

9. Contabilitatea veniturilor

9.1. Venituri

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, nu reprezintă venit din activitatea curentă. În această situație veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

9.2. Venituri din activități fără scop patrimonial

Veniturile din activitățile fără scop patrimonial cuprind:

Veniturile din cotizații

Cuantumul cotizațiilor precum și taxele de înscriere ale membrilor sunt stabilite prin statutul organizației nepatrimoniale.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din cotizații precum și din taxele de înscriere ale membrilor:

5121/5311	=	7311
„Conturi la bănci în lei”/ „Casa în lei”		„Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor” ¹ ”

Veniturile din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor sunt venituri neimpozabile.

Contribuțiile bănești sau în natura ale membrilor și simpatizanților:

5121/5311	=	7311
„Conturi la bănci în lei”/ „Casa în lei”		„Venituri din contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților”

%	=	7312
		„Venituri din contribuțiile bănești sau în natura ale membrilor și simpatizanților”
301		
„Materii prime”		
302		
„Materiale consumabile”		
303		
„Materiale de natura obiectelor de inventar”		
361		
„Animale și păsări”		
381		
„Ambalaje”		

Contribuțiile bănești sau în natura ale membrilor și simpatizanților sunt venituri neimpozabile.

Veniturile din donații

Donațiile pot fi acordate atât de către persoanele fizice cât și de persoanele juridice.

Donațiile pot fi reprezentate atât din bunuri materiale dar și din sume de bani.

În cazul persoanelor juridice care efectuează donații, această operațiune are la baza actul de donație.

În cazul persoanelor fizice care efectuează donații nu este necesară încheierea contractului de donație.

Veniturile din donații sunt venituri neimpozabile.

CAZ PRACTIC

O fundație cu activitate în scopuri caritabile primește donații din partea persoanelor fizice produse alimentare și sume de bani printr-un cont deschis la bancă.

Valoarea produselor alimentare este determinată ca valoare justă - valoarea de piață a bunurilor primite și se ridică la suma de 5.400 lei în cursul unei luni.

Donațiile primite prin contul bancar sunt în cursul aceleiași luni în suma de 10.200 lei, din care 2.500 lei prin intermediul unui cont pe Internet de tip PayPal.

Se primește ca donație și un laptop la valoarea justă de 2.000 lei.

Durata de viața rămasă este de 2 ani.

Înregistrarea produselor alimentare primite:

301 „Materii prime”	=	7331 „Venituri din donații”	5.400 lei
------------------------	---	--------------------------------	-----------

Înregistrarea sumelor în numerar:

Viramente bancare directe 10.200 – 2.500 = 7.700 lei

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	7331 „Venituri din donații”	7.700 lei
-----------------------------------	---	--------------------------------	-----------

Viramente prin PayPal

La momentul evidențierii acestora în contul PayPal:

461 „Debitori diverși”	=	7331 „Venituri din donații”	2.500 lei
---------------------------	---	--------------------------------	-----------

La momentul încasării:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși”	2.500 lei
-----------------------------------	---	---------------------------	-----------

Înregistrarea laptopului primit ca donație:

214.01 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale pentru activitățile fără scop patrimonial”	=	4753 „Donații pentru investiții”	2.000 lei
--	---	-------------------------------------	-----------

Înregistrarea amortizării lunare 2000/24 - 2.000 lei /24 luni = 166,67 lei/lună:

6811.01/ analitic activități fără scop patrimonial „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2814.01 „Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial”	166.67 lei
--	---	---	------------

Reluarea la venituri a donației primite, concomitent cu amortizarea:

4753	=	7382
„Donații pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”

Sponsorizări

Sponsorizarea este reglementată prin Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 994 din 2 august 1994 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Sponsorizarea este un act prin care o persoană fizică sau juridică română poate transfera dreptul de proprietate a unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru a susține realizarea unor activități fără scop lucrativ.

Potrivit prevederilor art. 15 alin (2) lit. e) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare veniturile obținute de asociațiile fără scop patrimonial din donații și sponsorizări sunt venituri scutite de impozit.

Veniturile din sponsorizări sunt venituri neimpozabile.

Pentru a fi beneficiarii sponsorizărilor efectuate de persoane juridice și pentru a beneficia de redirectionarea a 3,5% din impozitul pe venit.

Contribuabilii pot dispune asupra destinației unei sume reprezentând până la 3,5% din impozitul pe venit pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii și a unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private, conform legii.

Entitățile nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii, precum și unitățile de cult beneficiază de sumele menționate dacă la momentul plății acestora de către organul fiscal sau angajatorul/plătitorul de venit figurează în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Angajatorul/Plătitorul de venit are obligația ca la momentul plății sumelor reprezentând până la 3,5% din impozitul datorat de persoanele fizice să verifice dacă entitatea nonprofit/unitatea de cult beneficiară figurează în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

În situația în care entitatea nonprofit/unitatea de cult nu figurează în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, angajatorul/plătitorul de venit are obligația să refuze efectuarea plății sumelor către aceasta.

Pentru persoanele juridice platitoare de impozit pe profit, facilitatile fiscale prevazute la art. 25 din Codul Fiscal se acorda in cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, scad sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.

Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale se organizează de A.N.A.F.

Registrul este public și se afișează pe site-ul A.N.A.F.

Înscrierea în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale se realizează pe baza solicitării entității, dacă sunt îndeplinite cumulativ, la data depunerii cererii, următoarele condiții:

- a) desfășoară activitate în domeniul pentru care a fost constituită, pe baza declarației pe propria răspundere;
- b) și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale declarative prevăzute de lege;
- c) nu are obligații fiscale restante la bugetul general consolidat, mai vechi de 90 de zile;
- d) a depus situațiile financiare anuale, prevăzute de lege;
- e) nu a fost declarată inactivă, potrivit art. 92 din Codul de procedură fiscală.

Unitățile locale de cult nu au obligația îndeplinirii condiției prevăzute la lit. b), în ceea ce privește declarația anuală de impozit pe profit.

10. Contabilitatea cheltuielilor

10.1. Contabilitatea analitică a cheltuielilor

Contabilitatea cheltuielilor privind activitățile fără scop patrimonial, activitățile cu destinație specială și activitățile economice se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

Cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar
- consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și a apei consumate; valoarea activelor biologice de natura stocurilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;
- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;
- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);
- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii etc.); și
- cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele.

În cadrul categoriilor de cheltuieli, contabilizate după natura lor, conturile de cheltuieli se dezvoltă obligatoriu în analitice distincte pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială potrivit legii, și activități economice.

CAZ PRACTIC

Acordarea de burse

O organizație non-guvernamentală desfășoară o serie de programe cu caracter educativ. În cadrul acestor programe se acordă o serie de sesiuni gratuite pentru anumite categorii de persoane (copii, părinți etc.), precum și unele burse.

Care este monografia contabilă pentru aceste situații?

Se vor face următoarele cheltuieli: cu spații închiriate de exemplu sau cu plata unui lector independent (în funcție de ce se întâmplă la sesiunile gratuite). Conform reglementărilor privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial înregistrările vor fi:

Chirii:

612	=	401
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”

Utilități:

%	=	401
6051		„Furnizori”
„Cheltuieli privind consumul de energie”		
6052		
„Cheltuieli privind consumul de apă”		
6053		
„Cheltuieli privind consumul de gaze naturale”		
6058		
„Cheltuieli cu alte utilități”		

Servicii executate de terți:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

și plata acestora:

401	=	512
„Furnizori”		„Conturi curente la bănci”

În ceea ce privește acordarea burselor se va înregistra:

Dacă bursa este o sumă acordată o singură dată:

6582	=	512	
„Donații acordate”		„Conturi curente la bănci”	

Dacă bursa este de exemplu pe doi ani se plătește în fiecare lună:

471	=	462/401	cu întreaga valoare ce se va plăti
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Creditori diverși”/„Furnizori”	

apoi lunar:

6582	=	471	
„Donații acordate”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

și

462/401	=	512	cu valoarea plătită lunar
„Creditori diverși”/„Furnizori”		„Conturi curente la bănci”	

CAZURI PRACTICE

Îngrijirea copiilor cu cazare până la 18 ani

O organizație non-guvernamentală are obiectul de activitate - îngrijirea copiilor cu cazare până în 18 ani. Legea obligă O.N.G. să acorde fiecărui copil 28 lei - bani de buzunar pentru cheltuieli. Ce documente justificative trebuie întocmite pentru a fi considerați cheltuială având în vedere că pentru acești bani O.N.G. nu primește bon?

Potrivit prevederilor H.G. nr. 904/2014 sumele de bani pentru nevoi personale care se acordă copiilor și tinerilor care beneficiază de o măsură de protecție specială într-un serviciu public de tip rezidențial, precum și pentru mamele protejate în centre maternale este de 28,00 lei.

Pentru plata sumelor se utilizează dispoziția de plată, document prevăzut de O.M.F.P. nr. 2.634/ 2015. Acest document servește ca document justificativ de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate, în cazul plăților în numerar efectuate fără alt document justificativ.

În cazul utilizării ca dispoziție de plată, când nu există alte documente prin care se dispune plata (exemplu: stat de salarii sau lista de avans chenzinal etc.) se semnează de întocmire la compartimentul financiar-contabil.

Acordare diverse donații și ajutoare pentru persoane fizice nevoiașe

În cazul unei O.N.G. care se ocupă de diverse donații, ajutoare la persoanele fizice nevoiașe - ce acte întocmește la predarea către aceștia a banilor, medicamentelor, mâncare etc.? Trebuie încheiat contract cu fiecare persoană? Care sunt înregistrările contabile pentru aceste operațiuni.

O persoană fizică dorește să doneze către O.N.G. apartamentul în care locuiește după ce decedează. Ce acte se întocmesc? Este legală această operațiune?

O.N.G. îi donează mâncare, medicamente și prestează diverse servicii pentru ea.

Se consideră două activități separate?

Pentru predarea către persoane fizice a bunurilor se pot încheia fie acte de donație fie procese-verbale de predare primire. Donația este contractul prin care, cu intenția de a gratifica, o parte, numită donator, dispune în mod irevocabil de un bun în favoarea celeilalte părți, numită donatar. Potrivit prevederilor Codului Civil donația se încheie prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute. Nu este necesară încheierea unui contract de donație pentru donațiile indirecte, cele deghizate și darurile manuale.

Bunurile mobile corporale cu o valoare de până la 25.000 lei pot face obiectul unui dar manual, cu excepția cazurilor prevăzute de lege. Darul manual se încheie valabil prin acordul de voință al părților, însoțit de transmiterea bunului. Chiar dacă acordul de voință se consideră perfectat în momentul transmiterii bunului ce face obiectul darului manual, legea cere pentru dovedirea acestuia existența unei dovezi scrise, având în vedere că cel care a primit este posesor și beneficiază de prezumția de posesie asupra unui bun mobil.

Pentru predarea unor sume de bani se întocmește dispoziția de plată a sumelor stabilite pe numele persoanei beneficiare.

Plata unor sume de bani:

6582	=	5311
„Donații acordate”		„Casa în lei”

Achiziția de alimente, medicamente:

3028	=	401
„Alte materiale consumabile”		„Furnizori”

Acordarea bunurilor sub formă de donații:

- se întocmește procesul-verbal cu datele de identificare ale O.N.G.-ului, semnăturile de primire, conținutul cantitativ și valoric al pachetelor;
- se întocmește avizul de însoțire a mărfurilor pentru bunurile livrate

6582	=	3028
„Donații acordate”		„Alte materiale consumabile”

În cazul în care o persoană fizică dorește să doneze către O.N.G. apartamentul în care locuiește după ce decedează se poate întocmi fie un act de donație sau un act de vânzare-cumpărare.

În cazul donației, se va întocmi un act în forma scrisă, autentificat la notariat potrivit prevederilor art. 985 și ale art. 1011-1033 din Legea nr. 287/2009. Potrivit prevederilor menționate, prin actul de donație se pot specifica sarcinile donatarului drept condiție pentru realizarea donației.

10.2. Sponsorizarea efectuată de către organizațiile fără scop patrimonial

Deși, în majoritatea cazurilor, organizațiile fără scop patrimonial au calitatea de beneficiari ai sponsorizării, există situații în care organizațiile fără scop patrimonial au calitatea de sponsor al unor programe sau instituții.

Potrivit art. 4 din Legea nr. 32/1994 republicată, cu modificările și completările ulterioare, poate fi beneficiar al sponsorizării:

- a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;
- b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);
- c) pot fi sponsorizate, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);
- d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Sponsorizarea se realizează numai pe bază de contract încheiat între sponsor și beneficiar, în care se vor consemna suma sponsorizării, precum și durata efectuării acesteia.

Sponsorizarea poate consta în bani, bunuri materiale sau servicii.

Bunurile materiale care fac obiectul sponsorizării sunt evaluate prin contractul de sponsorizare, astfel:

- a) la prețul de vânzare al sponsorului, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt produse de către acesta;
- b) la prețul de cumpărare de pe piața, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt achiziționate în scopul sponsorizării, fapt dovedit pe baza facturii sau a documentelor de achiziție
- c) la valoarea în vamă a bunurile materiale primite din străinătate cu titlu de sponsorizare, stabilită conform prevederilor legale.

Persoanele juridice fără scop patrimonial sunt plătitoare de impozit pe profit prin urmare acestea vor aplica regimul de deducere al acestor cheltuieli prevăzut la art. 25 alin (4) lit. i) din Codul Fiscal.

Astfel, sunt cheltuieli nedeductibile cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat, cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează

sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și prevederilor art. 25 alin. (4) lit. c) din Legea educației naționale nr. 1/2011, cu modificările și completările ulterioare.

Acești contribuabili scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, în limitele prevăzute, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

În cazul în care valoarea stabilită potrivit art. 25 alin. (4) lit. i), diminuată cu sumele reportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii astfel calculate, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui formular de redirectionare.

Obligația plății sumei redirectionate din impozitul pe profit revine organului fiscal competent.

Redirectionarea impozitului pe profit pentru sponsorizarea entităților, persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

În situația în care, ulterior depunerii formularului de redirectionare impozitul pe profit datorat al anului pentru care s-a dispus redirectionarea se rectifică în sensul diminuării acestuia, iar contribuabilii au redirectionat o sumă mai mare decât suma care putea fi redirectionată, potrivit legii, aceștia datorează bugetului de stat diferența de impozit pe profit care a fost redirectionată în plus.

Persoanele juridice depun anual Declarația 107 „Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private”.

Declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private se completează și se depune de către:

- a) contribuabilii, plătitori de impozit pe profit, care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acorda burse private;

- b) contribuabilii care intră sub incidența Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, care plătesc și impozit pe profit și care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acorda burse private;
- c) contribuabilii, plătitori de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Contribuabilii, plătitori de impozit pe profit, care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordă burse private, au obligația de a depune declarația informativă până la termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, respectiv până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 41 alin. (5) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

CAZ PRACTIC

O fundație decide în anul 2023 să efectueze o sponsorizare către un spital, instituție publică, în cadrul căruia se înființează o nouă secție.

Fundația desfășoară atât activități fără scop patrimonial (intervenții medicale și consultații acordate în mod gratuit în cadrul unor campanii de informare și menținere a sănătății) cât și activități economice constând în consultații și ecografii efectuate contra cost.

Pentru efectuarea sponsorizării se încheie un contract de sponsorizare.

Sponsorizarea constă în:

- un ecograf achiziționat de asociație în anul 2021, înregistrat ca imobilizare și amortizat parțial de aceasta;
- valoarea de achiziție este de 180.000 lei, amortizarea cumulată 70.000 lei;
- un tomograf ce se achiziționează în luna iulie anul 2023 în scopul acordării acestuia ca sponsorizare către spital;
- valoarea de achiziție este de 450.000 lei;
- materiale consumabile de uz medical în sumă de 40.000 lei;
- servicii constând în școlarizarea personalului ce va opera aparatura medicală. Pentru aceste servicii se primește factura de la reprezentatul producătorului în sumă de 80.000 lei.

La finele exercițiului financiar fundația înregistrează următoarele venituri și cheltuieli:

- venituri din activitatea fără scop patrimonial, neimpozabile conform art. 15 alin. (2) – 2.680.000 lei;
- venituri din activitatea economică înregistrate în contul 704 - *Venituri din servicii prestate* - 3.250.000 lei;
- cheltuieli aferente activității fără scop patrimonial – 2.300.000 lei;
- cheltuieli comune activității economice și activității fără scop patrimonial 500.000 lei;
- cheltuieli aferente activității economice – 2.360.000 lei.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor legate de sponsorizare

• **Înregistrarea scoaterii din gestiune a ecografului parțial amortizat**

%	=	214	<u>180.000 lei</u>
		„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	
2814			70.000 lei
„Amortizarea altor imobilizări corporale”			
6584			110.000 lei
„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”			

Înregistrarea bunurilor achiziționate în vederea sponsorizării

Deși, ca valoare și utilizare, bunurile achiziționate au caracteristicile unor imobilizări, acestea nu respecta criteriile de recunoaștere ca imobilizări prevăzute de reglementările contabile.

Imobilizările corporale reprezintă active care:

- a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Înregistrarea ca imobilizare vizează scopul utilizării imobilizărilor în interesul proprietarului și durata de utilizare mai mare de un an.

Având în vedere că, scopul achiziționării este acordarea ca sponsorizare, și nu utilizarea de către proprietar, acestea nu se vor înregistra ca imobilizări corporale la achiziție, se vor evidenția în categoria stocurilor.

• **Achiziția tomografului**

3028	=	401	450.000 lei
„Alte materiale consumabile”		„Furnizori”	

• **Plata facturii**

401	=	5121	450.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- **Și acordarea acestuia în baza contractului de sponsorizare**

6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”	=	3028 „Alte materiale consumabile”	450.000 lei
--	---	---	-------------

- **Materiale consumabile**

3028 „Alte materiale consumabile”	=	401 „Furnizori”	40.000 lei
---	---	--------------------	------------

- **Plata facturii**

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	40.000 lei
--------------------	---	--------------------------------------	------------

- **Și acordarea acestora în baza contractului de sponsorizare**

6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”	=	3028 „Alte materiale consumabile”	40.000 lei
--	---	---	------------

Prestarea unor servicii

În cazul în care obiectul activității de sponsorizare îl constituie suportarea contravalorii unor servicii prestate, în evidență contabilă se înregistrează ca și cheltuiala de sponsorizare valoarea efectivă a lucrării executate sau serviciului prestat.

Facturile primite de la furnizori se înregistrează în contabilitate în conturile de cheltuieli aferente sponsorizărilor:

6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”	=	401 „Furnizori”	80.000 lei
--	---	--------------------	------------

- **Plata facturii**

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	80.000 lei
--------------------	---	--------------------------------------	------------

Având în vedere că beneficiarul sponsorizării este o instituție publică nu este necesar ca aceasta să fie înregistrată în Registru pentru deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea.

Pentru calculul impozitului pe profit se aplică prevederile art. 15 alin. (2) și (3) din Codul Fiscal.

Astfel:

Venituri neimpozabile din activitatea fără scop patrimonial – 2.680.000 lei.

Venituri neimpozabile din activitatea economică, minimul dintre:

Echivalentul a 15.000 euro la un curs presupus de 4,9675 lei/euro:

$$15.000 \text{ euro} \times 4,9675 \text{ lei/euro} = 74.512,5 \text{ lei}$$

Echivalentul a 10% din veniturile neimpozabile:

$$2.680.000 \text{ lei} \times 10\% = 268.000 \text{ lei}$$

Venituri neimpozabile din activitatea economică: 74.512 lei;

Venituri neimpozabile totale: 2.680.000 lei + 74.512 lei = 2.754.512 lei;

Venituri impozabile 3.250.000 lei - 74.512 lei = 3.175.488 lei;

Alocarea cheltuielilor comune

Cheie de repartizare:

Venituri din activitatea fără scop patrimonial/Venituri totale x 100;

$$2.680.000 \text{ lei} / 5.930.000 \text{ lei} = 45,2 \%$$

Alocarea cheltuielilor comune activității fără scop patrimonial:

Cheltuieli comune x cheie de repartizare = 500.000 lei x 45,2% = 226.000 lei;

Cheltuieli totale aferente activității fără scop patrimonial: 2.300.000 lei + 226.000 lei = 2.526.000 lei;

Determinarea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile:

Cheltuieli totale: 2.300.000 lei + 500.000 lei + 2.360.000 lei = 5.160.000 lei;

Cheltuieli aferente veniturilor impozabile 5.160.000 lei - 2.526.000 lei = 2.634.000 lei;

Din care cheltuiala cu sponsorizarea 680.000 lei;

Cheltuieli deductibile: 2.634.000 lei - 680.000 lei = 1.954.000 lei;

Stabilirea rezultatului impozabil: Venituri impozabile – Cheltuieli deductibile= 3.175.488 lei - 1.954.000 lei = 1.221.488 lei;

Impozit pe profit = 1.221.488 lei x 16% = 195.438 lei;

Suma determinată ca 0,75% din cifra de afaceri:

$$3.250.000 \text{ lei} \times 0,75\% = 24.375 \text{ lei}$$

Valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat:

$$195.438 \text{ lei} \times 20\% = 39.088 \text{ lei}$$

Se va reduce impozitul pe profit datorat cu suma de 24.375 lei;
 Impozitul pe profit datorat: 195.438 lei - 24.375 lei = 171.063 lei;

- **înregistrarea impozitului datorat:**

691	4411	171.063 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	„Impozitul pe profit”	

30. Înregistrarea operațiunilor din asocieri în participație

La organizarea evidenței asocierii în participație se au în vedere prevederile specifice ale pct. 308 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru înregistrarea operațiunilor se utilizează contul 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant.

Evidența decontărilor privind operațiuni din asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri, apoi, în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”.

Entitatea care conduce evidența asocierii în participație întocmește balanță de verificare distinctă de cea corespunzătoare activității proprii.

În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

CAZ PRACTIC

O asociație fără scop patrimonial încheie un acord de asocieri cu o societate comercială, în vederea construirii și exploatării unui centru de recuperare medicală.

Potrivit acordului încheiat, cota de participare la cheltuieli și la venituri este 30% pentru ONG și 70% pentru societate.

ONG participă cu punerea la dispoziție a unui teren evaluat la suma de 150.000 lei și fonduri provenite din donații și sponsorizări încasate în vederea participării la construcția centrului estimate la suma de 150.000 lei.

Societatea participă cu fonduri, necesarul estimat fiind de 600.000 lei și imobilizări corporale pentru dotarea centrului la finalizare, în sumă de 100.000 lei.

După finalizare, se vor presta servicii de kinetoterapie și recuperare medicală, atât contra cost cât și în mod gratuit către anumite categorii de pacienți.

Asociația este desemnată să conducă contabilitatea asocierii.

Cheltuielile ocazionate de construcția centrului sunt următoarele:

Luna 1

- achiziții materii prime și consum – 150.000 lei;
- achiziții materiale și consum – 30.000 lei;
- cheltuieli salariale – 25.000 lei;
- închiriere utilaje – 40.000 lei.

Luna 2

- achiziții materii prime și consum – 250.000 lei;
- achiziții materiale și consum – 50.000 lei;
- cheltuieli salariale – 40.000 lei;
- închiriere utilaje – 10.000 lei.

Luna 3

- achiziții materii prime și consum – 50.000 lei;
- cheltuieli salariale – 25.000 lei;
- servicii prestate de terți – 80.000 lei.

Ulterior, se înregistrează cheltuielile și veniturile din funcționarea centrului.

În prima lună

- Venituri din servicii prestate contra cost – 250.000 lei;
- Cheltuieli cu amortizări – 5.200 lei;

- Cheltuieli salariale – 80.000 lei;
- Cheltuieli materiale nestocabile – 12.000 lei.

Înregistrarea operațiilor aferente construcției în contabilitatea asocierii

Aporturi inițiale

- **Aportul asociației:**

301/teren „Materii prime”	=	458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	150.000 lei
------------------------------	---	---	-------------

și:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	150.000 lei
--------------------------------------	---	---	-------------

- **Aportul societății:**

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	600.000 lei
--------------------------------------	---	---	-------------

- **Înregistrarea achizițiilor și a cheltuielilor efectuate pentru construcția centrului.**

Luna 1

%	=	401 „Furnizori ”	<u>180.000 lei</u>
301 „Materii prime”			150.000 lei
3028 „Alte materiale consumabile”			30.000 lei

- **Și consumul acestora:**

601	=	301	150.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

6028	=	3028	30.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

și:

601/teren	=	301	150.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

- **Cheltuieli salariale:**

641	=	421	25.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal - salarii datorate”	

- **Închirierea unor utilaje:**

612	=	401	40.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

- **Înregistrarea imobilizării în curs la finele lunii:**

231	=	722	395.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

• **Repartizarea cheltuielilor și veniturilor prin decont, conform cotei stabilite:**

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 30%</i> <u>118.500 lei</u>
„Decontări din operațiuni în participație”			
		601	90.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		602	9.000 lei
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”	
		612	7.500 lei
		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	
		641	12.000 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	

722	=	458/asociat ONG	118.500 lei
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 70%</i> <u>276.500 lei</u>
„Decontări din operațiuni în participație”			
		601	210.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		602	21.000 lei
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”	
		612	28.000 lei
		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	

		641	17.500 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	

722	=	458/asociat ONG	276.500 lei
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

Luna 2

%	=	401	<u>300.000 lei</u>
		„Furnizori”	
301			250.000 lei
„Materii prime”			
3028			50.000 lei
„Alte materiale consumabile”			

• **Și consumul acestora:**

601	=	301	250.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

6028	=	3028	50.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

• **Cheltuieli salariale:**

641	=	421	40.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal - salarii datorate”	

- **Închirierea unor utilaje:**

612	=	401	10.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

- **Înregistrarea imobilizării în curs la finele lunii:**

231	=	722	350.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- **Repartizarea cheltuielilor și veniturilor prin decont, conform cotei stabilite:**

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 30%</i> <u>105.000 lei</u>
„Decontări din operațiuni în participație”			
		601	75.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		602	15.000 lei
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”	
		612	3.000 lei
		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	
		641	12.000 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	

722	=	458/asociat ONG	105.000 lei
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 70%</i>	245.000 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		601		175.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”		
		602		35.000 lei
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”		
		612		7.000 lei
		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		
		641		28.000 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”		

722	=	458/asociat ONG	245.000 lei
„Venituri din producție de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

Luna 3

• **Achiziție materii prime:**

301	=	401	50.000 lei
„Materii prime”		„Furnizori”	

• **Consumul acestora:**

601	=	301	50.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

• **Cheltuieli salariale:**

641	=	421	25.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal - salarii datorate”	

• **Servicii prestate de terți:**

628	=	401	80.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

• **Înregistrarea imobilizării în curs la finele lunii:**

231	=	722	305.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

• **Repartizarea cheltuielilor și veniturilor prin decont, conform cotei stabilite:**

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 30%</i> 46.500 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		601	15.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		641	7.5000 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		628	24.000 lei
		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	

722	=	458/asociat ONG	46.500 lei
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

458/asociat ONG	=	%	<i>cota 70%</i> 108.500 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		601	35.000 lei
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		641	17.500 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		628	56.000 lei
		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	

722	=	458/asociat ONG	155.000 lei
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Decontări din operațiuni în participație”	

- **Înregistrarea imobilizării:**

212	=	231	900.000 lei
„Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”	

- **Aportul societății în imobilizări corporale:**

2131	=	458/asociat societate	100.000 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Decontări din operațiuni în participație”	

Înregistrarea veniturilor și cheltuielilor ulterioare

- **Înregistrarea unor venituri din servicii de recuperare medicală prestate contra cost:**

411 „Clienți”	=	704 „Venituri din servicii prestate”	250.000 lei
------------------	---	--	-------------

- **Cheltuieli cu amortizări:**

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	5.200 lei
--	---	---	-----------

- **Cheltuieli salariale:**

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal - salarii datorate”	80.000 lei
--	---	---	------------

- **Materiale nestocabile:**

604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	=	401 „Furnizori”	12.000 lei
---	---	--------------------	------------

- **Repartizarea cheltuielilor și veniturilor prin decont, conform cotei stabilite:**

458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	=	% 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	<i>cota 30%</i> <u>29.160 lei</u>
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	3.600 lei
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	24.000 lei
			1.560 lei

704 „Venituri din servicii prestate”	=	458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	75.000 lei
--	---	---	------------

458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	=	% 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	<i>cota 70%</i> 68.040 lei 8.400 lei 5.000 lei 3.640 lei
---	---	--	---

704 „Venituri din servicii prestate”	=	458/asociat ONG „Decontări din operațiuni în participație”	175.000 lei
--	---	---	-------------

Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea asociației

Asociația va înregistra în contabilitatea proprie operațiunile transmise pe bază de decont de către asocier.

La calculul rezultatului perioadei se va ține seama de toate cheltuielile și veniturile înregistrate în contabilitate, inclusiv cele rezultate din asocier.

Înregistrarea cheltuielilor aferente construcției centrului, conform repartizării efectuate de asociație:

Luna 1

%	=	458/asociere	<u>118.500 lei</u>
601		„Decontări din operațiuni în participație”	90.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”			
602			9.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”			
612			7.500 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”			
641			12.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”			

458/asociere	=	722	118.500 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

Luna 2

%	=	458/asociere	<u>105.000 lei</u>
601		„Decontări din operațiuni în participație”	75.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”			
602			15.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”			
612			3.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”			

641			12.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”			

458/asociere	=	722	105.000 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

Luna 3

%	=	458/asociere	<u>108.500 lei</u>
601		„Decontări din operațiuni în participație”	35.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”			
641			17.500 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”			
628			56.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			

458/asociere	=	722	108.500 lei
„Decontări din operațiuni în participație”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	