

ASPECTE PRIVIND EVIDENȚIEREA ÎN CONTABILITATE A AVANSURILOR DE TREZORERIE ÎN VALUTĂ

Marilena GUGHEA – Consilier superior
Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice
Drd. Irina Diana IORDACHE
Universitatea “1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

<p style="text-align: center;">Rezumat</p> <p>Articolul prezintă unele aspecte privind evidențierea în contabilitate a avansurilor de trezorerie în valută, din perspectiva <i>Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014¹, cu modificările și completările ulterioare.</i></p>	<p style="text-align: center;">Abstract</p> <p>The paper presents some aspects of accounting foreign currency cash advances in terms of <i>Accounting Regulations conform to the annual individual financial statements and annual consolidated financial statements, approved by the Order of the minister of public finance no. 1.802/2014, as subsequently amended.</i></p>
<p style="text-align: center;">Cuvinte cheie:</p> <p>√ avansuri de trezorerie, curs valutar, cheltuieli, salariat</p>	<p style="text-align: center;">Keywords:</p> <p>√ cash advances, exchange rate, expenses, employee</p>

Avansurile de trezorerie reprezintă sume (în lei sau valută) puse la dispoziția salariaților în vederea efectuării unor plăți în favoarea acestora. Sumele plătite din avansuri de trezorerie trebuie decontate/justificate, iar eventualele sume neutilizate se restituie către casierie.

Prezentăm, în continuare, principalele prevederi cuprinse în *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*, cu privire la evidențierea în contabilitate a avansurilor de trezorerie, astfel:

a) Prevederi referitoare la acordarea și justificarea avansurilor de trezorerie:

↳ sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 “Avansuri de trezorerie”, respectiv contul 461 “Debitori diverși”, în cazul terților) [pct. 306 alin. (1)];

↳ sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare în vederea plății unor achiziții sau prestări de servicii, se evidențiază în contul 542 “Avansuri de trezorerie”/analitic distinct [pct. 302 alin. (3)];

↳ în cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului [pct. 306 alin. (2)];

↳ sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 “Debitori diverși”) sau creanțe în legătură cu personalul (4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”), în funcție de natura creanței [pct. 306 alin. (3)].

b) Prevederi aplicabile pentru evaluarea avansurilor de trezorerie în valută

Avansurile de trezorerie reprezintă, din punct de vedere contabil, **elemente monetare**², fiind prezentate în bilanț la rubrica “Active circulante”, elementul “Casa și conturi la bănci”. Ca

¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare *Reglementări contabile*

² Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. [pct. 315 alin. (1) din *Reglementările contabile*]

urmare, în cazul avansurilor de trezorerie acordate în valută trebuie avute în vedere prevederile referitoare la evaluarea elementelor monetare în valută, la următoarele momente: data efectuării operațiunilor (de exemplu, data acordării și decontării avansului), finele fiecărei luni (evaluare lunară) și încheierea exercițiului financiar (prevederi prezentate succint în continuare):

b1) Evaluarea la data efectuării operațiunilor

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente) [pct. 304 alin. (1)].

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop (pct. 308).

b2) Evaluarea lunară (la finele fiecărei luni)

La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz [pct. 304 alin. (3) și alin. (4)].

Notă: Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul Băncii Naționale a României, utilizându-se:

a) pentru contabilizarea tranzacțiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii;

b) cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, existente în sold la sfârșitul lunii [pct. 325 alin. (2)].

b3) Evaluarea la încheierea exercițiului financiar (data bilanțului)

La fiecare dată a bilanțului, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar [pct. 94 lit. a)].

Diferențele de curs valutar de natura cheltuielilor sau veniturilor financiare, după caz, rezultate în urma evaluării elementelor monetare exprimate în valută (inclusiv a avansurilor de trezorerie în valută) la diferite momente se evidențiază cu ajutorul conturilor:

✎ 7651 “Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”;

✎ 6651 “Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”.

Documentele financiar-contabile utilizate pentru evidența avansurilor de trezorerie sunt cele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015³.

📖 Exemplul nr. 1

La data de 4 februarie 2019, societatea GAMA S.A. acordă suma de 2.500 EUR, ca avans de trezorerie, unui salariat în vederea participării în perioada 5-14 februarie 2019 la un curs de pregătire în domeniul IT organizat de o companie cu sediul în Amsterdam. Cheltuielile cu cazarea și transportul salariatului, ocazionate de participarea la curs sunt suportate de angajator, iar pe perioada deplasării salariatul primește indemnizație de deplasare.

Transportul dus-întors pe ruta București – Amsterdam și cazarea pe perioada organizării cursului au fost achitate de societatea GAMA S.A. anterior deplasării.

³ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/05.11.2015 privind documentele financiar-contabile (M.O. nr. 910/09.12.2015)

La întoarcerea din delegație, la data de 15 februarie 2019, salariatul justifică utilizarea sumei de 2.165 EUR, astfel:

345 EUR, reprezentând contravaloarea transportului de la aeroportul de destinație la locul de cazare și retur;

1.820 EUR, reprezintă indemnizație de deplasare (diurnă), în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană.

Avansul de trezorerie neutilizat, în sumă de 335 EUR, se depune la casierie în data de 15 februarie 2019.

Din punct de vedere contabil, entitatea GAMA S.A. aplică *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.*

Societatea recunoaște cheltuielile suportate din avansuri de trezorerie în valută la cursul valutar de la data decontării avansului.

Presupunem următoarele cursuri de schimb valutar comunicate de Banca Națională a României:

Data (zi bancară)	Curs lei/euro*
1 februarie 2019	4,651
4 februarie 2019	4,620
14 februarie 2019	4,640
15 februarie 2019	4,636

*Informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt ipotetice.

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate:

4 februarie 2019: Acordarea avansului de trezorerie în sumă de 2.500 EUR

Având în vedere faptul că, potrivit reglementărilor contabile, evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate în valută se realizează la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR, din **ultima zi bancară anterioară operațiunii**, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii), pentru înregistrarea acordării avansului se utilizează cursul valutar din data de 1 februarie 2019, ultima zi bancară anterioară operațiunii (4,651 lei/EUR).

542 Avansuri de trezorerie/EURO	=	5314 Casa în valută	11.627,5 lei (2.500 EUR x 4,651 lei/EUR)
---------------------------------	---	---------------------	---

15 februarie 2019: Decontarea avansului de trezorerie

Înregistrarea cheltuielilor cu deplasarea salariatului pe teritoriul Olandei (se utilizează cursul valutar din data de 14 februarie 2019, ultima zi bancară anterioară operațiunii (4,640 lei/EUR).

625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări/analitic transport	=	542 Avansuri de trezorerie/ EURO	1.600,8 lei (345 EUR x 4,640 lei/EUR)
---	---	-------------------------------------	--

Înregistrarea cheltuielilor cu diurna (contravaloarea sumei de 1.820 EUR).

625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări/analitic diurnă	=	542 Avansuri de trezorerie/ EURO	8.444,8 lei (1.820 EUR x 4,640 lei/EUR)
--	---	-------------------------------------	--

15 februarie 2019: Înregistrarea avansului de trezorerie neutilizat, de la casierie (335 EUR)

5314 Casa în valută/EURO	=	542 Avansuri de trezorerie/ EURO	1.554,4 lei (335 EUR x 4,640 lei/EUR)
--------------------------	---	-------------------------------------	--

 **Înregistrarea diferențelor de curs valutar la data decontării avansului**

6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	=	542 Avansuri de trezorerie/ EURO	27,5 lei
---	---	-------------------------------------	----------

Notă:

În acest exemplu, avansul de trezorerie în valută este decontat în decursul aceleiași luni în care a fost acordat, întreaga diferență de curs valutar fiind recunoscută în acea lună (februarie 2019).

În situația în care avansul de trezorerie în valută este decontat în luna următoare, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până la data decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni. Cursul valutar utilizat pentru evaluarea lunară este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

 **Exemplul nr. 2**

Societatea OMNIA S.A., care își desfășoară activitatea în domeniul industriei constructoare de mașini, acordă unui salariat, ca avans spre decontare, suma de 1.950 EUR în vederea efectuării unei deplasări în Italia în interesul serviciului, pentru participarea la conferințe și diverse reuniuni ce prezintă interes pentru activitatea specifică a entității.

La data acordării avansului (18 decembrie 2018), cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României a fost de 4,65 lei (se utilizează cursul valutar din data de 17 decembrie 2018, ultima zi bancară anterioară operațiunii)⁴.

Avansul nu a fost decontat până la sfârșitul exercițiului financiar, astfel că la data de 31 decembrie 2018 societatea OMNIA S.A. are evidențiată în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie"/EURO contravaloarea sumei de 1.950 EURO.

 **18 decembrie 2018:**

Înregistrarea avansului de trezorerie acordat salariatului, în sumă de 1.950 EUR.

542 Avansuri de trezorerie/EURO	=	5314 Casa în valută	9.067,5 lei (1.950 EUR x 4,65 lei/EUR)
---------------------------------	---	---------------------	---

 **31 decembrie 2018:**

Evaluarea avansului de trezorerie în valută la finele exercițiului financiar (presupunem că, la data de 31 decembrie 2018, cursul de schimb valutar comunicat de BNR a fost de 4,82 lei/EUR).

542 Avansuri de trezorerie/EURO	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	331,5 lei 1.950 EUR (4,82 – 4,65) lei/EUR
---------------------------------	---	---	--

Înregistrarea în categoria "Alte creanțe în legătură cu personalul" a avansului de trezorerie nejustificat la data bilanțului [conform pct. 306 alin. (3) din Reglementările contabile].

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	542 Avansuri de trezorerie/ EURO	9.399 lei (2.500 EUR x 4,8 lei/EUR)
---	---	-------------------------------------	--

⁴ Informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt ipotetice.