

## CASE STUDY ON RE-ADJUSTMENTS DEPENDING ON PRICE MODIFICATION

**Cozma Ighian Diana**

Universitatea de Nord Baia Mare, Str. Dr. Victor Babes, nr 62 / A, 430083 Baia Mare,  
jud. Maramures, Telefon: 0262-218922, Fax: 0262-276153

### Abstract

Inflationary moments, characterized by significant price rises, have proved that accounting systems based on historical costs provide a distorted image of the reality: the elements of the balance sheet are under-valuated, and the stock-related expenses and amortization in the profit and loss account are also under-valuated. Under these circumstances, the result is over-valuated, and its distribution leads to allotments from the company's capital. In this paper we draw up a case study with regards to the methods used for adjusting price modification, clearly outlining, through a comparative analysis, the main differences between the accounting system based on historical cost and inflation accounting.

**Key words:** accounting system; financial statements; prices; inflation.

### Introducere

Prețurile se modifică în timp, ca urmare a diverși factori economici și sociali, particulari sau generali. Factorii particulari (cum sunt modificări ale cererii și ofertei, a tehnologiei, etc) pot genera variații semnificative ale prețurilor, independente între ele. Pe lângă aceștia, factorii generali pot genera o modificare a nivelului general al prețurilor și, prin aceasta, în puterea generală de cumpărare a monedei.

Având în vedere că în majoritatea țărilor informațiile furnizate de contabilitate prin intermediul situațiilor financiare au la bază costul istoric, care nu ia în considerare modificările nivelului general al prețurilor sau modificarea individuală a prețurilor activelor deținute, este necesar ca utilizatorii informațiilor contabile să cunoască efectele variației prețurilor asupra poziției financiare și a performanțelor întreprinderii.

În acest sens, întreprinderile trebuie să prezinte informații ca răspuns la efectele variației prețurilor, iar acest lucru se poate realiza prin utilizarea unor metodologii de ajustare a elementelor situațiilor financiare prin care să se cuantifice efectele modificării prețurilor. În prezent asistăm la o reformulare a modelului contabil asupra valorii, care constă în reconsiderarea principiilor fundamentale ale evaluării. Contabilitatea evoluează de la sistemul costului istoric la cel al valorii actuale. Punerea sub semnul îndoielii a evaluării la costuri istorice nu este nouă. Momentele inflaționiste, caracterizate prin creșteri semnificative de prețuri au arătat că, contabilitatea în costuri istorice furnizează o imagine distorsionată a realității: elementele bilanțiere sunt subevaluate, iar cheltuielile cu stocurile și amortizarea din contul de profit și pierdere sunt, de asemenea, subevaluate. În aceste condiții rezultatul este supraevaluat, iar distribuirea lui conduce la repartizări din capitalul întreprinderii.

### Metodologia cercetării

În ceea ce privește metodele de cercetare aplicate în cadrul acestei lucrări, am utilizat cu preponderență studiile de caz, dar și instrumentul de lucru concretizat în analiza documentelor, în special a documentelor contabile, atât a celor curente, cât și a celor periodice (de sinteză). Utilizarea studiilor de caz în prezenta lucrare a fost justificată de faptul că ne-a permis o analiză sistematică a influenței modificării prețurilor asupra informațiilor contabile, prin colectarea datelor și analiza informațiilor obținute.

### Studiu de caz privind retratarea în funcție de modificarea prețurilor

Pentru reflectarea impactului modificării prețurilor asupra situațiilor financiare am efectuat un studiu de caz la SC DOCOM ELECTRONIC SRL, persoană juridică română al cărui obiect de activitate îl reprezintă comerțul cu amănuntul al articolelor și aparatelor electrocasnice, al aparatelor radio și televizoarelor. Studiul de caz a fost efectuat pentru situațiile financiare ale anului 2006, dorind să demonstrăm că, chiar dacă România a ieșit din sfera hiperinflației începând cu anul 2003, influența modificării prețurilor asupra situațiilor financiare este totuși semnificativă.

Situațiile financiare ale SC DOCOM ELECTRONIC SRL exprimate în cost istoric la 31.dec.2006 sunt redată în continuare.

Tab. 1

Bilanț la 31.12.2006 (în costuri istorice)

Activ	Sold la 01.01.2006	Sold la 31.12.2006	Pasiv	Sold la 01.01.2006	Sold la 31.12.2006
Imobilizări corporale – valoare brută	43.224	49.519	Datorii pe termen scurt	144.309	525.236
Amortizarea imobilizărilor corporale	14.019	39.053	Datorii pe termen lung	-	-
Valoarea netă	29.205	10.466	Venituri în avans	-	22.691
Imobilizări financiare	-	2.180	Capital social	200	200
Stocuri	146.400	178.715	Rezerve legale	40	40
Creanțe	31.462	187.083	Profit reportat	137.965	137.965
Casa și contul la bănci	75.151	361.089	Profit curent	52.505	47.209
Cheltuieli înregistrate în avans	296	808	Repartizarea profitului	(52.505)	-
			Total capitaluri proprii	138.205	185.414
Total activ	282.514	740.341	Total pasiv	282.514	740.341

Sursa: prelucrare proprie

Datoriile pe termen scurt sunt formate din:	
- furnizori	109.488
- clienți-creditori	700
- impozit pe profit	1.283
- TVA de plată	6.903
- sume depuse de asociat	23.755
- salarii	768
- asigurări și protecție socială	1.412
<b>TOTAL</b>	<b>144.309</b>

Tab. 2

## Contul de profit și pierdere la 31.12.2006 în costuri istorice

Venituri din vânzarea mărfurilor	1.846.598
Cheltuieli din exploatare	
Cheltuieli cu materiale consumabile	13.146
Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	5.652
Cheltuieli cu materiale nestocate (604)	8.932
Cheltuieli cu energia electrică și apă	2.261
Cheltuieli privind mărfurile	1.652.411
Cheltuieli cu personalul	24.311
Cheltuieli cu amortizarea	25.033
Cheltuieli cu serviciile prestate de terți	59.542
<b>Total cheltuieli din exploatare</b>	<b>1.791.288</b>
<b>Rezultatul din exploatare</b>	<b>55.310</b>
Venituri din dobânzi	427
Cheltuieli privind dobânzile	438
<b>Rezultatul financiar</b>	<b>- 11</b>
Profit brut	55.299
Impozit pe profit	8.090
<b>Profit net</b>	<b>47.209</b>

Sursa: prelucrare proprie

Etapele de parcurs pentru retratare sunt următoarele:

- ajustarea la inflație a bilanțului de deschidere al anului 2006 în puterea de cumpărare de la 01.01.2006;
- ajustarea la inflație în prima perioadă de aplicare efectivă.

**A. Ajustarea la inflație a elementelor bilanțului de deschidere al anului 2006 în puterea de cumpărare de la 01.01.2006.**

**• Ajustarea la inflație a activelor imobilizate corporale**

Ajustarea la inflație a activelor imobilizate se efectuează prin înmulțirea costului istoric cu factorul de conversie calculat ca raport între indicele prețurilor de consum de la data bilanțului și indicele de la data intrării.

Pentru ajustarea amortizării cumulate se poate utiliza unul dintre următoarele procedee:

- se aplică variația indicelui prețurilor de consum între data intrării în întreprindere și data bilanțului;
- se aplică cota de amortizare corespunzătoare asupra valorii ajustate la inflație a activelor imobilizate, ținând cont de durata de utilizare efectivă a acestora.

În cadrul exemplului nostru am ales primul procedeu de ajustare a amortizării cumulate.

Tab. 3

## Ajustarea la inflație a activelor imobilizate corporale

Denumire activ	Data intrării	Valoarea contabilă în cost istoric	Factor de conversie*	Valoarea ajustată	Diferența din ajustare
Calculator 1	03.09.03	1.066	1,24	1.322	256
Casa de marcat	04.09.03	1.106	1,24	1.371	265
Raft expunere	12.09.03	3.349	1,24	4.153	804
Sistem alarmă	14.09.03	770	1,24	955	185
Firmă luminoasă	19.09.03	872	1,24	1.081	209
Mobilier	30.09.03	1.200	1,24	1.488	288
Instalație încălzire	16.08.04	3.277	1,124	3.683	406
Calculator 2	23.09.04	3.450	1,113	3.840	390
Autoturism Ford	16.10.04	25.404	1,1	27.944	2.540
Instalație aer condiționat	15.05.05	2.730	1,046	2856	126
Total		43.224		48.693	5.469

Sursa: Calcule proprii

\*Factorii de conversie s-au calculat pe baza indicilor prețurilor de consum furnizați de Institutul Național de Statistică



- **Ajustarea la inflație a stocurilor**

Ajustarea la inflație a stocurilor se realizează prin aplicarea variației indicelui prețurilor de consum între data achiziției lor și data bilanțului. În cazul în care stocurile sunt exprimate la valoarea realizată netă, ele nu mai sunt supuse ajustării. Astfel, un aspect important îl constituie stabilirea datei de intrare a fiecărei categorii de stoc, dar și metodele de evaluare folosite. Metoda aleasă de evaluare a ieșirilor de stocuri trebuie aplicată consecvent conform principiului permanenței metodelor iar schimbarea ei trebuie justificată (Nistor C. S., 2009).

Societatea analizată înregistrează la începutul exercițiului financiar în categoria stocurilor – mărfuri în valoare de 146.400 lei. Evidența mărfurilor se ține global-valoric. Având în vedere rulajul foarte mare al stocurilor de mărfuri, pentru ajustarea acestora la inflație s-a calculat viteza de rotație a mărfurilor și, în funcție de aceasta, am determinat data intrării lor în întreprindere.

Tab. 5

Ajustarea la inflație a stocurilor

Denumire activ	Valoare în cost istoric	Viteza de rotație	Data intrării	Factor de conversie	Valoarea ajustată la 01.01.06	Diferența de ajustat
Mărfuri	146.400	39	22.11.05	1,018	149.035	2.635

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Mărfuri” = „Diferențe din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație” 2.635

Desigur, pentru obținerea unui rezultat mai corect, ajustarea trebuia efectuată pentru fiecare categorie de marfă în parte. Dar având în vedere că întreprinderea organizează evidența mărfurilor global-valoric a fost foarte greu de identificat din actele contabile valoarea fiecărei categorii de mărfuri ceea ce a făcut imposibilă determinarea vitezei de rotație pe fiecare categorie de marfă.

- **Ajustarea la inflație a cheltuielilor înregistrate în avans**

Având în vedere că, cheltuielile înregistrate în avans, reprezentate de plăți privind asigurarea auto, au fost înregistrate la data de 29.12.05, rezultă că ele sunt exprimate în puterea de cumpărare de la data bilanțului, și prin urmare nu mai sunt ajustate la inflație.

- **Ajustarea la inflație a capitalurilor proprii**

Tab. 6

Ajustarea la inflație a capitalului social

Data înscrierii	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată	Diferența de ajustat
27.08.2003	200	1,263	253	53
Total	200		253	53

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Diferențe din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație” = „Capital subscris vărsat” 53

Tab. 7

## Ajustarea la inflație a rezervelor legale

Data constituirii	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată	Diferența de ajustat
31.12.2003	40	1,187	47	7
Total	40		47	7

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Diferențe din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație” = „Rezerve legale” 7

Rezultatul reportat nu se supune ajustării la inflație în prima perioadă de retratare, conform IAS 29.

- **Calculul impozitelor amânate**

Impozitele amânate, datorii sau creanțe, sunt calculate utilizând cota de impozit pe profit de 16 %, cotă în vigoare în anul 2005.

Trebuie să precizăm că ajustările la inflație efectuate asupra elementelor capitalurilor proprii nu au incidență asupra impozitelor amânate.

Tab. 8

## Calculul impozitelor amânate

Explicații	Valoare contabilă ajustată	Valoare contabilă în cost istoric	Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare deductibile	Impozit amânat
Active imobilizate	48.693	43.224	5.469	-	875
Amortizare active imobilizate	15.880	14.019	-	1.861	(298)
Mărfuri	149.035	146.400	2.635	-	422
Total					999

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate a impozitului amânat:  
 „Diferențe din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație” = „Impozit pe profit amânat” 999

**Întocmirea bilanței finale**

Balanța finală la 31.12.2005 reprezintă baza de întocmire a bilanțului de deschidere ajustat la inflație la 01.01.2006, în puterea de cumpărare de la această dată. Pentru prezentarea comparativă a informațiilor la sfârșitul anului curent, bilanțul de deschidere a fost exprimat și în puterea de cumpărare de la 31.12.2006, prin multiplicarea posturilor exprimate în putere de cumpărare la 01.01.2006 cu rata inflației din anul 2006 (4,87 %).

**B. Ajustarea la inflație în prima perioadă de aplicare efectivă**

Elementele componente ale situațiilor financiare în prima perioadă de aplicare efectivă vor fi ajustate la inflație prin înregistrarea tuturor ajustărilor efectuate asupra elementelor nemonetare în debitul contului 688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație”, respectiv creditul contului 788 „Venituri din ajustarea la inflație”. La rândul lor, aceste conturi vor fi închise prin intermediul contului 121 „Profit și pierdere”, iar la nivelul contului de profit și pierdere diferența dintre rulajele celor două conturi va reflecta rezultatul din situația monetară netă.

Tab. 9

Balanța finală la 31.12.2005

Simb. cont	Denumire cont	Sold la 31.12.2005		Ajustări		Sold ajustat la 31.12.2005	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital social	-	200	-	53	-	253
1051	Rezerve din reevaluare inflație	-	-	-	5184 *	-	5184
1061	Rezerve legale	-	40	-	7	-	47
117	Rezultatul reportat	-	137.965				137.965
121	Profit și pierdere	-	52.505	-	-	-	52.505
129	Repartizarea profitului	52.505	-	-	-	52.505	-
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	37.033	-	3.983	-	41.016	-
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.	6.191	-	1.486	-	7.677	
2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor.	-	12.380	-	1.468	-	13.848
2814	Amortizarea altor imobilizări	-	1.639	-	393	-	2032



	corporale						
371	Mărfuri	146.400	-	2.635	-	149.035	-
401	Furnizori	-	109.488	-	-	-	109.488
4111	Clienți	31.462	-	-	-	31.462	-
419	Clienți-creditori	-	700	-	-	-	700
421	Personal – salarii datorate	-	768	-	-	-	768
431	Asigurări sociale		1.412				1.412
4412	Impozit amânat				999		999
4423	TVA de plată		6.903				6.903
4411	Impozitul pe profit		1.283				1.283
455	Sume datorate acționarilor/asociațiilor		23.755				23.755
471	Cheltuieli înregistrate în avans	296				296	
5121	Conturi la bănci în lei	75.151					75.151
	Total	349.038	349.038	8.104	8.104	357.142	357.142

\* 5184 = 5469 + 2635 - (1861 + 53 + 7 + 999)

Sursa: Calcule proprii

Tab. 10

Bilanț de deschidere ajustat la inflație la 01.01.2006

Activ	Sold la începutul anului ajustat în puterea de cumpărare la 01.01.2006	Sold la începutul anului ajustat în puterea de cumpărare la 31.12.2006 *	Pasiv	Sold la începutul anului ajustat în puterea de cumpărare la 01.01.2006	Sold la începutul anului ajustat în puterea de cumpărare la 31.12.2006 *
Imobilizări corporale	48.693	51.064	Datorii pe termen scurt	144.309	151.337
Amortizarea imobilizărilor corporale	15.880	16.653	Impozit pe profit amânat	999	1.048
			Total datorii pe termen scurt		152.385
Valoarea netă	32.813	34.411	Datorii pe termen lung	145.308	-
Stocuri	149.035	156.293	Venituri în avans	-	-
Creanțe	31.462	32.994	Capital social	253	265
Casa și contul la bănci	75.151	78.811	Rezerve legale	47	49
Cheltuieli înregistrate în avans	296	310	Rezerve din reevaluare - inflație	5.184	5.436
			Profit reportat	137.965	144.684
			Profit curent	52.505	55.062
			Repartizarea	(52.505)	(55.062)

			profitului		
			Total capitaluri proprii	143.449	150.434
Total activ	288.757	302.819	Total pasiv	288.757	302.819

\* Ajustarea s-a efectuat cu indicele 1,0487, care reprezintă rata inflației în anul 2006.

Sursa: Calcule proprii

Factorii de conversie utilizați se calculează în funcție de indicele prețurilor de consum de la 31.12.2006 și indicii de la data intrării elementelor retratați, în cazul celor intrate ulterior datei de 01.01.2006, respectiv de la 31.12.2006 și cel de la 01.01.2006 pentru elementele nemonetare care au fost supuse ajustării în anul precedent.

### 1. Ajustarea la inflație a bilanțului de închidere a exercițiului în puterea de cumpărare de la 31.12.2006.

#### • Ajustarea la inflație a activelor imobilizate la 31.12.2006

Chiar dacă o parte din activele imobilizate sunt amortizate integral la sfârșitul exercițiului 2006, le-am inclus în procedura de ajustare la inflație, deoarece ele nu au fost casate.

Chiar dacă rezultatul final este același am considerat necesară și retratarea acestor active pentru a nu aduna în bilanț valori ale activelor imobilizate exprimate în diferite puteri de cumpărare. Oricum, valoarea contabilă netă a activelor imobilizate va fi aceeași indiferent dacă aceste active sunt supuse sau nu retratării.

Tab. 11

#### Ajustarea la inflație a activelor imobilizate la 31.12.2006

Denumire activ	Data intrării în întreprindere	Valoare contabilă în cost istoric	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Calculator 1	03.09.2003	1.066	1,325	1.412	346
Casa de marcat	04.09.2003	1.106	1,325	1.465	359
Raft expunere	12.09.2003	3.349	1,325	4.437	1.088
Sistem alarmă	14.09.2003	770	1,325	1.020	250
Firmă luminoasă	19.09.2003	872	1,325	1.155	283
Mobilier	30.09.2003	1.200	1,325	1.590	390
Instalație încălzire	16.08.2004	3277	1,185	3.883	606
Calculator 2	23.09.2004	3.450	1,179	4.068	618
Autoturism	16.10.2004	25.404	1,153	29.291	3.887

Ford					
Instalație aer condiționat	15.05.2005	2.730	1,097	2.995	265
Canapea	15.03.2006	2.333	1,036	2.417	84
Fotoliu	15.03.2006	1.516	1,036	1.571	55
Notebook Toshiba	20.10.2006	2.446	1,003	2.453	7
Total		49.519		57.757	8.238

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:

%	= „Venituri din ajustarea la inflație”	2.623*
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		2.098
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”		525

\* Suma s-a obținut scăzând din diferența de ajustare rezultată cu cadrul acestei etape (8.092 lei) pe cea calculată cu cadrul etapei precedente (5.469 lei).

%	= „Venituri din ajustarea la inflație”	146
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		7
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”		139

Tab. 12

Ajustarea la inflație a amortizării activelor imobilizate

Denumire activ	Amortizare cumulată	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Calculator 1	1.066	1,325	1.412	346
Casa de marcat	1.106	1,325	1.465	359
Raft expunere	1.009	1,325	1.337	328
Sistem alarmă	226	1,325	299	73
Firmă luminoasă	872	1,325	1.155	283
Mobilier	352	1,325	466	114
Instalație încălzire	3.277	1,185	3.883	606
Calculator 2	2.588	1,179	3.051	463
Autoturism Ford	25.404	1,153	29.291	3.887
Instalație aer	2.730	1,097	2.995	265

condiționat				
Canapea	175	1,036	181	6
Fotoliu	114	1,036	118	4
Notebook Toshiba	134	1,003	135	1
Total	39.053		45.788	6.735

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:		
„ Cheltuieli din ajustarea la inflație”	=	4.863*
	„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	4.458
	„Amortizarea altor imobilizări corporale”	405

\* Suma de 4.863 lei s-a obținut prin scăderea din diferența de ajustare rezultată în cadrul acestei etape (6.724 lei) pe cea calculată în cadrul etapei precedente (1.861 lei).

„ Cheltuieli din ajustarea la inflație”	=	%	11
	„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	de	1
	„Amortizarea altor imobilizări corporale”		10

Tab. 13

#### Ajustarea la inflație a stocurilor

Denumire activ	Valoare în cost istoric	Viteza de rotație	Data intrării	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Mărfuri	178.715	35 zile	26.11.06	1,0184	182.012	3.297
Total	178.715				182.012	3.297

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:		
„Mărfuri”	=	„Venituri din ajustarea la inflație” 662 *

\*Similar, suma s-a obținut prin scăderea din diferența de ajustare rezultată de 3.297 lei pe cea calculată în cadrul etapei precedente (de 2.635 lei).

#### • Ajustarea la inflație a cheltuielilor înregistrate în avans

Cheltuielile înregistrate în avans în sold la 31.12.2006 sunt reprezentate de plăți efectuate la data de 29.12.2006 pentru asigurarea auto, ele fiind deci exprimate în puterea de cumpărare de la data bilanțului, motiv pentru care nu mai sunt supuse ajustării la inflație. Soldul inițial al cheltuielilor înregistrate în avans se

ajustează pentru tot exercițiul 2006 deoarece ele au fost scoase din evidență doar la finele exercițiului (la data de 29.12.2006).

Tab. 14

## Ajustarea la inflație a cheltuielilor înregistrate în avans

Denumire elemente	Data înregistrării	Valoare în stoc istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată	Diferența de ajustat
Cheltuieli înregistrate în avans	30.12.2005	296	1,0487	310	14
Total		296		310	14

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:

„Cheltuieli înregistrate în avans = „Venituri din ajustarea la inflație” 14

• **Ajustarea la inflație a elementelor capitalurilor proprii**

• **Ajustarea la inflație a capitalului social**

Având în vedere că valoarea capitalului social nu a suferit modificări pe parcursul exercițiului financiar, pentru ajustarea la inflație s-a pornit de la valoarea ajustată la începutul exercițiului, multiplicată cu rata inflației aferentă anului 2006 de 1,0487.

Tab. 15

## Ajustarea la inflație a capitalului social

Denumire element	Valoarea la 01.01.2006	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Capital social	253	1,0487	265	12
Total	253		265	12

Înregistrarea în contabilitate:

„Cheltuieli din ajustarea la inflație” = „Capital subscris vărsat” 12

• **Ajustarea la inflație a rezervelor legale**

Ajustarea la inflație a rezervelor legale s-a realizat similar capitalului social, pornind de la valoarea lor ajustată la inflație la 01.01.2006.

Tab. 16

## Ajustarea la inflație a rezervelor legale

Denumire element	Valoarea la 01.01.2006	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Rezerve legale	47	1,0487	49	2
Total	47		49	2

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Cheltuieli din ajustarea la inflație” = „Rezerve legale” 2

- **Ajustarea la inflație a rezultatului reportat**

Dacă în prima perioadă de aplicare a contabilității de inflație rezultatul reportat nu a fost ajustat la inflație, în prima perioadă de aplicare efectivă el va fi inclus în procedura de ajustare, pornind de la valoarea sa istorică și utilizând indicele inflației aferent anului 2006.

Tab. 17

Ajustarea la inflație a rezultatului reportat				
Denumire element	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Rezultat reportat	137.965	1,0487	144.684	6.719

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Cheltuieli din ajustarea la inflație” = „Rezultat reportat” 6.719  
 Tab. 18

Ajustarea la inflație a rezervelor din reevaluare aferente primului an de aplicare a contabilității de inflație

Denumire element	Valoarea la 01.01.2006	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Rezerve din reevaluare	5.184	1,0487	5.436	252

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Cheltuieli din ajustarea la inflație” = „Rezerve din reevaluare” 252

- **Ajustarea la inflație a veniturilor înregistrate în avans**

Veniturile înregistrate în avans se supun ajustării la inflație pornind de la valoarea lor istorică și de la data înregistrării lor în contabilitate.

Tab. 19

Ajustarea la inflație a veniturilor înregistrate în avans					
Denumire element	Data înregistrării	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoarea ajustată	Diferența de ajustat
Venituri înregistrate în avans	04.10.2006	29.691	1,0205	30.300	609

Total		29.691		30.300	609
-------	--	--------	--	--------	-----

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate:  
 „Cheltuieli din ajustarea la inflație” = „Venituri înregistrate în avans” în 609

Tab. 20

Calculul impozitelor amânate pentru anul 2006

Explicații	Valoarea contabilă ajustată	Valoarea contabilă în cost istoric	Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare deductibile	Impozit amânat
Active imobilizate	57.757	49.519	8.238	-	1.318
Amortizarea activelor imobilizate	45.788	39.053	-	6.735	(1078)
Mărfuri	182.012	178.715	3.297	-	528
Cheltuieli înregistrate în avans	310	296	-	14	(2)
Venituri înregistrate în avans	30.300	29.691	609	-	97
Total					863

Sursa: Calcule proprii

Înregistrările în contabilitate:

„Impozitul pe profit amânat” = „Venituri din ajustarea la inflație” la 136 \*

\* Suma de 136 lei a fost obținută prin diferența între 863 lei, impozit amânat la finele anului 2006 și 999 lei, la sfârșitul anului 2005.

## 2. Ajustarea la inflație a contului de profit și pierdere în puterea de cumpărare de la 31.12.2006

În vederea evaluării pertinente a performanțelor întreprinderii este necesară retratarea elementelor contului de rezultate. Pentru efectuarea ajustării la inflație a contului de profit și pierdere este necesară analiza ciclicității apariției veniturilor și cheltuielilor, în scopul calculării factorilor de conversie, astfel (Ministerul Finanțelor Publice, Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, 2001):

- elementele a căror apariție este constantă pe parcursul exercițiului financiar se ajustează la inflație în funcție de indicele mediu al prețurilor de consum al anului în care au fost înregistrate;
- veniturile și cheltuielile care sunt înregistrate în mod constant, în cadrul unei perioade de timp în cursul anului, vor fi ajustate la inflație în funcție de indicele mediu al prețurilor de consum al perioadei respective;
- elementele care apar aleatoriu pe parcursul anului se ajustează la inflație în raport cu data înregistrării lor în contabilitate.

Veniturile și cheltuielile care au apărut constant pe parcursul anului au fost ajustate la inflație în funcție de indicele mediu al prețurilor de consum, factorul de conversie fiind 1,0214.

Tabelul nr. 21

## Ajustarea la inflație a veniturilor și cheltuielilor

Denumire element	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată la 31.12.2006	Diferența de ajustat
Venituri din vânzări mărfuri	1.846.598	1,0214	1.886.115	39.517
Venituri din dobânzi	427	1,0214	436	9
Cheltuieli cu materiale consumabile	13.146	1,0214	13.427	281
Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar	5.652	a.	5.827	175
Cheltuieli cu materialele nestocate	8.932	1,0214	9.123	191
Cheltuieli cu electricitate și apă	2.261	1,0214	2.309	48
Cheltuieli privind mărfurile	1.652.411	b.	1.687.772	35.361
Cheltuieli cu personalul	24.311	1,0214	24.831	520
Cheltuieli cu amortizarea	25.033	c.	29.135	4.102
Cheltuieli cu servicii prestate de terți	59.542	1,0214	60.816	1.274
Cheltuieli privind dobânzile	438	1,0214	447	9
Cheltuieli cu impozitul pe profit curent	8.090	d.	8.238	148

Sursa: Calcule proprii

a. Cheltuielile cu materialele de natura obiectelor cu inventar se ajustează în funcție de data înregistrării lor conf. tab. 22.

Tab.22

## Ajustarea la inflație a cheltuielilor cu materialele de natura obiectelor cu inventar

Denumire element	Data înregistrării	Valoare în cost	Factor de conversie	Valoare ajustată	Diferență de ajustat
------------------	--------------------	-----------------	---------------------	------------------	----------------------



		istoric			
Cheltuieli	12.01.2006	1.847	1,0367	1.915	68
cu materiale	16.03.2006	419	1,0315	432	13
de natura	23.04.2006	2.233	1,0303	2.301	68
obiecte de inventar	05.05.2006	1.153	1,0222	1.179	26
Total		5.652		5.827	175

Sursa: Calcule proprii

b. Cheltuielile privind mărfurile se ajustează pornind de la soldul inițial ajustat la inflație al mărfurilor, ținând cont de achizițiile de mărfuri (constante, pe parcursul anului), precum și de soldul final al acestora, ajustat la inflație, astfel:

Tab. 23

Ajustarea la inflație a cheltuielilor privind mărfurile

	Valoare cost istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată
Sold inițial	146.400		149.533
Intrări	1.684.726		1.720.779
Sold final	178.715		182.540
	1.652.411		1.687.772

Sursa: Calcule proprii

a. Cheltuiala cu amortizarea s-a ajustat la inflație prin scăderea din valoarea amortizării cumulate ajustate la inflație la 31.12.2006 (45.788 lei) a amortizării cumulate la 1 ianuarie 2006 ajustată la inflație în puterea de cumpărare la 31.12.2006 (16.653 lei) obținând suma de 29.135 lei.

b. Cheltuiala cu impozitul pe profit a fost ajustată prin multiplicarea valorii trimestriale cu factorul de conversie obținut ca raport între indicii prețurilor de consum la sfârșitul anului și indicii medii trimestriali ai prețurilor de consum pentru fiecare trimestru în parte.

Tab. 24

Ajustarea la inflație a cheltuielii cu impozitul pe profit

Denumire element	Data înregistrării	Valoare în cost istoric	Factor de conversie	Valoare ajustată	Diferență de ajustat
Cheltuieli	31.03.2006	1.226	1,0357	1.270	44
cu	30.06.2006	1.259	1,0274	1.293	34
impozitul	30.09.2006	3.356	1,021	3.426	70
pe profit	31.12.2006	2.249	1	2.249	-
Total		8.090		8.238	148

Sursa: Calcule proprii

Înregistrarea în contabilitate a ajustării la inflație a veniturilor:  
„Cheltuieli din ajustarea la inflație” = %

39.526

	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	39.517
	„Venituri din dobânzi”	9
Înregistrarea în contabilitate a ajustării la inflație a cheltuielilor:		
%	= „Venituri din ajustarea la inflație”	42.109
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		281
„ Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		175
„Cheltuieli privind materialele nestocate”		191
„Cheltuieli privind energia și apa”		48
„Cheltuieli privind mărfurile”		35.361
„Cheltuieli cu salariile personalului”		520
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		4.102
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		1.274
„Cheltuieli privind dobânzile”		9
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		148

Conturile de venituri și cheltuieli se închid prin contul de rezultate.

%	= „Profit și pierdere”	39.526
„Venituri din vânzarea mărfurilor”		39.517
„Venituri din dobânzi”		9

Închiderea conturilor 688 și 788 se va realiza similar, prin intermediul contului 121.

$$RD_{688} = 4863 + 11 + 12 + 2 + 6.719 + 609 + 252 + 39.526 = 51.994 \text{ lei}$$

$$RD_{788} = 2.623 + 146 + 662 + 14 + 136 + 42.109 = 45.690 \text{ lei}$$

$$\text{„Profit și pierdere”} = \text{„Cheltuieli din ajustarea la inflație”} \quad 51.994$$

$$\text{„Venituri din ajustarea la inflație”} = \text{„Profit și pierdere”} \quad 45.690$$

În urma înregistrării în contabilitate a tuturor operațiilor efectuate în cursul perioadei analizate se obține bilanța de verificare finală la data de 31.12.2006, pe baza căreia au fost întocmite situațiile financiare ale anului 2006 ajustate la inflație în puterea de cumpărare de la 31.12.2006.

Tab. 25

Contul de profit și pierdere ajustat la inflație la 31.12.2006	
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.886.115
Cheltuieli cu materiale consumabile	13.427
Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	5.827
Cheltuieli cu materiale nestocate	9.123
Cheltuieli cu energia electrică și apa	2.309
Cheltuieli privind mărfurile	1.687.772
Cheltuieli cu personalul	24.831
Cheltuieli cu amortizarea	29.135
Cheltuieli cu serviciile prestate de terți	60.816
<b>Rezultat din exploatare</b>	<b>52.875</b>
Venituri din dobânzi	436
Cheltuieli privind dobânzile	447
<b>Rezultat financiar</b>	<b>- 11</b>
Rezultat brut	52.864
Impozit pe profit	8.238
Profit fără SMN	44.626
Venit din ajustare la inflație	45.690
Cheltuieli din ajustare la inflație	51.994
<i>Pierdere din situația monetară netă</i>	<i>6.304</i>
<b>Profit net</b>	<b>38.322</b>

Sursa: Calcule proprii

În urma analizei situațiilor financiare ajustate la inflație putem trage următoarele concluzii:

- Valoarea activului și pasivului au crescut cu 4.814 lei față de valorile exprimate în costuri istorice;
- Valoarea brută a activelor imobilizate corporale s-a majorat cu 16,64 %, iar valoarea netă cu 14,36 %;
- Capitalurile proprii au crescut și ele cu 3.342 lei, valoare absolută, respectiv cu 1,8 %, valoare relativă. Variația mică a capitalurilor proprii se datorează scăderii accentuate a rezultatului exercițiului;
- Valoarea activelor circulante, în speță a stocurilor, a crescut cu 3.297 lei;
- Profitul net a scăzut de la 47.209 lei, valoare exprimată în costuri istorice la 38.322 lei, valoare ajustată, adică o micșorare de 8.887 lei, respectiv de 18,82 %;
- Prin impozitarea profitului brut exprimat în costuri istorice, profit care cuprinde și câștigul datorat inflației, întreprinderea a fost decapitalizată;
- Întreprinderea înregistrează o pierdere din deținerea de elemente monetare de 6.304 lei.

Tab. 26

## Bilanț ajustat la inflație la 31.12.2006

Activ	Sold la 31.12. 2005	Sold la 31.12.2006	Pasiv	Sold la 31.12.2005	Sold la 31.12.2006
Imobilizări corporale	51.064	57.757	Datorii pe termen scurt	151.337	525.236
Amortizarea imobilizărilor corporale	16.653	45.788	Impozit pe profit amânat	1.048	863
			Total datorii pe termen scurt	152.385	526.099
Valoarea netă	34.411	11.969	Datorii pe termen lung	-	-
Imobilizări financiare	-	2.180			
Total active imobilizate	34.411	14.149	Venituri în avans	-	30.300
Stocuri	156.293	182.012	Capital social	265	265
Creanțe	32.994	187.083	Rezerve legale	49	49
Casa și contul la bănci	78.811	361.089	Rezerve din reevaluare – inflație	5.436	5.436
Cheltuieli înregistrate în avans	310	822	Profit reportat	144.684	144.684
			Profit curent	55.062	38.322
			Repartizarea profitului	(55.062)	-
			Total capitaluri proprii	150.434	188.756
Total activ	302.819	745.155	Total pasiv	302.819	745.155

Sursa: Calcule proprii

**Bibliografie**

Brabete V., 2007, Managementul contabil în economia de tranziție în viziune națională și internațională, Editura Universitaria, Craiova;

Dușescu A., 2001, Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor internaționale de contabilitate, Editura CECCAR, București;

Higson A., Shinozawa Y., Tippet M., 2007, IAS 29 and the Cost of Holding Money under Hyperinflationary Conditions, *Accounting and Business Research*, Vol 37, pag 97-121;

Muțiu A., 2002 *Contabilitatea inflației*, Editura Economică, București;

Nichita M., 2004, Raportarea financiară și tratamentele contabile alternative, volumul congresului profesiei contabile din România Armonizare sau convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate organizat de CECCAR, Editura CECCAR, București, pag. 557 -575;

Nistor Cristina Silvia, 2009, Trecut, prezent și perspective în contabilitatea publică românească, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca;

Petrescu O. (coord.), Badea A., Dragoș C., 2004, Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor internaționale de contabilitate IAS 29, Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste, Editura CECCAR, București;

\*\*\* Institutul Național de Statistică, Buletine statistice lunare, pentru anii 2000-2008;

\*\*\* Ministerul Finanțelor Publice, Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, 2001.