Anexă

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

#

1. **Prevederi legale aplicabile, relevante pentru operațiunile de contabilizare**

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

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

art. 4 alin. (1)

Producătorii sunt obligaţi:

… f) să plătească administratorului SGR lunar, prin transfer bancar, valoarea garanţiei aferente produselor în ambalaje SGR introduse pe piaţa naţională, până la data de 25 a lunii următoare introducerii pe piaţă a produselor;

g) să perceapă de la clienţii lor garanţia aferentă produselor în ambalajele SGR introduse pe piaţa naţională şi achiziţionate de către aceştia, cu excepţia cazului în care producătorul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanţia va fi suportată în mod direct de către producător şi nu va fi percepută de la clienţii acestuia sau de la comercianţi, respectiv de la consumatorul şi/sau utilizatorul final;

h) să plătească administratorului SGR tariful de administrare conform contractului încheiat cu administratorul SGR.

art. 6 alin. (1)

Comercianţii sunt obligaţi:

… c) să plătească valoarea garanţiei operatorilor economici de la care achiziţionează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepţia cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanţiei în mod direct, în condiţiile art. 4 alin. (1) lit. g);

… f) să încaseze de la clienţii lor garanţia aferentă produselor în ambalaje SGR, cu excepţia cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanţia va fi suportată în mod direct de către producător, potrivit art. 4 alin. (1) lit. g) dacă oferirea gratuită se face la instrucţiunea acestuia, sau de către comerciant dacă oferirea gratuită se face de către comerciant şi nu va fi percepută de la consumatorul şi/sau utilizatorul final;

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

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

… g.6) modalităţile disponibile de restituire a garanţiei;

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

 g.8) situaţiile de refuz al restituirii garanţiei;

… i) să preia în cadrul punctelor de returnare toate ambalajele SGR returnate de consumatori sau utilizatori finali şi să restituie acestora valoarea garanţiei la momentul returnării ambalajelor SGR, în condiţiile prezentei hotărâri;

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

art. 12

 **Garanţia**

 (1) **Garanţia reprezintă suma plătită de către consumatorul sau utilizatorul final la momentul achiziţionării unui produs în ambalaj SGR**, cu excepţia situaţiilor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. g) şi art. 6 alin. (1) lit. f), separată de preţul produsului, gestionată în cadrul sistemului de garanţie-returnare prin intermediul administratorului SGR şi care este restituită integral consumatorului sau utilizatorului final la momentul returnării ambalajului SGR în cadrul unui punct de returnare.

 (2) Garanţia se aplică pentru fiecare unitate de produs în ambalaj SGR şi este evidenţiată distinct în documentele fiscale ale producătorilor, distribuitorilor şi comercianţilor, la comercializarea produselor, inclusiv către consumatorii sau utilizatorii finali.

 (3) Începând cu data intrării în funcţiune a SGR, producătorii prevăzuţi la pct. 1 lit. l) din anexa nr. 1[[1]](#footnote-1) sunt obligaţi ca la momentul introducerii pe piaţa naţională a produselor în ambalaje SGR să perceapă garanţia prevăzută la alin. (1), cu excepţia celor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. g).

 (4) Începând cu data intrării în funcţiune a SGR, comercianţii sunt obligaţi să perceapă garanţia de la consumatorii sau utilizatorii finali care achiziţionează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepţia cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanţia va fi suportată în mod direct de către producător, potrivit art. 4 alin. (1) lit. g) dacă oferirea gratuită se face la instrucţiunea acestuia, sau de către comerciant dacă oferirea gratuită se face de către comerciant şi nu va fi percepută de la consumatorul şi/sau utilizatorul final.

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

…

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

art. 14

 **Rambursarea garanţiei către consumatori sau utilizatori finali**

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

 a) ambalajele SGR sunt preluate manual, valoarea garanţiei 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 şi cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant;

 b) ambalajele SGR sunt preluate prin echipament automat de preluare, valoarea garanţiei este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali fie prin voucher pe care aceştia, în cadrul aceluiaşi 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 şi cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant.

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

 a) nu are aplicat marcajul care indică apartenenţa la SGR, respectiv simbolul reprezentativ şi 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 apartenenţa la SGR;

 c) nu este golit în întregime de conţinut; sau

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

art. 19

 **Desemnarea administratorului SGR**

… (6) Veniturile înregistrate cu orice titlu de către administratorul SGR, inclusiv garanţiile nerevendicate, se folosesc în mod exclusiv pentru susţinerea funcţionării şi creşterea eficienţei sistemului de garanţie-returnare.

art. 23

**Obligaţiile administratorului SGR**

… (9) Administratorul SGR are următoarele obligaţii:

… l) să stabilească şi să plătească lunar, prin transfer bancar, comercianţilor, concomitent cu rambursarea garanţiei potrivit lit. k), tariful de gestionare aferent ambalajelor SGR preluate de aceştia prin punctele de returnare de la consumatorii sau utilizatorii finali.

1. **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 desfăşoară activităţi specifice anumitor domenii de activitate pentru care legislaţia aplicabilă prevede folosirea şi a altor documente, aplică în mod corespunzător şi reglementările specifice.

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

Reamintim faptul că, potrivit prevederilor HG nr. 1.074/2021, garanția este plătită separat de preţul produsului[[2]](#footnote-2).

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

Astfel, potrivit funcțiunii conturilor, parte componentă a reglementărilor contabile menționate, valoarea garanțiilor încasate de entitate se înregistrează în contul 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”, iar rambursarea de către entitate[[3]](#footnote-3) - în numerar prin voucher sau prin transfer bancar, în condițiile legii, a garanției primite se înregistrează în debitul contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”.

În mod corespunzător, valoarea garanțiilor plătite de entitate se urmărește prin intermediul contului 267 „Creanțe imobilizate”.

A. la producători

- plata către administratorul SGR a tarifului de administrare[[4]](#footnote-4) conform contractului încheiat cu administratorul SGR[[5]](#footnote-5):

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi” = 401 „Furnizori/SGR”

și

401 „Furnizori/SGR” = 5121 „Conturi la bănci în lei”

- plata către administratorul SGR, prin transfer bancar, a valorii garanţiei aferente produselor în ambalaje SGR introduse pe piaţa naţională[[6]](#footnote-6):

267 „Creanțe imobilizate” = 401 „Furnizori/SGR”

și

401 „Furnizori/SGR” = 5121 „Conturi la bănci în lei”

- perceperea de la clienți, a garanției aferente produselor în ambalajele SGR introduse pe piaţa naţională şi achiziţionate de către aceştia[[7]](#footnote-7), cu excepţia cazului în care producătorul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 4111 „Clienți” | = | %167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”/462 „Creditori diverși”7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” |

și

5121 „Conturi la bănci în lei” = 4111 „Clienți”

- suportarea costului garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit[[8]](#footnote-8), către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanţia va fi suportată în mod direct de către producător şi nu va fi percepută de la clienţii acestuia sau de la comercianţi, respectiv de la consumatorul şi/sau utilizatorul final:

658 „Alte cheltuieli de exploatare” = 267 „Creanțe imobilizate”

B. la comercianți

- plata garanţiei operatorilor economici de la care achiziţionează produse ambalate în ambalaje SGR[[9]](#footnote-9), cu excepţia cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanţiei în mod direct, în condiţiile art. 4 alin. (1) lit. g)[[10]](#footnote-10) din HG nr. 1.074/2021:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| % | = | 401 „Furnizori” |
| 267 „Creanțe imobilizate”/461 „Debitori diverși” |  |  |
| 371 „Mărfuri” |  |  |

și

401 „Furnizori” = 5121 „Conturi la bănci în lei”

*-* încasarea de la clienţi a garanţiei aferente produselor în ambalaje SGR[[11]](#footnote-11), cu excepţia cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 5121 „Conturi la bănci în lei”/5311 „Casa în lei” | = | 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”/462 „Creditori diverși” |
|  |  |  |

- suportarea costului garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit[[12]](#footnote-12), către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, dacă oferirea gratuită se face de către comerciant şi nu va fi percepută de la consumatorul şi/sau utilizatorul final:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 658 „Alte cheltuieli de exploatare” | = | 267 „Creanțe imobilizate”/461 „Debitori diverși” |

Notă: în situația de mai sus, contabilizarea produselor astfel oferite se efectuează distinct de garanția aferentă acestora.

- evidențerea garanției aferente ambalajelor distruse:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 658 „Alte cheltuieli de exploatare” | = | 267 „Creanțe imobilizate”/461 „Debitori diverși” |

- evidențierea ambalajelor SGR neconforme, predate administratorului SGR:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 658 „Alte cheltuieli de exploatare” | = | 267 „Creanțe imobilizate”/461 „Debitori diverși” |

- evidențierea garanțiilor nerevendicate (vouchere neutilizate în termen de 12 luni) cuvenite administratorului SGR[[13]](#footnote-13):

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate” = 462 „Creditori diverși/SGR”

- încasarea de la SGR[[14]](#footnote-14) a tarifului de gestionare[[15]](#footnote-15):

4111 „Clienți”/SGR = 708 „Venituri din activițăți diverse”

și

5121 „Conturi la bănci în lei” = 4111 „Clienți”/SGR

- încasarea de la SGR a garantiilor[[16]](#footnote-16) pentru ambalajele preluate de la punctul de returnare:

4111 „Clienți”/SGR = 267 „Creanțe imobilizate”/461 „Debitori diverși”

și

5121 „Conturi la bănci în lei” = 4111 „Clienți”/SGR

- returnarea prin voucher[[17]](#footnote-17), consumatorilor sau utilizatorilor finali, a valorii garanției, pe care aceştia, în cadrul aceluiaşi comerciant care operează echipamentul automat de preluare, îl pot preschimba în numerar sau îl pot utiliza la efectuarea cumpărăturilor[[18]](#footnote-18):

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 5311 „Casa în lei” | = | % |
|  |  | 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” |
|  |  | 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate” |

a) voucherul este preschimbat în numerar, articol contabil

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

*sau*

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| % | = | 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” |
| 5311 „Casa în lei”/5121 „Conturi la bănci în lei” |  |  |
| 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate” |  |  |

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

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, precum și a garanțiilor pe care le presupune acesta, 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 general aplicabil garanțiilor 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 operaţiunilor, cât şi a reglementărilor contabile în vigoare.

Totodată, în toate cazurile se va urmări respectarea legislaţiei 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 entităţii trebuie să aprobe politici contabile pentru operaţiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situaţiile prevăzute de legislaţie. În cazul entităţilor care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligaţia gestionării entităţii respective.

Aceste politici trebuie elaborate având în vedere specificul activităţii, de către specialişti în domeniul economic şi tehnic, cunoscători ai activităţii desfăşurate şi ai strategiei adoptate de entitate.

În ceea ce privește tratamentul TVA aferentă operațiunilor derulate potrivit HG nr.

1.074/2021, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, menționăm că acesta este cel prevăzut de legislația aplicabilă.

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

1. producător - operatorii economici prevăzuţi la art. 16 alin. (1) din Legea nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor şi a deşeurilor de ambalaje, cu modificările şi completările ulterioare [↑](#footnote-ref-1)
2. art. 12 alin. (1) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-2)
3. art. 14 alin. (2) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-3)
4. tarif de administrare - suma de bani plătită prin transfer bancar administratorului SGR de către producător pentru fiecare unitate de ambalaj SGR introdusă pe piaţa naţională, destinată acoperirii costurilor generate de implementarea şi funcţionarea sistemului de garanţie-returnare, inclusiv eventualele contribuţii plătite de către administratorul SGR pentru neîndeplinirea obiectivelor de returnare (numerar (pct. 1 lit. o) din Anexa 1 la HG nr. 1.074/2021) [↑](#footnote-ref-4)
5. art. 4 alin. (1) lit. h) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-5)
6. art. 4 alin. (1) lit. f) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-6)
7. art. 4 alin. (1) lit. g) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-7)
8. art. 4 alin. (1) lit. g) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-8)
9. art. 6 alin. (1) lit. c) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-9)
10. producătorii sunt obligați să perceapă de la clienţii lor garanţia aferentă produselor în ambalajele SGR introduse pe piaţa naţională şi achiziţionate de către aceştia, cu excepţia cazului în care producătorul decide să suporte costul garanţiei în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul şi/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanţia va fi suportată în mod direct de către producător şi nu va fi percepută de la clienţii acestuia sau de la comercianţi, respectiv de la consumatorul şi/sau utilizatorul final [↑](#footnote-ref-10)
11. art. 6 alin. (1) lit. f) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-11)
12. art. 12 alin. (4) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-12)
13. art. 19 alin. (6), coroborat cu art. 14 alin. (2), din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-13)
14. art. 23 alin. (9) lit. l) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-14)
15. tarif de gestionare - suma de bani plătită prin transfer bancar de către administratorul SGR comercianţilor, respectiv comercianţilor HoReCa, după caz, pentru fiecare unitate de ambalaj SGR care a fost returnată la punctele de returnare sau predată administratorului SGR de către comercianţii HoReCa, destinată acoperirii costurilor în legătură directă cu îndeplinirea obligaţiilor privind preluarea şi stocarea ambalajelor SGR (pct. 1 lit. p) din Anexa 1 la HG nr. 1.074/2021) [↑](#footnote-ref-15)
16. art. 23 alin. (9) lit. l) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-16)
17. voucher - tichet valoric, fizic sau electronic, eliberat consumatorului sau utilizatorului final, pe care îl poate întrebuinţa fie pentru achitarea cumpărăturilor, fie îl poate preschimba în numerar (pct. 1 lit. q) din Anexa 1 la HG nr. 1.074/2021) [↑](#footnote-ref-17)
18. art. 14 alin. (2) lit. b) din HG nr. 1.074/2021 [↑](#footnote-ref-18)