicarea metodei FIFO. Chiar dacă această decizie a fost luată la sfârșitul exercițiului financiar N-1, odată cu întocmirea situațiilor financiare anuale ale aceluși exercițiu, noua politică contabilă se va aplica începând cu 01.01.N. Situațiile financiare ale exercițiului N-1 nu vor fi ajustate. Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar precedent s-au înregistrat pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), întrucât aceste efecte au putut fi cuantificate.

Bibliografie

1. Cernușca, L. (2004), *Strategii și politici contabile*, Editura Economică, București.
2. Dascălu, R. (2020), *De ce este necesar manualul de politici și proceduri contabile, obligatoriu în România?*, disponibil la <https://accace.ro/de-ce-este-necesar-manualul-de-politici-si-proceduri-contabile-obligatoriu-in-romania/>.
3. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.781/2019 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 5/07.01.2020.