

## Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (ianuarie 2015)

Aceste reglementări se regăsesc în ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802 din 29 decembrie 2014, publicat în M.Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014. Prevederile acestui act normativ au intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2015, moment în care se abrogă următoarele ordine ale ministrului finanțelor publice aplicabile până la data de 31 decembrie 2014, inclusiv:

O.M.F.P.  
nr. 1.802/2014

- Ordinul nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.Of., Partea I, nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în M.Of., Partea I, nr. 522 și 522 bis din 25 iulie 2011.

Se cunoaște faptul că O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene a fost emis conform următoarelor directive:

- **Directiva a IV-a** a Comunităților Economice Europene, respectiv Directiva CEE nr. 660 din 25 iulie 1978, emisă la rândul ei, în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din tratat de instituire a Comunității Economice Europene, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale;
- **Directiva a VII-a** a Comunităților Economice Europene, respectiv Directiva CEE nr. 349 din 13 iunie 1983, emisă, la rândul ei, în temeiul art. 54 alin. (3) lit. (g) din tratat de instituire a Comunității Economice Europene, privind conturile consolidate.



Aceste directive au fost modificate prin Directiva CEE nr. 43 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE. La rândul ei, Directiva CEE nr. 43 din 17 mai 2006 a fost modificată prin:

- Directiva CEE nr. 34/2013 a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013;
- Directiva CEE nr. 56 din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate.



Astfel, aceste modificări au condus la abrogarea O.M.F.P. nr. 3.055/2009 și emiterea O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care se raportează pe teritoriul României se aplică de către următoarele categorii de persoane ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (entități):





● **societăți, indiferent de forma juridică de organizare a acestora:**

1. societățile în nume colectiv;
2. societățile în comandită simplă;
3. societățile pe acțiuni;
4. societățile în comandită pe acțiuni;
5. societățile cu răspundere limitată;

- societăți/companii naționale;
- regiile autonome;
- institutele naționale de cercetare-dezvoltare;
- societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor enumerate anterior, cu sediul în România. În categoria subunităților se încadrează:
  1. sucursale;
  2. agenții;
  3. reprezentanțe;
  4. alte unități fără personalitate juridică;
- subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- grupurile de interes economic.

**Particularități** privitoare la situațiile financiare prezintă sediile permanente, reprezentanții/împuterniciții și societățile-mamă:

**Sedii permanente:**



Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile conform Legii contabilității aplicabile în România. Dacă o persoană juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, situațiile financiare anuale și raportările contabile se întocmesc, centralizat, de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale.

**Reprezentant/împuternicit:**

Persoanele desemnate ca reprezentant/împuternicit fiscal, conform Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, organizează contabilitatea proprie în funcție de statutul lor de persoane fizice sau juridice, după caz. Dacă sunt persoane juridice, acestea întocmesc situații financiare anuale și raportări contabile, conform Legii contabilității aplicabile în România.

**Societatea-mamă:**



O societate-mamă este obligată să întocmească situații financiare anuale consolidate numai dacă sunt depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.



Determinarea acestor criterii de mărime se bazează doar pe indicatorii corespunzători societății-mamă și filialelor cuprinse în consolidare. La stabilirea criteriilor de mărime, societatea-mamă poate să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare în baza oricărei situații prevăzute la pct. 504.

O societate-mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale. De asemenea, orice filială a unei filiale se consideră filială a societății-mamă care este societatea-mamă a entității care urmează să fie consolidată.

#### Notă:

Entitățile obligate să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi aceste situații fie respectând reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, prevăzute la art. 1, fie în baza Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare.



#### **Clasificarea entităților raportoare**

În funcție de criteriile de mărime, entitățile se grupează în trei categorii:

- a) microentități;
- b) entități mici;
- c) entități mijlocii și mari.

**Microentități** sunt entități care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 350.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 700.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

**Entități mici** sunt entități care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 4.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.



**Entități mijlocii și mari** sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 4.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

În categoria entităților raportoare se încadrează și grupurile de interes economic. În funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici și mijlocii și grupuri mari.

**Grupuri mici și mijlocii sunt** grupuri constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- totalul activelor: 24.000.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

**Grupuri mari sunt** grupuri constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- totalul activelor: 24.000.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Așa cum se poate constata, criteriile de mărime se bazează doar pe indicatorii societății-mamă și a filialelor cuprinse în consolidare, societatea-mamă având dreptul să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare într-una din următoarele situații:

- informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întârzieri nejustificate;
- acțiunile sau părțile sociale ale entității în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare;
- restricții severe pe termen lung împiedică în mod substanțial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză.



## **REGLEMENTĂRILE CONTABILE privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate**

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt cuprinse în anexa nr. 1 a O.M.F.P. nr. 1.802/2014, ca parte integrantă din acest ordin. Pentru aplicarea acestor reglementări, entitățile sunt obligate să dezvolte **politici contabile proprii** care se aprobă fie de către administratori, fie de persoanele care sunt obligate să gestioneze entitatea respectivă, în situația în care entitățile respective nu au administratori.

**situații  
financiare**

**Reglementările contabile se referă la:**

- formatul și conținutul situațiilor financiare anuale;
- principiile contabile;
- regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale;
- regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare a situațiilor financiare anuale;
- regulile de publicare a situațiilor financiare anuale;



- ☞ contul **644**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii se transpune în contul **643**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii;
- ☞ contul **643**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii se transpune în contul **644**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii;
- ☞ contul **671**. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare se transpune în contul **6587**. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare;
- ☞ contul **701**. Venituri din vânzarea produselor finite se transpune în contul:
  1. **7015**. Venituri din vânzarea produselor finite;
  2. **7017**. Venituri din vânzarea produselor agricole;
  3. **7018**. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor;
- ☞ contul **771**. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare se transpune în contul **7417**. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare;
- ☞ contul **7417**. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare se transpune în contul **7419**. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri.

**PLANUL DE CONTURI GENERAL**  
**– TABEL COMPARATIV 2015 FAȚĂ DE 2014 –**

De la 1 ianuarie 2015 (O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate)	Până la 1 ianuarie 2015 (O.M.F.P. nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene)
<b>Clasa 1 – Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate</b>	<b>CLASA 1 – Conturi de capitaluri</b>
10. Capital și rezerve	10. CAPITAL ȘI REZERVE
101. Capital*4)	101. Capital*3)
1011. Capital subscris nevărsat (P)	1011. Capital subscris nevărsat (P)
1012. Capital subscris vărsat (P)	1012. Capital subscris vărsat (P)
1015. Patrimoniul regiei (P)	1015. Patrimoniul regiei (P)
1016. Patrimoniul public*5) (P)	1016. Patrimoniul public*4) (P)
<b>1017. Patrimoniul privat*6) (P)</b>	<b>x</b>
1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)	1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii	x
1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)	x
1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină*7) (A/P)	x
1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii*8) (A/P)	x
104. Prime de capital	104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune (P)	1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)	1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)	1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligațiilor în acțiuni (P)	1044. Prime de conversie a obligațiilor în acțiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)	105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve	106. Rezerve
1061. Rezerve legale (P)	1061. Rezerve legale (P)
1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)	1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
x	1064. Rezerve de valoare justă*5) (P)
x	1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
x	–1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină*6) (A/P)
1068. Alte rezerve (P)	1068. Alte rezerve (P)
<b>107. Diferențe de curs valutar din conversie*9) (A/P)</b>	<b>107. Rezerve din conversie*7) (A/P)</b>
108. Interese care nu controlează*10)	108. Interese care nu controlează*8)
1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)	1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)
1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)	1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acțiuni proprii	109. Acțiuni proprii
1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)	1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

## Prevederile Legii contabilității aplicabile din 1 ianuarie 2015

Din punct de vedere contabil, începerea noului an 2015 este marcată atât de modificarea, completarea și abrogarea unor prevederi existente în Legea contabilității nr. 82/1991, cât și de modificarea și completarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cuprinse în O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 cu privire la situațiile financiare anuale.

Legea  
contabilității

Recent, Legea contabilității s-a modificat și s-a completat prin O.U.G. nr. 79 din 10 decembrie 2014, publicată în M.Of., Partea I, nr. 902 din 11 decembrie 2014, ale cărei prevederi au intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2015.

Astfel, aceasta este a treia modificare și completare a Legii contabilității nr. 82/1991 după republicarea în M.Of. nr. 454 din 18 iunie 2008. Primele două modificări s-au efectuat prin:

1. O.U.G. nr. 37 din 13 aprilie 2011;
2. Legea nr. 187 din 24 octombrie 2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal.



Modificarea și completarea Legii contabilității începând cu data de 1 ianuarie 2015 a fost determinată de următoarele **evenimente** produse la nivelul Uniunii Europene:

- 1) publicarea în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 182 din 29 iunie 2013 a Directivei CEE nr. 34 din 26 iunie 2013 a Parlamentului European și a Consiliului cu privire la situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi;
- 2) modificarea Directivei CEE nr. 43 din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate;
- 3) abrogarea următoarelor directive CEE care au stat la baza reglementărilor contabile aplicabile până la 31.12.2014 de către operatorii economici din România din diferitele domenii de activitate:
  - Directiva nr. 660 din 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale;
  - Directiva nr. 349 din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate;
  - Directiva CEE nr. 253 din 10 aprilie 1984 privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile.



În România, modificarea, dar și completarea Legii contabilității au fost impuse de termenul de transpunere în legislația internă a prevederilor noii directive contabile, termen prevăzut la articolul 53 „Transpunere” din Directiva CEE nr. 34 din 26 iunie 2013. Termenul este **20 iulie 2015**. În acest context, primele raportări financiare întocmite de entități ulterior acestei date trebuie să fie conforme cu noile cerințe contabile europene.

Prin elaborarea O.U.G. nr. 79/2014 ale cărei prevederi intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2015, înainte de împlinirea termenului general stabilit pentru data de 20 iulie 2015, s-au avut în vedere următoarele **aspecte și raționamente de natură contabilă și financiară**:

- necesitatea, dar și utilitatea intrării în vigoare a reglementărilor naționale conforme cu noua directivă începând cu data de 1 ianuarie 2015 datorită faptului că pentru



cea mai mare parte a entităților din România exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic, iar entitățile vor deschide anul 2016 cu solduri inițiale care vor respecta noile prevederi comunitare aplicabile din 1 ianuarie 2015;



- necesitatea creării premiselor legale cu scopul reducerii sarcinilor administrative ale entităților și, implicit, a costurilor legate de organizarea contabilității, dar și de întocmirea raportărilor financiare, în special pentru întreprinderile mici și mijlocii;
- amânarea simplificării sistemului de raportare financiară pentru microentități ar avea ca efect menținerea în sarcina acestora a actualelor sarcini administrative, aspect care nu concordă cu obiectivele cuprinse în Comunicarea Comisiei Europene intitulată „Small Business Act pentru Europa”;
- sistemul simplificat de contabilitate prevăzut la art. 5 alin. (1<sup>1</sup>) – (1<sup>4</sup>) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu anul 2011 operatorilor economici care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro, nu își mai găsește corespondent în noul cadru contabil comunitar reprezentat de Directiva CEE nr. 34/2013;
- necesitatea abrogării prevederilor referitoare la organizarea și funcționarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare, a cărui existență nu se mai justifică deoarece consultarea cu privire la reglementările contabile aplicabile operatorilor economici urmează a se efectua prin colaborare cu organismele profesionale de profil.

Astfel, prin O.U.G. nr. 79/2014 se modifică, se completează și se abrogă următoarele articole și alineate din Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea:

evidență  
contabilă  
persoană  
fizică

- **Se completează art. 1 alin. (5) cu privire la organizarea evidenței contabile de către persoanele fizice.** În acest context, persoanele fizice care desfășoară activități în scopul realizării de venituri au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă, dar pot să opteze și pentru organizarea contabilității în partidă dublă, conform reglementărilor contabile care urmează a se elabora în acest scop. Aceste reglementări cu privire la organizarea evidenței contabile în partidă dublă de către persoanele fizice care desfășoară activități în scopul realizării de venituri urmează a se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice, care se va emite în cadrul unui termen de 60 de zile de la data publicării în Monitorul Oficial al O.U.G. nr. 79/2014, respectiv data de 11 decembrie 2014.

**Anterior datei de 1 ianuarie 2015, dar și ulterior acestei date, persoanele fizice au obligația:**

- să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă;
- să întocmească Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar.

- **Se modifică articolul 4 alin. (3) cu privire la normele și reglementările în domeniul contabilității.** Astfel, dacă până la data de 31.12.2014, aceste norme s-au emis de către Ministerul Finanțelor Publice, din 1 ianuarie 2015, normele și reglementările contabile specifice anumitor domenii de activitate se vor emite de către instituțiile cu atribuții în acest sens, dar cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

## Achiziția părților sociale în contextul noilor modificări contabile reglementate de O.M.F.P. nr. 1.802/2014

Societatea ALFA SRL este o persoană juridică română înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile. Aceasta conduce contabilitatea conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în vigoare de la 1 ianuarie 2015. În data de 14 ianuarie 2015, aceasta achiziționează capitalul social al societății BETA SRL. Valoarea prețului de achiziție este de 20.000 lei, iar valoarea nominală a părților sociale achiziționate este de 500 lei. Ce proceduri contabile vom utiliza pentru înregistrarea acestei tranzacții? Ce aspecte fiscale urmărim când cedentul părților sociale este o persoană fizică rezidentă?



Pornind de la prezumția că achiziția acestor părți sociale s-a efectuat în scopul păstrării pe termen lung, tratamentul contabil al cumpărării părților sociale este tratamentul aplicabil unor imobilizări financiare reglementate de pct. 264-267 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, din care prezentăm aspectele importante:

- evaluarea inițială se face la costul de achiziție;
- evaluarea la bilanț se face la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.



**Prin urmare, în contabilitatea societății achizitoare, achiziția părților sociale cu valoare nominală de 500 lei se va face la valoarea prețului de plată, astfel:**

261	=	269	20.000 lei
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	

**Plata prețului contractului, presupunând că s-a efectuat prin transfer bancar, se efectuează prin articolul contabil:**

269	=	5121	20.000 lei
„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		„Conturi la bănci în lei”	

O situație deosebită pe care trebuie să o analizeze cumpărătorul este dacă are obligația să impoziteze venitul net realizat de cedentul părților sociale. Această situație fiscală se aplică numai în cazul în care cesionarul părților sociale este o persoană fizică, iar procedura de impozitare este reglementată de art. 67 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, după cum urmează:

„(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:

b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare

sau a părților sociale trebuie înscrisă în registrul comerțului și/sau în registrul asociațiilor/acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eșalonat;”.

Pentru a detalia exemplul nostru vom considera că cedentul părților sociale este o persoană fizică, cetățean român cu rezidență în țară.

Această persoană fizică realizează un câștig în valoare de 19.500 lei, sumă ce excede capitalului social subscris și vărsat corespunzător părților sociale vândute, venit impozabil cu procentul de 16%.

Determinare impozit:  $19.500 \text{ lei} \times 16\% = 3.120 \text{ lei}$ .

Procedural, societatea cumpărătoare va reține impozitul din prețul tranzacției și-l va plăti la bugetul de stat, achitând cesionarului diferența dintre prețul contractului și impozit.

În acest caz, înregistrările contabile aferente plății impozitului și plății prețului către persoana fizică sunt:

269	=	446	3.120 lei
„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		„Alte impozite și taxe – analitic distinct”	
446	=	5121	3.120 lei
„Alte impozite și taxe – analitic distinct”		„Conturi la bănci în lei”	
269	=	5121	20.000 lei – 3.120 lei =
„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		„Conturi la bănci în lei”	= 16.880 lei

#### Alte aspecte fiscale relevante:

- impozitul trebuie achitat până la data depunerii mențiunilor la Registrul comerțului deoarece este o condiție de înregistrare a tranzacției;
- dacă venitul realizat de persoana fizică este singurul venit din această perioadă, această sumă se află în sfera contribuției la asigurările sociale de sănătate, procent 5,5%, deoarece este un venit din investiții. Plata contribuției se va face însă în baza deciziei emise de ANAF;
- societatea cumpărătoare are obligația să declare impozitul plătit la buget pe baza declarației 100, iar până pe data de 28 februarie a anului următor are obligația să depună declarația informativă 205 privind veniturile și impozitul datorat de persoanele fizice.



Revenind la reglementările noastre contabile aplicabile din anul 2015, societatea trebuie să evalueze la bilanț valoarea acestora de la data de 31 decembrie. În cazul în care se constată o pierdere de valoare, societatea trebuie să constituie o ajustare pentru aceste imobilizări financiare.

Presupunem în exemplul nostru că avem o pierdere de valoare de 5.000 lei.

**La data de 31 decembrie 2015, societatea va constitui această pierdere de valoare prin înregistrarea:**

6863	=	2963	5.000 lei
„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		„Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate”	

Această cheltuială este deductibilă la calculul impozitului pe profit, conform Normelor de aplicare pentru art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, regăsite la pct. 23 lit. i) din H.G. nr. 44/2004, cu modificări ulterioare.

## IAS 40 Investiții imobiliare. Contabilitatea investițiilor imobiliare conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Noile reglementări contabile conforme cu directivele europene adoptate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, valabile de la 01 ianuarie 2015, recunosc în cadrul imobilizărilor corporale o nouă categorie de active imobilizate, respectiv investiții imobiliare.



În acest material, analizăm asemănările între reglementările naționale și standardul internațional de contabilitate amintit, urmând ca într-un material viitor să analizăm deosebiri.

### **Cum definește legiuitorul aceste investiții imobiliare?**

Noțiunea de investiții imobiliare este reglementată de art. 197 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind contabilitatea, aplicabil de la 01 ianuarie 2015, după cum urmează:

„197. – (1) Investiția imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire – ori o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

- a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
- b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.”

Observăm că o investiție imobiliară din punct de vedere contabil este terenul sau clădirea pentru care scopul deținerii este închirierea către terți sau păstrarea în patrimoniu estimându-se o creștere ulterioară a prețului de vânzare. Acest tratament contabil se poate aplica atât în cazul în care entitatea economică este proprietara construcției sau a terenului, cât și în cazul în care aceasta este un utilizator în baza contractului de leasing.



**investiție  
imobiliară**

## IFRS 2 Plată pe bază de acțiuni. Aspecte transpuse în reglementările contabile adoptate prin OMFP nr. 1802/2014 privind contabilitatea

Potrivit standardului de contabilitate IFRS 2 Plată pe bază de acțiuni, standard ce se adresează în principal entităților finanțate prin piețe de capital prin tranzacționarea acțiunilor entității, există obligația recunoașterii tranzacțiilor ce vor fi decontate în numerar sau din instrumente de capitaluri proprii ale entității, tranzacții ce pot fi generate către:

- furnizorii de bunuri sau servicii;
- angajații proprii sau persoane asimilate.

IFRS 2

În prima situație, pentru a evalua tranzacția și pentru a reflecta corect în situațiile financiare, se pornește de la evaluarea bunurilor/serviciilor decontate pe bază de acțiuni proprii.

În cea de-a doua situație, este mai dificil de a evalua prestația salariaților și este recomandat a se evalua valoarea justă a elementelor de capitaluri proprii ce vor fi decontate către salariați.

Noile reglementări contabile adoptate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind contabilitatea transpun în mare parte modul de contabilizare a plăților sub formă de acțiuni către angajații proprii ai entității, având în vedere că, în anumite circumstanțe, prevederile din Legea nr. 31/1990 privind societățile permit aceste plăți pe bază de acțiuni.

O.M.F.P.  
nr. 1.802/2014

Desigur, analiza noastră va fi făcută din punct de vedere contabil, făcând abstracție de alte proceduri ale legii societăților, ce ar putea să ne conducă la opinia că următoarele înregistrări contabile sunt doar teoretice și nu le regăsim în practică.

Avem în vedere societatea ALFA SA, persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, ce aplică O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind contabilitatea, ce își propune să efectueze o emisiune de noi acțiuni în valoare de 50.000 lei, pe care le va acorda salariaților ca beneficii. Ce procedură contabilă urmărim și, mai ales, ce cont contabil este definitoriu într-o posibilă monografie?



Într-o posibilă monografie, se remarcă un nou cont contabil, respectiv **contul 103 „Alte elemente de capitaluri proprii”**.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența beneficiilor acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii, precum și a diferențelor de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină și a diferențelor din evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare. Contul 1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii” este un cont de pasiv.



**În creditul contului 103 „Alte elemente de capitaluri proprii” se înregistrează:**

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților (643);
- diferența favorabilă de schimb valutar, înregistrată în situațiile financiare anuale consolidate, în relație cu un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (765);
- creșterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (501).

## Producția stocurilor biologice. Obținerea unei culturi de porumb și vânzare la un terț. Monografie contabilă, conformă cu noile reglementări contabile adoptate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014

Societatea ALFA SRL este persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, ce aplică sistemul de contabilitate adoptat prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Aceasta are ca obiect de activitate producția de porumb furajer. În acest sens, efectuează următoarele cheltuieli:

- a) arătură efectuată de un terț în sumă de 10.000 lei;
- b) achiziții semințe în sumă de 50.000 lei;
- c) ierbicidat în sumă de 5.000 lei;
- d) manoperă 20.000 lei și asigurări sociale 5.000 lei.

Producția este vândută către un client cu suma de 100.000 lei, în regim de taxare inversă, ambii operatori fiind înregistrați în scopuri de TVA în România.

Ce procedură contabilă trebuie să urmărească societatea având în vedere noile reglementări contabile adoptate în legătură cu producția agricolă și contabilitatea distinctă de alte stocuri a activelor biologice?

Drept primă observație, noile reglementări contabile valabile de la 01 ianuarie 2015, adoptate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, transpun în legislația națională prevederile din standardul internațional de contabilitate IAS 41 Agricultură.

În acest sens, se vor contabiliza distinct costurile cu realizarea stocurilor de producție agricolă și se vor regăsi noi conturi contabile pentru realizarea producției de active biologice.

O a doua observație constă în faptul că trebuie să analizăm principalele prevederi normative privind stocurile de natura activelor biologice, ce sunt redată de art. 277 – 279 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind contabilitatea, după cum urmează:

*„277. (1) În înțelesul prezentelor reglementări, activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice (animale vii și plante vii) pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare.*

*(2) Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerare (așa cum sunt exemplificate la pct. 282), producere și procreare care produc modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic.*

*278. (1) Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice.*

*(2) Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.*

*279. (1) Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.*

*(2) Dacă entitatea raportoare prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc.*



(3) Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic."

Observăm contul contabil 347 „Produse agricole” a cărui funcționare o prezentăm succint:

**În debitul contului 347 „Produse agricole” se înregistrează:**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole intrate în gestiune și plusurile la inventar (711);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole aduse de la terți (354, 401).

**În creditul contului 347 „Produse agricole” se înregistrează:**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole vândute și lipsurile la inventar (711).

În acest caz, monografia pentru determinarea costului de producție pentru această cultură agricolă, făcând abstracție de alte elemente de cost, este următoarea:

a) **Arătură efectuată de un terț în sumă de 10.000 lei:**

628	=	401	10.000 lei
„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”		„Furnizori”	

b) **Achiziții semințe în sumă de 50.000 lei:**

6025	=	3025	50.000 lei
„Cheltuieli privind semințele și materiale de plantat”		„Semințe și materiale de plantat”	

c) **Ierbicidat în sumă de 5.000 lei:**

6028	=	3028	5.000 lei
„Cheltuieli cu alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

d) **Manoperă 20.000 lei și asigurări sociale 5.000 lei:**

641	=	421	20.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal salarii datorate”	

645	=	431	5.000 lei
„Cheltuieli cu asigurările sociale”		„Asigurări sociale”	

Total cost de producție = 90.000 lei.