

## SRL versus ONG, asemănări și deosebiri privind capitalurile proprii

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

### Abstract

*In order to present a true and fair view of the financial statements, it is necessary to know the accounting treatment applicable both to NGOs and LLCs. By this article we aimed to present the accounting treatment of the elements comprising an entity's equity, regarding the share capital, the share premiums, the (current, reported) result of the year, the reported result arising from the change in the accounting policies, the one arising from the correction of the accounting errors, the profit/surplus distribution, covering the accounting loss/the deficit, the legal, statutory reserves, from reevaluation or other reserves, respectively.*

**Key terms:** LLC, NGO, equity, result of the financial year

**Termeni-cheie:** SRL, ONG, capital propriu, rezultatul exercițiului financiar

**Clasificare JEL:** M41, L33, L31

**To cite this article:** Elena Stănciulescu, *SRL versus ONG, asemănări și deosebiri privind capitalurile proprii*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2022, pp. 23-33, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.04.03>

### ➔ Cadrul de reglementare

SRL-urile și ONG-urile sunt reglementate de două acte normative diferite, respectiv Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Ordonanța Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare, în care sunt prezentate aspecte privind înființarea acestora și modul lor de funcționare.

Pe lângă cele două acte normative, pentru anumite tipuri de entități există legi speciale de funcționare, de exemplu, Legea nr. 122/1996 privind regimul juridic al caselor de ajutor reciproc ale salariaților și al uniunilor acestora, republicată, și Legea nr. 540/2002 privind casele de ajutor reciproc ale pensionarilor, cu modificările și completările ulterioare.

Tratamentele contabile ale acestor entități sunt reglementate prin 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, în cazul SRL-urilor, și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare, în cazul ONG-urilor. Organizațiile neguvernamentale care desfășoară activități economice vor avea în vedere și aplicarea dispozițiilor OMFP nr. 1.802/2014.

### ➔ Structura capitalurilor proprii – SRL versus ONG

**Capitalurile proprii** constituie interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

În cazul SRL-urilor, capitalurile proprii reprezintă un **drept al acționarilor** asupra activelor companiei după deducerea tuturor datoriilor.

În cazul ONG-urilor, capitalurile proprii includ totalitatea **surselor de finanțare proprii** aflate la dispoziția entității după deducerea din totalul activelor a datoriilor acesteia.

#### Structura capitalurilor proprii – SRL versus ONG

SRL	ONG
<b>I. Capital subscris</b> 1. Capital subscris vărsat 2. Capital subscris nevărsat	<b>I. Capital</b> - -
<b>II. Prime de capital</b>	-
<b>III. Rezerve din reevaluare</b>	<b>II. Rezerve din reevaluare</b>
<b>IV. Rezerve</b> 1. Rezerve legale 2. Rezerve statutare sau contractuale 3. Alte rezerve	<b>III. Rezerve</b> 1. Rezerve legale 2. Rezerve statutare sau contractuale 3. Alte rezerve
<b>V. Profitul sau pierderea reportat(ă)</b>	<b>IV. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea reportat(ă)</b>
<b>VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar</b>	<b>V. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea exercițiului financiar</b>

La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital, conform căruia capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entității.

#### ➤ **Tratamentul contabil al capitalului social**

Noțiunea de **capital social** o întâlnim doar în cazul SRL-urilor.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative referitoare la vărsămintele de capital.

Operațiunile privind majorarea capitalului includ:

- subscrierea și emisiunea de noi acțiuni;
- încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii.

Operațiunile privind reducerea capitalului cuprind:

- scăderea numărului de acțiuni sau părți sociale ori diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați;
- răscumpărarea acțiunilor;
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii.

Capitalul social prezentat în situațiile financiare anuale trebuie să corespundă cu cel înregistrat la oficiul registrului comerțului.

Acțiunile proprii răscumpărate sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

În cazul ONG-urilor, capitalul (aporturile de capital) reprezintă contribuțiile în numerar și/sau în natură ale membrilor la constituirea patrimoniului social al persoanei juridice fără scop patrimonial. Aportul în natură și în numerar la constituirea unei ONG se înregistrează prin creditarea contului 101 „Capital” în corespondență cu conturile de imobilizări, stocuri, disponibilități (208, 2111.01, 212.01, 2131.01, 2133.01, 214.01, 3xx, 5xx).

#### ➤ **Tratamentul contabil al primelor de capital**

**Prime de capital** întâlnim doar în cazul SRL-urilor. Acestea cuprind primele de emisiune, de fuziune, de aport și de conversie.

✓ **Prima de emisiune** se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora.

✓ **Prima de fuziune** se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

✓ **Prima de aport** se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

✓ **Prima de conversie a obligațiilor în acțiuni** se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiilor corespunzătoare împrumuturilor obligatoare și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiilor o depășește pe cea a acțiunilor corespunzătoare.

### ➔ **Tratamentul contabil al rezultatului exercițiului financiar (curent și reportat)**

**Rezultatul exercițiului financiar** se stabilește la închiderea acestuia, ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere în cazul SRL-urilor sau soldul final al contului de excedent/profit ori deficit/pierdere în cazul ONG-urilor. La cele din urmă, rezultatul exercițiului financiar este evidențiat pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, potrivit tabelului de mai jos.

#### Rezultatul exercițiului curent – SRL versus ONG

SRL	ONG
Profit sau pierdere (cont 121)	Excedent/profit sau deficit/pierdere (cont 121) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1211)</li> <li>• Excedent sau deficit privind activitățile cu destinație specială (cont 1212)</li> <li>• Profit sau pierdere privind activitățile economice (cont 1213)</li> </ul>

La ONG-uri, **rezultatul reportat** este înregistrat pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, potrivit tabelului de mai jos.

#### Rezultatul reportat – SRL versus ONG

SRL	ONG
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (cont 1171)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1171.01)</li> <li>• Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile cu destinație specială (cont 1171.02)</li> <li>• Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită privind activitățile economice (cont 1172)</li> </ul>

La ONG-uri, **repartizarea excedentului/profitului exercițiului financiar** este evidențiată pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, potrivit tabelului de mai jos. Rezultatul privind activitățile cu destinație specială nu se repartizează.

#### Repartizarea excedentului/profitului exercițiului financiar – SRL versus ONG

SRL	ONG
Repartizarea profitului (cont 129)	Repartizarea excedentului/profitului (cont 129) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Repartizarea excedentului privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1291)</li> <li>• Repartizarea profitului privind activitățile economice (cont 1292)</li> </ul>

În cazul SRL-urilor, destinațiile profitului contabil se evidențiază în contabilitate după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

În cazul ONG-urilor, evidențierea în contabilitate a destinațiilor excedentului/profitului se efectuează după aprobarea situațiilor financiare anuale și a propunerii de repartizare a excedentului/profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând rezerve și alte destinații, potrivit legii. Sumele reprezentând rezerve constituite din excedentul/profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea excedentului/profitului” = 106 „Rezerve”. Sumele reprezentând excedentul realizat în exercițiul financiar curent de casele de ajutor reciproc, repartizate la fondul social al membrilor acestora, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea excedentului/profitului” = 113 „Fondul social al membrilor Caselor de Ajutor Reciproc (CAR)”.

### Exemplul 1

La sfârșitul exercițiului financiar 2021, rezultatul net al societății Alfa SRL este de 105.000 lei. Aceasta repartizează la rezerve legale suma de 5.000 lei. La începutul exercițiului financiar 2022 se înregistrează repartizarea rezultatului rămas (la rezultatul reportat) și închiderea conturilor 121 și 129. În baza hotărârii AGA convocate în luna aprilie 2022, se înregistrează repartizarea profitului reportat din exercițiul financiar anterior, în valoare de 100.000 lei, pe următoarele destinații: dividende – 55.000 lei, majorarea capitalului social – 25.000 lei și alte rezerve – 20.000 lei.

– În luna decembrie 2021 se repartizează profitul la rezerve legale:

5.000 lei	129	=	1061	5.000 lei
	„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”	

Profitul contabil rămas după repartizarea efectuată se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde va fi distribuit pe celelalte destinații, cu respectarea prevederilor legale.

– În luna ianuarie 2022 se reportează rezultatul exercițiului nedistribuit:

100.000 lei	121	=	1171	100.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

– La începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale se închid conturile 121 și 129:

5.000 lei	121	=	129	5.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Repartizarea profitului”	

– În luna aprilie 2022 se repartizează rezultatul reportat:

100.000 lei	1171	=	%	<u>100.000 lei</u>
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		457	55.000 lei
			1012	25.000 lei
			„Capital subscris vărsat”	
			1068	20.000 lei
			„Alte rezerve”	

## Exemplul 2

Asociația cu personalitate juridică CAR Alfa înregistrează la sfârșitul exercițiului financiar 2021 un rezultat net de 20.000 lei, din care aferent activității economice – 5.000 lei și aferent activității fără scop patrimonial – 15.000 lei. Asociația repartizează suma de 250 lei din profitul obținut la rezerve legale și suma de 5.000 lei din excedentul realizat la fondul social al membrilor acesteia. La începutul exercițiului financiar 2022, CAR Alfa înregistrează repartizarea rezultatului rămas (la rezultatul reportat) și închiderea conturilor 121 și 129. În luna aprilie 2022, asociația hotărăște repartizarea rezultatului reportat la alte rezerve în sumă de 10.750 lei (din activități economice – 2.750 lei și din activități fără scop patrimonial – 8.000 lei) și pentru majorarea capitalului în sumă de 4.000 lei (din activități economice – 2.000 lei și din activități fără scop patrimonial – 2.000 lei).

– În luna decembrie 2021 se repartizează profitul la rezerve legale:

250 lei	1292	=	1061	250 lei
	„Repartizarea profitului privind activitățile economice”		„Rezerve legale”	

– În luna decembrie 2021 se repartizează excedentul la fondul social al membrilor acesteia:

5.000 lei	1291	=	113*	5.000 lei
	„Repartizarea excedentului privind activitățile fără scop patrimonial”		„Fondul social al membrilor Caselor de Ajutor Reciproc (CAR)”	

\* Potrivit OMFP nr. 3.103/2017, fondurile privind activitățile fără scop patrimonial cuprind **fondul social al membrilor CAR**, fondul pentru ajutor în caz de deces al membrilor CAR, fondul de rulment al membrilor asociațiilor de proprietari și alte fonduri privind activitățile fără scop patrimonial.

Excedentul/profitul contabil rămas după repartizările efectuate se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează să fie repartizat pe celelalte destinații, cu respectarea prevederilor legale.

– În luna ianuarie 2022 se reportează rezultatul exercițiului nedistribuit:

4.750 lei	1213	=	1172	4.750 lei
	„Profit sau pierdere privind activitățile economice”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită privind activitățile economice”	
10.000 lei	1211	=	1171.01	10.000 lei
	„Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial”		„Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial”	

– La începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale se închid conturile 121 „Excedent/profit sau deficit/pierdere” și 129 „Repartizarea excedentului/profitului”:

250 lei	1213	=	1292	250 lei
	„Profit sau pierdere privind activitățile economice”		„Repartizarea profitului privind activitățile economice”	
5.000 lei	1211	=	1291	5.000 lei
	„Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial”		„Repartizarea excedentului privind activitățile fără scop patrimonial”	
– În luna aprilie 2022 se repartizează rezultatul reportat:				
2.750 lei	1172	=	1068	2.750 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită privind activitățile economice”		„Alte rezerve” / Activități economice	
2.000 lei	1172	=	101	2.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită privind activitățile economice”		„Capital” / Activități economice	
8.000 lei	1171.01	=	1068	8.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial”		„Alte rezerve” / Activități fără scop patrimonial	
2.000 lei	1171.01	=	101	2.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial”		„Capital” / Activități fără scop patrimonial	

În cazul SRL-urilor, pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și din cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor.

În cazul ONG-urilor, deficitul/pierderea contabilă reportat(ă) se acoperă din excedentul/profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, din cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente și din rezerve.

### Exemplul 3

Societatea Alfa SRL înregistrează la sfârșitul exercițiului financiar 2020 o pierdere contabilă de 5.000 lei, care se reportează și se acoperă după cum urmează:

- 2.000 lei din profitul exercițiului 2021, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii;
- 1.000 lei din rezerve;
- 1.000 lei din prime de capital;
- 1.000 lei din capitalul social.

– În luna ianuarie 2021 se reportează pierderea contabilă aferentă anului 2020, în sumă de 5.000 lei:

5.000 lei	1171	=	121	5.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” / 2020		„Profit sau pierdere”	

– După aprobarea situațiilor financiare aferente anului 2021 se acoperă pierderea contabilă din 2020:

5.000 lei	%	=	1171	5.000 lei
2.000 lei	1171		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” / 2021	
1.000 lei	1068		„Alte rezerve”	
1.000 lei	1043		„Prime de aport”	
1.000 lei	1012		„Capital subscris vărsat”	

### Exemplul 4

Asociația cu personalitate juridică CAR Alfa înregistrează la sfârșitul exercițiului financiar 2020 un deficit de 5.000 lei, care se reportează și se acoperă după cum urmează:

- 2.000 lei din excedentul exercițiului 2021, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii;
- 1.000 lei din rezerve;
- 2.000 lei din capital.

– În luna ianuarie 2021 se reportează deficitul aferent anului 2020, în sumă de 5.000 lei:

5.000 lei	1171.01	=	1211	5.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial” / 2020		„Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial”	

– După aprobarea situațiilor financiare aferente anului 2021 se acoperă deficitul din 2020:

5.000 lei	%	=	1171.01	5.000 lei
2.000 lei	1171.01		„Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial” / 2021	
1.000 lei	1068			
	„Alte rezerve”			
2.000 lei	101			
	„Capital”			

### ⇒ **Tratamentul contabil al rezultatului reportat provenit din modificările politicilor contabile**

În cazul ONG-urilor, **rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile** este evidențiat pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, conform tabelului de mai jos.

Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile – SRL versus ONG

SRL	ONG
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (cont 1173)	Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (cont 1173) <ul style="list-style-type: none"> <li>● Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1173.01)</li> <li>● Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile privind activitățile economice (cont 1173.02)</li> </ul>

#### Exemplul 5

În anul 2021, politica societății Alfa SRL prevedea pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune utilizarea metodei CMP, stocul final de mărfuri fiind de 5.000 lei. La data de 31.12.2021, managementul companiei 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 6.000 lei.

– Trecerea de la CMP la FIFO reprezintă o modificare a politicii contabile. Prin urmare, stocul de mărfuri trebuie majorat cu 1.000 lei (6.000 lei – 5.000 lei):

1.000 lei	371	=	1173	1.000 lei
	„Mărfuri”		„Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”	

#### Exemplul 6

În anul 2021, politica asociației CAR Alfa prevedea pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune utilizarea metodei CMP, stocul final de materiale consumabile fiind de 1.000 lei. La data de 31.12.2021, managementul acesteia decide să schimbe procedeul de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiune, astfel că începând cu anul următor va aplica metoda FIFO, stocul final de materiale consumabile fiind de 1.200 lei.



– Trecerea de la CMP la FIFO reprezintă o modificare a politicii contabile. Prin urmare, stocul de materiale consumabile trebuie majorat cu 200 lei (1.200 lei – 1.000 lei):

200 lei	3028	=	1173.01	200 lei
	„Alte materiale consumabile”		„Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial”	

### ➔ **Tratamentul contabil al rezultatului reportat provenit din corectarea erorilor contabile**

În cazul ONG-urilor, **rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile** este evidențiat pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, conform tabelului de mai jos.

Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile – SRL versus ONG

SRL	ONG
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (cont 1174)	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (cont 1174) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1174.01)</li> <li>• Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile economice (cont 1174.02)</li> </ul>

### **Exemplul 7**

În exercițiul financiar 2022, societatea Alfa SRL corectează două erori contabile concretizate în omisiunea înregistrării în exercițiul precedent a unei facturi aferente prestării de servicii către un client în sumă de 20.000 lei plus TVA 19% și a unor cheltuieli cu materiile prime în sumă de 5.000 lei. (Se înregistrează și impozitul pe profit aferent profitului neimpozitat în 2021).

– Se înregistrează factura omisă în 2021:

23.800 lei	4111	=	%	23.800 lei
	„Clienți”		1174	20.000 lei
			„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”	
			4427	3.800 lei
			„TVA colectată”	

– Se înregistrează cheltuielile cu materiile prime omise în 2021:

5.000 lei	1174	=	301	5.000 lei
	„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„Materii prime”	

– Se înregistrează impozitul pe profit aferent profitului neimpozitat în 2021 ((20.000 lei – 5.000 lei) x 16%):

2.400 lei	1174	=	4411	2.400 lei
	„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„Impozitul pe profit”	

### Exemplul 8

În exercițiul financiar 2022, asociația CAR Alfa corectează o eroare contabilă concretizată în omisiunea înregistrării în exercițiul financiar precedent a unor cheltuieli cu materialele consumabile în sumă de 1.000 lei.

– Se înregistrează cheltuielile cu materialele consumabile omise în 2021:

1.000 lei	1174.01	=	3028	1.000 lei
	„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial”		„Alte materiale consumabile”	

### ➔ Tratatamentul contabil al rezervelor

Contabilitatea **rezervelor** se ține pe categorii de rezerve, respectiv:

✓ **Rezerve legale** se constituie anual din **excedentul/profitul** entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse stipulate de lege și pot fi utilizate numai conform reglementărilor legale.

✓ **Rezerve statutare** sau contractuale se constituie anual din **excedentul/profitul net** al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

✓ **Alte rezerve** neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama **excedentului/profitului net pentru acoperirea deficitelor/pierderilor** contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale, cu respectarea prevederilor legale.

Dacă se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la **rezerve din reevaluare**, ca subelement distinct în „Capital și rezerve” (cont 105 „Rezerve din reevaluare”).

În cazul ONG-urilor, rezervele din reevaluare se urmăresc distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru cele economice.

#### Tratatamentul contabil privind rezultatele reevaluării

Rezultatul reevaluării	Tratatamentul contabil
O creștere față de valoarea contabilă netă	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ</li> <li>• Un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ</li> </ul>
O descreștere a valorii contabile nete	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare)</li> <li>• O scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve” cu minimum dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială</li> </ul>

Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi făcută numai în limita soldului creditor existent aferent imobilizării respective.

### ➔ **Tratamentul contabil privind transferul surplusului din reevaluare la rezultatul reportat**

**Surplusul din reevaluare** inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct la rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”) atunci când acesta reprezintă un câștig realizat, respectiv:

- la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare;
- pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și amortizarea determinată pe baza costului inițial al activului.

În cazul ONG-urilor, rezervele din reevaluare se evidențiază pe analitice distincte în funcție de activitatea desfășurată, conform tabelului de mai jos.

Rezervele din reevaluare – SRL versus ONG

SRL	ONG
Rezerve din reevaluare (cont 105)	Rezerve din reevaluare (cont 105) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial (cont 105.01)</li> <li>• Rezerve din reevaluare privind activitățile economice (cont 105.02)</li> </ul>
Rezerve (cont 106) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezerve legale (cont 1061)</li> <li>• Rezerve statutare sau contractuale (cont 1063)</li> <li>• Alte rezerve (cont 1068)</li> </ul>	Rezerve (106) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezerve legale (cont 1061)</li> <li>• Rezerve statutare sau contractuale (cont 1063)</li> <li>• Alte rezerve (cont 1068)</li> </ul>
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (cont 1175)	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (cont 1175) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial (cont 1175.01)</li> <li>• Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile economice (cont 1175.02)</li> </ul>

Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul rezultatului exercițiului (în conturile 7385 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” în cazul celor utilizate în activitățile fără scop patrimonial sau 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” în cazul celor utilizate în activitățile economice, respectiv 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” în cazul celor folosite pentru întreaga activitate).

#### **Bibliografie**

1. 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.
2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial nr. 984/12.12.2017, cu modificările și completările ulterioare.