

Tratamentul contabil aferent garanțiilor reținute de comercianți în cazul sistemului de garanție-returnare (SGR) aplicabil pentru ambalaje primare nereutilizabile

I. Prevederi legale aplicabile

Prin Hotărârea Guvernului nr.1.074/2021 privind stabilirea sistemului de garanție-returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilit cadrul legal pentru implementarea sistemului de garanție-returnare (SGR) aplicabil pentru ambalaje primare nereutilizabile.

Referitor la garanția reținută, respectiv, restituită în contextul SGR, prezentăm în continuare prevederile relevante cuprinse în actul normativ menționat.

art. 4 alin. (1)

Producătorii sunt obligați:

... f) să plătească administratorului SGR lunar, prin transfer bancar, valoarea garanției aferente produselor în ambalaje SGR introduse pe piața națională, până la data de 25 a lunii următoare introducerii pe piață a produselor;

g) să perceapă de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalajele SGR introduse pe piața națională și achiziționate de către aceștia, cu excepția cazului în care producătorul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător și nu va fi percepută de la clienții acestuia sau de la comercianți, respectiv de la consumatorul și/sau utilizatorul final.

art. 6 alin. (1)

Comercianții sunt obligați:

... c) să plătească valoarea garanției operatorilor economici de la care achiziționează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanției în mod direct, în condițiile art. 4 alin. (1) lit. g);

... f) să încaseze de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător, potrivit art. 4 alin. (1) lit.

g) dacă oferirea gratuită se face la instrucțiunea acestuia, sau de către comerciant dacă oferirea gratuită se face de către comerciant și nu va fi percepută de la consumatorul și/sau utilizatorul final;

g) să afișeze în cadrul structurilor de vânzare informații adresate consumatorilor sau utilizatorilor finali cu privire la:

... g.3) posibilitatea consumatorilor sau utilizatorilor finali de a returna ambalajul SGR în vederea restituirii valorii garanției în cadrul oricărui punct de returnare de pe teritoriul României;

... g.6) modalitățile disponibile de restituire a garanției;

g.7) dreptul celui care returnează ambalajul SGR de a solicita restituirea valorii garanției în numerar, prin voucher sau prin transfer bancar, conform art. 14 alin. (2);

g.8) situațiile de refuz al restituirii garanției;

... i) să preia în cadrul punctelor de returnare toate ambalajele SGR returnate de consumatori sau utilizatori finali și să restituie acestora valoarea garanției la momentul returnării ambalajelor SGR, în condițiile prezentei hotărâri;

... m) să țină evidența numărului total al produselor în ambalaje SGR comercializate, defalcat pe produse, pentru fiecare structură de vânzare și/sau magazin online pe care le operează, evidența numărului total al ambalajelor SGR care au fost returnate comerciantului de către consumatori sau utilizatori finali, defalcat pe tip de material și volum, precum și evidența garanțiilor plătite, încasate la vânzarea produselor și returnate către consumatori la punctul de returnare, respectiv încasate de la administratorul SGR.

art. 12

Garanția

(1) **Garanția reprezintă suma plătită de către consumatorul sau utilizatorul final la momentul achiziționării unui produs în ambalaj SGR**, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. g) și art. 6 alin. (1) lit. f), separată de prețul produsului, gestionată în cadrul sistemului de garanție-returnare prin intermediul administratorului SGR și care este restituită integral consumatorului sau utilizatorului final la momentul returnării ambalajului SGR în cadrul unui punct de returnare.

(2) Garanția se aplică pentru fiecare unitate de produs în ambalaj SGR și este evidențiată distinct în documentele fiscale ale producătorilor, distribuitorilor și comercianților, la comercializarea produselor, inclusiv către consumatorii sau utilizatorii finali.

(3) Începând cu data intrării în funcțiune a SGR, producătorii prevăzuți la pct. 1 lit. l) din anexa nr. 1¹ sunt obligați ca la momentul introducerii pe piața națională a produselor în ambalaje SGR să perceapă garanția prevăzută la alin. (1), cu excepția celor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. g).

(4) Începând cu data intrării în funcțiune a SGR, comercianții sunt obligați să perceapă garanția de la consumatorii sau utilizatorii finali care achiziționează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător, potrivit art. 4 alin. (1) lit. g) dacă oferirea gratuită se face la instrucțiunea acestuia, sau de către comerciant dacă oferirea gratuită se face de către comerciant și nu va fi percepută de la consumatorul și/sau utilizatorul final.

¹ producător - operatorii economici prevăzuți la art. 16 alin. (1) din Legea nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare

(5) Începând cu data intrării în funcțiune a SGR, valoarea garanției este în cuantum de 0,5 lei pentru toate tipurile de ambalaj SGR.

...

(9) Rambursarea prețului produselor în ambalaje SGR, ca urmare a returnării produselor comandate, presupune inclusiv rambursarea garanției aferente produselor returnate.

art. 14

Rambursarea garanției către consumatori sau utilizatori finali

... (2) În cazul în care la punctul de returnare:

a) ambalajele SGR sunt preluate manual, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali, în numerar, prin voucher sau prin transfer bancar. Transferul bancar va fi realizat la solicitarea consumatorului numai cu acordul comerciantului și cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant;

b) ambalajele SGR sunt preluate prin echipament automat de preluare, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali fie prin voucher pe care aceștia, în cadrul aceluiași comerciant care operează echipamentul automat de preluare, îl pot preschimba în numerar sau îl pot utiliza la efectuarea cumpărăturilor, în termen de maximum 12 luni de la eliberarea voucherului, fie prin transfer bancar. Transferul bancar va fi realizat la solicitarea consumatorului numai cu acordul comerciantului și cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant.

(3) Garanția nu va fi restituită către consumatori sau utilizatorii finali, iar operatorii punctelor de returnare nu vor avea obligația de a prelua ambalajul în cadrul acestora, dacă ambalajul returnat:

a) nu are aplicat marcajul care indică apartenența la SGR, respectiv simbolul reprezentativ și codul de bare prevăzute la art. 24 alin. (1) sau dacă acesta nu este vizibil ori lizibil;

b) nu este returnat întreg ori este degradat sau deformat astfel încât nu se poate stabili apartenența la SGR;

c) nu este golit în întregime de conținut; sau

d) nu este returnat în termen de maximum 24 de luni de la data publicării pe pagina de internet a administratorului SGR a anunțului privind încetarea introducerii pe piață de către producător a produsului respectiv.

II. Tratament contabil

Conform art. 6 alin. (1) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Astfel, operațiunile de reținere a contravalorii garanției pentru ambalaje, respectiv de restituire a acesteia, se vor înregistra în contabilitate pe baza documentelor justificative care atestă efectuarea operațiunilor respective.

Potrivit art. 6 din *O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare*, persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din legea contabilității, care desfășoară activități specifice anumitor domenii de activitate pentru care legislația aplicabilă prevede folosirea și a altor documente, aplică în mod corespunzător și reglementările specifice.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare de către operatorii economici cărora le sunt incidente *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, se efectuează conform acestor reglementări.

Reamintim faptul că, potrivit prevederilor HG nr. 1.074/2021, garanția este plătită separat de prețul produsului².

În aceste condiții, prezentăm în continuare tratamentul contabil general aplicabil garanțiilor reținute de entități.

Astfel, potrivit funcțiunii conturilor, parte componentă a reglementărilor contabile menționate, valoarea garanțiilor încasate de entitate se înregistrează în contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, iar rambursarea³ de către entitate a garanției primite se înregistrează în debitul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”.

→ În situația în care valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali prin voucher⁴ - preschimbat în numerar sau utilizat la efectuarea cumpărăturilor:

- evidențierea operațiunii de vânzare a mărfurilor, cu reflectarea distinctă a garanției reținute

5311 „Casa în lei” = %

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”

a) voucherul este preschimbat în numerar, articol contabil

167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” = 5311 „Casa în lei”

² art. 12 alin. (1) din HG nr. 1.074/2021

³ în numerar sau prin transfer bancar, în condițiile legii

⁴ voucher - tichet valoric, fizic sau electronic, eliberat consumatorului sau utilizatorului final, pe care îl poate întrebuița fie pentru achitarea cumpărăturilor, fie îl poate preschimba în numerar (pct. 1 lit. q) din Anexa 1 la HG nr. 1.074/2021)

sau

b) voucherul este utilizat la efectuarea cumpărăturilor - garanția este folosită pentru acoperirea contravalorii cumpărăturilor, articol contabil

$$\begin{array}{rcl} & \% & = & 707 \text{ „Venituri din vânzarea} \\ & & & \text{mărfurilor”} \\ 5311 \text{ „Casa în lei”/5121 „Conturi la bănci} & & & \\ & \text{în lei”} & & \\ & & & \\ 167 \text{ „Alte împrumuturi și datorii} & & & \\ & \text{asimilate”} & & \end{array}$$

În funcție de modalitatea de efectuare a operațiunii, operațiunea de vânzare poate implica utilizarea unui cont de creanță (contul 411 „Clienți”).

→ În situația în care, potrivit legii, valoarea garanției nu va fi restituită către consumatori sau utilizatorii finali, iar operatorii punctelor de returnare nu vor avea obligația de a prelua ambalajul în cadrul acestora⁵, articol contabil

167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” = 758 „Alte venituri din exploatare”.

Având în vedere modalitățile de valorificare a voucherelor, este indicat a se ține o evidență a acestora.

Se impune, de asemenea, o evidență a ambalajelor SGR, de către entitățile implicate în mecanismul supus analizei. Apreciem că se asigură astfel atât respectarea prevederilor HG nr. 1.074/2021, cât și informațiile necesare în contextul inventarierii.

Aspectele contabile prezentate anterior vizează numai tratamentul contabil al garanțiilor reținute de comercianți și nu au caracter de reglementare.

Tratamentul contabil de mai sus a fost propus în lipsa unor eventuale norme metodologice în aplicarea HG nr. 1.074/2021, emise de inițiatorul actului normativ menționat, respectiv Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor.

Contabilizarea operațiunilor economico-financiare se efectuează în baza documentelor justificative și cu respectarea clauzelor contractuale care stau la baza operațiunilor, cât și a reglementărilor contabile în vigoare.

⁵ art. 14 alin. (3)

Totodată, în toate cazurile se va urmări respectarea legislației care reglementează anumite aspecte economico - financiare.

Subliniem că reglementările contabile aplicabile operatorilor economici nu constituie bază legală pentru efectuarea operațiunilor economico-financiare, ci stabilesc doar modalitatea de înregistrare în contabilitate a acestora. Ca urmare, responsabilitatea în ceea ce privește interpretarea legislației aplicabile domeniului SGR revine fiecărei entități raportoare.

Conform prevederilor pct. 61 alin. (1) și (2) din aceleași reglementări, administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Aceste politici trebuie elaborate având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate.

Precizăm de asemenea că, potrivit art. 10 alin. (1) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din lege revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.