

---

# Practici contabile privind reducerile de preț, Limite și direcții de acțiune pentru o legislație modernă

---

*Alin-Eliodor TĂNASE,*  
EVERET România Distribution,  
e-mail: [alin.tanase@everet.ro](mailto:alin.tanase@everet.ro)

*Traian-Ovidiu CALOTĂ,*  
Universitatea Titu Maiorescu, București,  
e-mail: [traian.calota@infofisc.ro](mailto:traian.calota@infofisc.ro)

## Rezumat

Veniturile reprezintă un indicator important pentru utilizatorii situațiilor financiare care doresc să evalueze poziția financiară și performanța unei entități. În consecință, reglementările contabile aplicabile referitoare la recunoașterea și evaluarea veniturilor joacă un rol important în crearea imaginii unei companii.

Acest articol abordează o serie de tranzacții specifice în conformitate cu reglementările contabile din România (Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014), prin comparație cu IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții. În situațiile în care acest lucru a fost considerat oportun, au fost prezentate reglementările fiscale, în conformitate cu noul Cod Fiscal aplicabil începând cu 1 ianuarie 2016. IFRS 15 își propune să acopere aspecte pe care nu le tratează standardele anterioare de contabilitate (IAS și IFRS) sau interpretările acestor standarde (SIC și IFRIC), ca de exemplu IAS 18 Venituri și IAS 11 Contracte de construcție.

**Cuvinte-cheie:** Reduceri pentru plata imediată, componentă financiară semnificativă, plăți către client, dreptul de a returna.

**Clasificare JEL:** G32, H32, M41

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Tănase, A.E. și Calotă, T.O. (2016), Accounting practice regarding discounts. Limitations and actions for a modern legislation, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 3(135)/2016, pp. 334-342, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/135/334.

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/135/334>.

## Introducere

Data fiind importanța pe care o au, pentru utilizatorii de situații financiare, informațiile referitoare la performanța unei entități în general și cele referitoare la venituri în special, reglementările care afectează valoarea și structura veniturilor au impact asupra evaluării performanței unei entități. În acest moment, entitățile economice din România își organizează contabilitatea fie pe baza reglementărilor naționale armonizate cu Directivele Europene, fie în conformitate cu reglementările naționale armonizate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Orice diferență între aceste două seturi de reglementări este de natură a afecta imaginea utilizatorilor despre performanța companiilor, mai ales dacă ele se referă la o componentă atât de importantă a veniturilor, cum sunt veniturile din contractele cu clienții.

Standardul IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții conține un model de recunoaștere al veniturilor mai bun și oferă mai multe informații și elemente de ghidare față de standardele precedente. De asemenea, noul standard acoperă zone care nu erau tratate îndeajuns de clar în standardele anterioare sau pe care prevederile acestora nu le acopereau în totalitate. Acest nou standard abrogă o parte din standardele precedente, cum ar fi IAS 11 Contracte de construcție, IAS 18 Venituri, IFRIC 13 Programe de fidelizare a clienților, IFRIC 15 Acorduri privind construcția de proprietăți imobiliare, IFRIC 18 Transferuri de active de la clienți și SIC 31 Venituri – tranzacții barter care presupun servicii de publicitate. Reglementările contabile din România, aplicabile entităților care nu au implementat Standardele Internaționale de Raportare Financiară, conțin de asemenea prevederi noi care afectează modul de recunoaștere a veniturilor din contractele cu clienții și a reducerilor de preț în special.

Ca urmare, în conținutul articolului sunt prezentate o serie de cazuri particulare referitoare la recunoașterea veniturilor din contracte cu clienții, cu scopul de a oferi o perspectivă practică și actuală referitoare la acest aspect. Exemplele analizate se concentrează pe problema reducerilor de preț, deoarece aceasta a fost una din ariile afectate de schimbările legislative recente. Articolul se încheie cu interpretările, concluziile și recomandările formulate pe baza demersului realizat și a experienței profesionale a autorilor.

## 1. Tranzacții privind reducerile cu caracter financiar

În continuare sunt prezentate o parte din tranzacțiile care se întâlnesc frecvent în practica societăților comerciale. Dat fiind caracterul vast al unui astfel de subiect, s-a optat doar pentru prezentarea unei părți a tranzacțiilor, cu scopul de a le trata amănunțit, de a răspunde la anumite întrebări și, în același timp, de a iniția dezbateri. Tranzacțiile sunt prezentate atât din perspectiva reglementărilor contabile din România (Ordinul ministrului finanțelor publice 1802/2014 actualizat – OMFP 1802/2014), cât și din perspectiva Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), mai exact IFRS 15. Unde s-a considerat relevant, sunt prezentate și principalele aspecte de natură fiscală, în conformitate cu noul Cod fiscal aplicabil începând cu 1 ianuarie 2016.

### 1.1. Vânzări de bunuri sau prestări de servicii care implică acordarea de reduceri pentru plata imediată sau pentru plata înainte de scadență

În cadrul relațiilor comerciale dintre furnizori și clienți, părțile pot include în contractele încheiate clauze prin care se acordă clienților o reducere pentru plata facturilor într-un anumit interval de timp. Modul în care pot fi tratate aceste reduceri de către entitățile care aplică reglementările contabile naționale conforme cu Directivele europene și de către entitățile care aplică IFRS este prezentat în detaliu în continuare.

#### *Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15*

În situația în care vânzătorul acordă o reducere pentru plata imediată sau pentru plata într-o anumită perioadă de timp, atunci o parte a contravalorii care ar urma să fie încasată este variabilă, ca urmare a faptului că nu există o certitudine cu privire la achitare în condițiile care generează primirea reducerii. Managementul societății va estima cuantumul reducerii care poate fi acordată pe baza experienței anterioare și a numărului de clienți cărora li se poate oferi această reducere. De regulă, valorile nu sunt semnificative din perspectiva situațiilor financiare. Reducerea afectează cifra de afaceri a vânzătorului, respectiv costul de achiziție în cazul cumpărătorului.

### *Tratamentul contabil din perspectiva reglementărilor naționale*

Potrivit pct. 77, alin. (1) din anexa la ordinul 1802/2014, reducerile financiare sub formă de sconturi de decontare sunt acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Indiferent de perioada la care se referă, în contabilitatea furnizorului aceste reduceri reprezintă cheltuieli ale perioadei (și sunt reflectate în contul 667 Cheltuieli privind sconturile acordate), în timp ce în contabilitatea clientului acestea reprezintă venituri ale perioadei (și sunt reflectate în contul 767 Venituri din sconturi obținute). Cu alte cuvinte, reducerile acordate/primite ca urmare a încasării/achitării datoriilor înainte de scadență – indiferent la ce perioadă se referă – nu diminuează cifra de afaceri, în cazul vânzătorului, sau costul de achiziție, în cazul cumpărătorului, ele având impact asupra rezultatelor contabile din activitatea financiară.

### **1.2. Vânzări de bunuri sau prestări de servicii care implică o componentă financiară semnificativă**

#### *Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15*

Pot exista situații în care apare un decalaj semnificativ între momentul transferării bunurilor sau serviciilor către cumpărător și momentul achitării acestora. Standardul solicită ca, atunci când tranzacția încorporează o componentă financiară semnificativă, managementul societății să ajusteze prețul tranzacției pentru a reflecta valoarea în timp a banilor, astfel încât suma recunoscută drept venit din vânzare sau din prestarea serviciilor să fie la nivelul prețului ce s-ar utiliza în condițiile în care cumpărătorul ar achita la momentul transferului riscurilor și beneficiilor aferente bunurilor sau la momentul considerării prestării efective a serviciului conform înțelegerii (IASB, par. 60).

Tranzacția aflată în discuție trebuie să includă o *componentă financiară semnificativă*, fapt care poate fi stabilit de entitate prin analizarea mai multor factori, dintre care îi amintim, cu caracter nelimitativ, pe următorii:

- (i) contravaloarea ce se achită de client este substanțial diferită de cea pe care ar achita-o la momentul transferului bunurilor sau imediat conform înțelegerii contractuale existente;

- (ii) durata de timp scursă între momentul livrării bunurilor și momentul achitării acestora;
- (iii) rata dobânzii, implicită sau explicită, menționată în înțelegerea dintre părți prin comparare cu rata dobânzii pe piață (IASB, par. 61). În cazul în care există o componentă financiară, atunci aceasta va trebui să fie reflectată distinct fie ca un venit financiar, fie ca o cheltuială financiară. Cuantumul componentei financiare se va determina în conformitate cu IFRS 9.

### *Tratamentul contabil din perspectiva reglementărilor naționale*

Ordinul 1802/2014 nu solicită în mod explicit ca valoarea în timp a banilor să constituie un element de ajustare a valorii venitului din vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii, iar componenta financiară să fie prezentată distinct.

## **2. Tranzacții privind reducerile cu caracter comercial**

Pot exista înțelegeri contractuale prin care vânzătorul:

- a. achită cumpărătorului diverse sume de bani pentru servicii puse la dispoziție de acesta (ca de exemplu taxele de raft, taxele pentru poziții favorabile de expunere, taxele pentru punerea la dispoziție a unor rapoarte privind vânzările în punctele de vânzare etc.);
- b. acordă reduceri comerciale pentru ca acestea să se reflecte în prețurile de la raft, astfel încât consumatorul final să achiziționeze produsele la prețuri mai mici, sau acordă reduceri comerciale pe bază de cupoane valorice;
- c. participă la campaniile de marketing și publicitate alături de client;
- d. acordă produse gratuite clientului în scopul stimulării vânzărilor (2 bucăți la prețul uneia) sau pentru testare la punctele de vânzare (ca de exemplu, acordarea de mostre, testare etc.).

Practicile comerciale pot fi diverse și uneori complicate, ceea ce generează dificultăți la reflectarea în contabilitate a tranzacțiilor aferente. De asemenea, apar și implicații fiscale, așa cum se va prezenta în continuare.

## 2.1. Tranzacții care presupun ca vânzătorul să efectueze plăți către client

### Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15

Standardul prevede ca entitatea să stabilească dacă aceste sume plătite sau de plătit reprezintă fie o reducere de preț, fie o plată pentru un serviciu sau un bun distinct, primit de vânzător de la client. Standardul oferă un ghid pe baza căruia entitatea stabilește în ce situație se poate încadra operațiunea economică (IASB, par. 26-30).

Se poate spune că bunul sau serviciul este considerat distinct dacă este vândut de client separat și în mod regulat sau entitatea poate beneficia de bunul sau serviciul respectiv, fie pe cont propriu, fie împreună cu alte resurse disponibile acesteia. În aceste situații contabilizarea serviciului sau a bunului primit se va face ca și cum ar fi fost achiziționat de la un terț în cursul normal al afacerii. Serviciile vor fi înregistrate pe seama cheltuielilor sau, dacă este cazul, capitalizate în conformitate cu IFRS.

În restul situațiilor, aceste plăți efectuate sau care urmează a fi efectuate de vânzător sunt considerate reduceri comerciale de preț.

### Tratamentul contabil din perspectiva reglementărilor contabile naționale

Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se realizează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a tranzacțiilor, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni potrivit pct. 57, alin. (1) din anexa la OMFP 1802/2014.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Potrivit pct. 57, alin. (3) din anexa la OMFP 1802/2014, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

La pct. 76, alin. (7) din anexa la ordinul 1802/2014 sunt exemplificate următoarele categorii de reduceri comerciale:

- rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau atunci când cumpărătorul are un statut preferențial; și
- risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

Se poate observa că nu există menționări sau exemplificări care să conducă la înregistrarea unor plăți, efectuate sau care urmează a fi efectuate de vânzător, pentru servicii sau bunuri primite de la clienți drept reduceri comerciale. În consecință, trebuie avute în vedere realitatea economică și fondul economic al operațiunii.

### Perspectiva fiscală conform reglementărilor specifice din România

Potrivit art. 319, alin. (20), lit. i) din noul Cod fiscal, factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: „[...] baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar.”

De asemenea, art. 286, alin. (4), lit. a) din Codul fiscal precizează că baza de impozitare a TVA nu cuprinde „rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.” Pentru reducerile de preț acordate ulterior facturării, art. 287, lit. c) din Codul fiscal prevede că baza de impozitare se reduce „în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.” Mai mult, normele metodologice emise pentru aplicarea art. 286 din Codul fiscal condiționează neinclusiunea reducerilor în baza de impozitare doar *dacă sunt acordate direct în beneficiul clientului și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau a unei livrări*. Cu alte cuvinte, vânzătorul *nu va înregistra* plățile, efectuate sau care urmează a fi efectuate, pentru serviciile sau livrările efectuate de client *drept reduceri de preț*, el fiind obligat să înregistreze serviciile primite pe seama cheltuielilor în conformitate cu *prevederile contractuale, a*

documentelor suport și a facturii emise de client. Conform exemplului din norme, vânzătorul poate acorda – în cadrul unor campanii promoționale – reduceri comerciale consumatorului final, prin intermediul comercianților, doar pe bază de cupoane valorice.

## 2.2. Vânzătorul achită clientului o sumă pentru a obține o anumită poziție favorabilă în magazinele de desfacere ale acestuia

O astfel de tranzacție apare, de exemplu, atunci când pentru marca de produse de machiaj X se dorește a fi pus la dispoziție un spațiu de 3 rafturi în fiecare punct de lucru al unui magazin de desfacere.

### *Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15*

Analizând prevederile din Standard referitoare la condițiile pe baza cărora se poate considera că s-a primit un serviciu sau un bun distinct, se poate concluziona că, în acest caz, vânzătorul nu primește un serviciu distinct și, în consecință, poate trata aceste plăți drept o reducere de preț.

### *Tratamentul contabil din perspectiva reglementărilor contabile naționale*

Ordinul 1802/2014 nu conține prevederi distincte prin care să se stabilească situațiile pe baza cărora se poate considera că s-a primit un serviciu sau un bun distinct. În consecință, ar fi indicat ca asemenea plăți să fie înregistrate pe seama cheltuielilor pe măsura efectuării lor, ținând cont de principiul contabilității de angajamente.

### *Perspectiva fiscală conform reglementărilor din România*

Dacă avem în vedere prevederile din Codul fiscal menționate anterior, nu se poate reduce sau ajusta baza de calcul a TVA dacă reducerile reprezintă, în fapt, *remunerarea unui serviciu sau a unei livrări*. Pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal, la calculul impozitului pe profit se va avea în vedere principiul introdus la art. 25 alin. (1) din noul Cod fiscal cu privire la deductibilitatea cheltuielilor angajate în scopul desfășurării activității economice, precum și la clauzele

contractuale agreeate de părți și documentele suport care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii.

## 2.3. Vânzătorul și clientul participă împreună la campanii de promovare a produselor prin publicarea de reclame în reviste de specialitate

Este analizată în continuare situația în care clientul suportă inițial întregul cost al campaniei publicitare, urmând să refactureze o cotă-parte vânzătorului.

### *Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15*

Analizând prevederile din Standard referitoare la condițiile pe baza cărora se poate considera că s-a primit un serviciu sau un bun distinct, se poate concluziona că, în acest caz, vânzătorul primește un serviciu distinct deoarece clientul a apelat la un terț pentru acest serviciu. Vânzătorul ar fi putut obține direct acest serviciu de la entitatea care publică revista. În concluzie, serviciile vor fi înregistrate pe seama cheltuielilor pe măsura realizării lor.

### *Tratamentul contabil din perspectiva legislației naționale*

Precizările anterioare (2.2) rămân valabile și în acest caz, în sensul că serviciile vor fi înregistrate pe seama cheltuielilor, pe măsura realizării lor. În opinia noastră, pentru aceste cazuri, este relevantă analiza câtorva aspecte fiscale care depind de prețul folosit de client pentru refacturarea serviciilor, în sensul că pot exista două variante:

- clientul refacturează la același preț cu care a achiziționat serviciul de reclamă de la terț (situație cunoscută și sub denumirea de „structură de comisionar” din perspectiva TVA) și
- clientul refacturează direct, la un preț mai mare.

În opinia noastră, prima situație este cea care poate ridica anumite probleme în practică, fapt care ne face să detaliem următoarele aspecte. În cazul unui *contract de comision*, comisionarul este, în fapt, un intermediar între un vânzător (furnizor) și un cumpărător. Comisionarul poate:

- fie să emită numai *facturi de comision* pentru serviciul de intermediere oricărui dintre cele două părți sau chiar ambelor;

- b. fie să primească *facturi pe numele său* de la furnizor, urmând să emită *facturi pe numele său* către cumpărător. În acest caz comisionarul se transformă în cumpărător-revânzător („structură de comisionar”).

Sunt importante *condițiile cumulative* în care structura de comisionar se poate aplica, după cum urmează (pct. 31.(5)-(6) din normele de aplicare ale art. 286, alin. (3) din Codul fiscal):

- (i) livrările de bunuri sau prestările de serviciu refacturate *nu fac parte din însăși activitatea economică* a comisionarului;
- (ii) comisionarul *nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată*, dar poate recupera mai puțin;
- (iii) în măsura în care comisionarul poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, atunci nu este obligat să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea prestărilor pe care le refacturează.

În cazul structurii de comisionar, cumpărătorul-revânzător are dreptul la deducerea TVA aferente achizițiilor de servicii/bunuri care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta TVA pentru operațiunile taxabile. Atragem atenția asupra faptului că pot exista situații – cum ar fi cele care implică cheltuieli cu impozitele, taxele sau cheltuieli accesorii, care cad în sarcina comisionarului pentru operațiunile realizate – când structura de comisionar nu se aplică.

Comisionarul va avea în vedere și pct. 432 din anexa la OMFP 1802/2014, conform căruia „sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători-revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite”.

#### **2.4. Vânzătorul (distribuitor) este de acord să suporte o parte din costurile generate de o campanie de reducere de preț practică de client (revânzător) în propriile magazine**

Ca urmare a unui astfel de acord, consumatorul final (clientul direct al revânzătorului) beneficiază de o reducere față de prețul obișnuit aplicat la raft.

#### **Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15**

Analizând prevederile din Standard se poate concluziona că o asemenea plată poate fi înregistrată de vânzător (distribuitor) ca și cum ar fi o reducere comercială acordată direct clientului său (revânzătorului). Altfel spus, plățile aferente unor asemenea reduceri – acordate indirect, prin intermediul revânzătorului, către consumatorul final (clientul revânzătorului) – nu sunt tratate diferit față de cele care sunt acordate de vânzător (distribuitor) direct clientului său (revânzător).

#### **Tratamentul contabil din perspectiva legislației naționale**

OMFP 1802/2014 nu face referire distinctă la situația în care un vânzător (distribuitor) acordă reduceri comerciale indirecte – prin intermediul clientului său (revânzător) – către consumatorul final care este, în fapt, clientul revânzătorului.

Totuși, unele prevederi din Codul fiscal ar trebui avute în vedere pentru a evita eventualele riscuri fiscale. Astfel, revenind la mențiunile anterioare privind reducerea sau ajustarea bazei de impozitare a TVA, accentuăm următoarele aspecte care trebuie privite cumulativ:

- reducerile de preț nu se includ în baza de impozitare *dacă sunt acordate direct în beneficiul clientului* – în cazul nostru s-ar putea interpreta că aceste reduceri de preț nu sunt acordate direct clientului (revânzătorului), fiind în fapt acordate *în mod indirect* – prin intermediul revânzătorului – consumatorului final, care beneficiază de o reducere de preț „la raft”;
- reducerile de preț nu se includ în baza de impozitare *dacă sunt acordate direct în beneficiul clientului și nu constituie*, în fapt, *remunerarea* unui serviciu sau a *unei livrări* – în cazul nostru s-ar putea interpreta că aceste reduceri de preț reprezintă *remunerarea unei livrări și anume a livrării pe care clientul (revânzătorul) o face către consumatorul final*, în sensul de a oferi acestuia din urmă un produs mai ieftin;
- există un exemplu în cuprinsul normelor metodologice de aplicare a art. 286 din Codul fiscal prin care producătorii/distribuitorii pot acorda, pe bază de cupoane valorice, în anumite condiții, reduceri comerciale către consumatorii finali prin

intermediul comercianților (cumpărători – revânzători).

În opinia noastră, acest gen de operațiune, des întâlnită în practica societăților comerciale, ar trebui reglementată mai clar pentru evitarea oricăror riscuri de calculare a debitelor și accesoriilor la plata TVA și a impozitului pe veniturile microîntreprinderii sau a impozitului pe profit, după caz.

## 2.5. Vânzătorul livrează bunuri clientului, iar acesta are dreptul de a le returna

În practică se regăsesc înțelegeri contractuale agreeate între vânzător și cumpărător prin care, concomitent cu transferul drepturilor și obligațiilor asupra bunurilor, se acordă dreptul clientului de a returna produsele pentru diverse motive, cum ar fi: retur ca urmare a deteriorării produsului în timp, retur ca urmare a schimbării gamei de produse cu una nou apărută, retur ca urmare a terminării contractului etc. Această operațiune de returnare de bunuri poate genera mai multe situații:

- clientul are dreptul la restituirea, integral sau în parte, a sumei plătite inițial pentru bunuri;
- clientul poate primi o factură de reducere (*credit note*) care va diminua plățile viitoare ale acestuia în relația cu vânzătorul;
- clientul are dreptul să primească un alt bun la schimb; sau
- combinație a celor de mai sus.

În aceste cazuri, este important să se stabilească nivelul veniturilor pe care vânzătorul îl recunoaște, ținând cont de drepturile de retur pe care le are clientul și de probabilitatea ca acesta să returneze bunurile.

### Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15

Standardul conține în anexă (Ghidul de aplicare) prevederi privind vânzările cu drept de retur (par. B20-B27). În situația transferurilor de bunuri, când există drept de retur, sau a anumitor servicii, când fac obiectul unei posibile restituiri, o societate comercială trebuie să recunoască următoarele:

- veniturile pentru bunurile transferate la nivelul valorii la care entitatea consideră că are dreptul; așadar entitatea nu va recunoaște venituri pentru bunurile care se așteaptă a se returna;
- datorie de restituit; și

- un activ, concomitent cu ajustarea aferentă a costului bunurilor vândute, pentru a reflecta dreptul vânzătorului de a recupera bunurile de la client în vederea constituirii datoriei de restituit.

De asemenea, entitatea trebuie să aibă în vedere că este posibil ca starea bunurilor returnate să fie mult diferită de cea din momentul livrării, existând chiar riscul ca bunurile să nu poată fi utilizate în continuare. În aceste condiții, valoarea activului recunoscut va trebui să se facă la valoarea contabilă a bunurilor de la momentul vânzării, diminuată cu orice alte eventuale depreciere de valoare sau costuri necesare recuperării lor. Datoria de restituit și activul privind recuperarea bunurilor trebuie să fie prezentate ca elemente distincte în situațiile financiare. Entitatea *va evalua și va ajusta corespunzător*, la data întocmirii situațiilor financiare, nivelul preconizat al retururilor și al datoriei de restituit aferentă, modificând corespunzător nivelul veniturilor.

Mai mult, valoarea activului recunoscut se va modifica ori de câte ori valoarea datoriei se modifică sau sunt indicii că există o depreciere de valoare. În cazul în care entitatea nu poate estima nivelul retururilor, veniturile nu vor fi recunoscute până la data la care estimarea se poate face în mod rezonabil, dată care poate corespunde cu sfârșitul perioadei în care clientul are dreptul de retur.

### Tratamentul contabil din perspectiva legislației naționale

Referitor la retururi, avem în vedere precizările de la pct. 330, alin. (1) și (2) din anexa la OMFP 1802/2014, referitoare la tratamentul contabil în cazul mărfurilor/produselor finite returnate de clienți. Astfel, dacă returul de bunuri are loc în același exercițiu financiar în care a avut loc tranzacția de vânzare, se corectează sumele înregistrate în conturile de creanțe, venituri, cheltuieli și stocuri care au fost folosite la momentul vânzării și descărcării din gestiune.

*Dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului*, corecția trebuie înregistrată la data bilanțului, chiar și în absența unei facturi. Tratamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

Referitor la valoarea de prezentare a unui activ în situațiile financiare, se precizează că valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta

este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată (pentru activele amortizabile) și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare (a se vedea pct. 82 din anexa la OMFP 1802/2014).

Se observă că standardul internațional este mult mai restrictiv decât reglementarea națională, în sensul că managementul trebuie să facă o estimare privind returnurile. Reglementarea națională solicită reflectarea returnurilor dacă sumele respective sunt cunoscute la data bilanțului.

## 2.6. Vânzătorul livrează bunuri clientului, iar clientul solicită înlocuirea bunurilor cu unele similare, de același tip, calitate și preț

### *Tratamentul contabil din perspectiva IFRS 15*

Standardul precizează în mod clar că schimbarea de către client a unui bun cu un altul de același fel, de aceeași calitate și condiție și având același preț nu se consideră ca fiind retur și, în consecință, nu se realizează nicio ajustare a prețului de tranzacționare (IASBa, par. B26). Dreptul de a schimba un bun cu un altul, în condițiile anterior amintite, trebuie privit ca dreptul de a returna, în perioada de garanție, un produs care nu funcționează corect.

### *Tratamentul contabil din perspectiva legislației naționale*

Reglementarea contabilă (OMFP 1802/2014) nu prezintă distinct acest caz, dar menționează că orice tranzacție efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ (pct. 314, alin. 2-3). De asemenea, se menționează că veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli (pct. 53, alin.3).

În practică, această operațiune se reflectă printr-un retur, urmat de o livrare. Nu apar modificări la nivelul veniturilor, urmare a faptului că prețul de vânzare este același, dar pot apărea modificări la nivelul costului bunurilor vândute în cazul în care costul de achiziție al bunurilor este diferit (de exemplu, bunurile au fost

achiziționate de la parteneri externi, în perioade diferite, iar cursul valutar utilizat la data recepției este diferit).

## Concluzii

Fiecare entitate trebuie să își stabilească propria strategie de afaceri, urmărind ca în elaborarea contractelor comerciale să identifice în primul rând limitele și condițiile trasate prin legislația comercială. De regulă, politicile comerciale ale unei entități nu pot fi îngrădite de legislația contabilă sau fiscală, acestea fiind rodul aplicării regulilor și bunelor practicilor comerciale, conforme cu legislația specifică. De aceea, un rol major în configurarea politicilor comerciale revine juridicului. Chiar dacă atât legislația contabilă cât și cea fiscală și-au definit ca principiu fundamental prevalența economicului asupra juridicului, considerăm că orice prevedere contractuală validată juridic trebuie să fie aplicată întocmai pe toată durata în care contractul comercial își produce efectele. În plus, tratamentele contabile și fiscale trebuie configurate încă din faza de concepere a contractului comercial, tocmai pentru ca tranzacțiile derulate de entitate să fie conforme cu prevederile Codului fiscal și ale OMFP 1802/2014.

Următorul pas vizează introducerea tratamentelor menționate anterior în manualele de politici contabile și fiscale, plecând de la tipologia reducerilor de preț utilizate în practica entității, continuând cu procedurile referitoare la întocmirea, circuitul și utilizarea documentelor financiar-contabile utilizabile, evaluarea și înregistrarea în contabilitate a reducerilor de preț etc.

Din perspectivă fiscală, trebuie avute în vedere cel puțin aspectele legate de impactul reducerilor de preț asupra bazei de impozitare a TVA, a impozitului pe profit sau a impozitului pe venitul microîntreprinderilor, întrucât aceste reduceri ajustează, în sensul diminuării, valoarea bunurilor și serviciilor, fie la data efectuării tranzacției inițiale, fie ulterior.

Din analiza comparativă a prevederilor IFRS 15 cu cele din reglementările contabile naționale, am constatat diferențe semnificative în ceea ce privește reglementarea aspectelor de natură practică, prin raportarea la condițiile concrete din economie și prin oferirea unor soluții diverse pentru recunoașterea și evaluarea reducerilor de preț utilizate.

Deși practica economică și juridică din România abundă în utilizarea a numeroase categorii de reduceri de preț, considerăm că legislația în domeniu, aparent stufoasă,

suferă de rigiditate, inadaptare și interpretabilitate excesive. Spre exemplu, cele mai multe practici comerciale și reguli generale de comercializare sunt reglementate prin Ordonanța Guvernului 99/2000 privind comercializarea produselor și a serviciilor pe piață. Terminologia și practicile comerciale nu sunt preluate în legislația contabilă, care, departe de a fi conectată la realitatea economică actuală, se rezumă la exemplificări sumare și cu un caracter mai mult decât general. Mai mult, noutățile aduse de ultimele reglementări contabile

în ceea ce privește reducerile care acoperă integral contravaloarea bunurilor pot să conducă la interpretări eronate în ceea ce privește vânzarea în pierdere sau, mai grav, la delimitarea eronată a veniturilor perioadei curente de cele în avans. Fiscalitatea impune reguli diferite și necorelate care pot conduce la imposibilitatea practicării unor politici comerciale moderne și flexibile, precum și la riscuri majore de recalculare a impozitelor și a taxelor datorate statului român.

## BIBLIOGRAFIE

1. Hotărârea Guvernului nr. 1 privind Codul fiscal (2016), București: Monitorul Oficial al României nr. 22/13/01.2016.
2. International Accounting Standards Board (2014), *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IFRS Foundation*.
3. Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, București: Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008.
4. Legea nr. 227 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (2015), București: Monitorul Oficial al României nr. 688/10.09.2015.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare (2014): București, Monitorul Oficial al României nr. 963/30.12.2014.