

Tratamentul fiscal al cheltuielilor reprezentând lipsurile de inventar, perisabilitățile și pierderile tehnologice

Pornind de la definiția privind determinarea rezultatului fiscal, prevăzută de art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit căreia sunt considerate cheltuieli deductibile numai acelea care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, dispozițiile fiscale actuale includ și deducerile limitate ale unor sume reprezentând pierderile de inventar, pierderile cauzate de calamități naturale sau datorate depreciierilor, pierderile tehnologice etc.

deductibilitate
pierderi

Dacă nu sunt imputabile sau nu sunt datorate unor neglijențe în manipulare sau depozitare, cheltuielile privind stocurile constatate lipsă din gestiune, recunoscute atunci când se determină rezultatul fiscal, se referă la:

- stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

- bunurile și mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare.

Potrivit prevederilor Legii nr. 136/1995, privind asigurările și reasigurările în România, cu modificările și completările ulterioare, prin contractul de asigurare facultativă se stabilesc drepturile și obligațiile fiecărei părți, iar în asigurarea obligatorie, raporturile dintre asigurat și asigurator, drepturile și obligațiile fiecărei părți sunt stabilite prin lege.

Operațiunile de reasigurare completează activitatea de asigurare prin cedarea și primirea unor riscuri pe piața internă și internațională de asigurări.

În operațiunile de reasigurare, raporturile dintre reasigurat și reasigurator, drepturile și obligațiile fiecărei părți se stabilesc prin contractul de reasigurare;

cheltuieli
recunoscute
fiscal

Având în vedere faptul că sunt recunoscute cheltuielile cu polițele de asigurare și reasigurare, sumele primite ca despăgubiri sunt considerate venituri impozabile, iar cheltuielile cu deprecierea stocurilor sunt recunoscute în condițiile Codului fiscal.

- bunurile și mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii acestora.

Operațiunea se poate efectua fie prin mijloace proprii, fie prin predarea lor către unități specializate.

În privința stocurilor, pierderile pot fi întâlnite în diversele etape ale ciclului de producție – distribuție – vânzare, începând cu aprovizionarea cu materie primă necesară în cadrul procesului de producție și terminând cu pierderile generate în cadrul activității de vânzare a anumitor produse.

Constatarea lipsurilor sau degradarea stocurilor rezultate în urma inventarierii, efectuată potrivit prevederilor Ordinului nr. 2.861/2009, se consemnează în listele de inventariere și în procesul-verbal de inventariere împreună cu măsurile propuse și aprobate apoi de conducerea societății pentru regularizarea și înregistrarea pierderilor.

cheltuieli
recunoscute
fiscal

În cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infrafracțiuni, compensarea acestora cu eventualele plusuri constatate, poate avea loc dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

compensare
lipsuri

- a existat riscul de confuzie între sorturile aceleiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
 - diferențele constatate în plus sau în minus se referă la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.
- Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate.



● În cazul în care s-au depistat plusuri mai mari decât lipsurile, se stabilește egalitatea cantitativă prin eliminarea din calcul a diferenței în plus.

Dacă lipsurile sunt mai mari decât plusurile constatate, se procedează și de această dată la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferențelor în plus.

În ambele situații, eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Dacă în urma acestor operațiuni mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte valori materiale admise la compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Înregistrarea în evidența contabilă a minusurilor se efectuează prin nota contabilă: 607 „Cheltuieli privind mărfurile” = 371 „Mărfuri”.



Atunci când se depășesc limitele perisabilităților prevăzute de normele legale, pentru sumele respective se ajustează dreptul de deducere a TVA, exercitat la achiziție.

Ajustarea taxei nu se efectuează atunci când entitatea face dovada pierderilor prevăzute de art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 78 alin. (10) lit. f) din normele metodologice emise în aplicarea legii, pierderi de natura perisabilităților care se încadrează în limitele legale.

Prevederile referitoare la deducerea cheltuielilor, atunci când acestea sunt încadrate în excepțiile prevăzute de dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, impun respectarea următoarelor dispoziții:

condiții
deducere
cheltuieli

- existența încheierii contractelor de asigurare pentru stocurile respective;
- dovedirea distrugerii lor;
- transferarea alimentelor destinate consumului uman, așa cum sunt prezentate acestea în Legea privind diminuarea risipei alimentare nr. 217/2016, cu modificările ulterioare, prin donare sau sponsorizare, atunci când sunt aproape de expirarea datei-limită de consum, către alte entități, devenite operatori din sectorul agroalimentar.

Aceste unități se înregistrează la Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor, și sunt obligate să respecte prevederile legale cu privire la condițiile de igienă pe perioada depozitării și transportului, precum și la cele privind etichetarea corespunzătoare.

Subprodusele de origine animală care nu sunt destinate consumului uman sunt eliminate, potrivit prevederilor Normelor metodologice emise pentru aplicarea Legii nr. 217/2016, aprobate prin H.G. nr. 51/2019.

Produsele agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, sunt transformate în compost/biogaz sau sunt neutralizate, potrivit legii.

Asociațiile și fundațiile care funcționează în baza prevederilor O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare, precum și întreprinderile sociale care funcționează în baza Legii nr. 219/2015 privind economia socială, care devin operatori în sectorul agroalimentar, pot comercializa alimentele aflate aproape de expirarea datei-limită de consum, dacă își desfășoară activitatea în domeniul asistenței sociale.

produse
alimentare

Operatorii economici din sectorul agroalimentar pot oferi către asociații, fundații și întreprinderi sociale, alimentele aflate aproape de expirarea datei-limită de consum, contra unei sume maxime de 3% + TVA din prețul de achiziție, în cazul comercianților, și de 3% + TVA din prețul de producție, în cazul producătorilor și procesatorilor.

La rândul lor, asociațiile și fundațiile pot comercializa alimentele oferite cu maximum 25% + TVA din prețul de achiziție, atunci când sunt preluate de la comercianți, respectiv cu maximum 25% + TVA din prețul de producție, în cazul preluării de la producători sau procesatori.

Toți operatorii economici din întregul lanț agroalimentar, indiferent de forma de organizare, care donează/comercializează produse agroalimentare, trebuie să respecte dispozițiile cu privire la siguranța produselor alimentare din Regulamentul (CE) nr. 178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară și de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare, cu modificările ulterioare.

norme
siguranță
produse
alimentare

În vederea diminuării risipei agroalimentare se urmărește luarea măsurilor privind adaptarea producției la condițiile de piață privind cererea și oferta, utilizarea sistemului FIFO „primul intrat – primul ieșit” pentru stocurile de marfă, realizarea unei depozitări optime etc.

Operatorii economici prevăzuți la art. 2 din lege pot dona produsele aflate aproape de expirarea datei durabilității minimale către consumatorul final, în baza unui contract, oricând în ultimele 10 zile de valabilitate până la atingerea datei durabilității minimale.

Operatorul receptor poate dona alimente doar către consumatorul final, așa cum acestea au fost recepționate de la operatorii donatori sau sub formă de alimente gătite/preparate/transformate, prin utilizarea acestor alimente în incinta cantinelor sociale sau a altor obiective de alimentație publică care funcționează în baza Legii asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare.

Prețurile utilizate de operatorii receptori către consumatorul final trebuie să permită acoperirea anuală a cheltuielilor pentru personal, utilități, derularea activităților de comercializare a alimentelor donate, conform legii.

Nivelul costurilor de funcționare lunare ale operatorilor receptori care desfășoară activitățile respective se stabilește prin aplicarea procentului de maximum 5,8% din indicatorul social de referință – ISR per consumator final.

5,8% din
I.S.R.

Atunci când operatorii receptori nu reușesc să comercializeze/doneze produsele agroalimentare până la expirarea datei-limită de consum, trebuie să aplice măsurile prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. d) – g) din Legea nr. 217/2016.

În ceea ce privește aplicarea deducerilor limitate prevăzute de H.G. nr. 831/2004 privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, reprezentând „scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire,

oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)”, menționăm că trebuie avute în vedere prevederile anexelor 1-3 din acest act normativ.

Perisabilitățile se calculează și se recunosc atunci când se determină rezultatul fiscal, numai după verificarea faptică a cantităților de produse existente în gestiune (stabilite prin cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee) și numai după realizarea compensărilor efectuate conform prevederilor privind inventarierea.

Limitele scăzămintelor nu se aplică automat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în quantumul prevăzut pentru acestea.

Totodată, menționăm că normele de perisabilitate aplicate sunt maxime, iar acordarea acestora se efectuează numai până la nivelul minusului constatat efectiv.

aprobare
perisabilități

Perisabilitățile recunoscute în condițiile aplicării prevederilor H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, se aprobă de către managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor primite, a inventarierii sau a predării gestiunii, pe timpul transportului sau al depozitării.

Cotele se aplică o singură dată pentru cantitățile de produse intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Lipsurile care se produc în timpul transportului sau al executării contractelor de livrare și care provin din vina furnizorului, transportatorului sau a altor persoane, nu sunt considerate perisabilități și se recuperează de la cei răspunzători, conform legii.

Normele de perisabilitate pentru depozitare se referă la perioada de depozitare de un an și se aplică la cantitatea egală cu stocul mediu anual, pentru fiecare produs.

În situațiile în care intervalul dintre două inventarieri succesive este mai mic sau mai mare de un an, se face recalcularea normei de perisabilitate ținându-se seama de perioada efectiv scursă între cele două inventarieri.

Exemple:

1. Un magazin alimentar achiziționează 100 kg de fructe în scopul revânzării. Atunci când nu se valorifică toată marfa, o parte se depreciază.

S-au aprovizionat banane la un cost de 3 lei/kg.

Pe baza documentelor de intrare (factură, transport) s-a recepționat marfa, s-a întocmit NRCD și s-a înregistrat în evidența proprie:

%	=	401	<u>327 lei</u>
371		„Furnizori”	300 lei
„Mărfuri”			
4426			27 lei
„TVA deductibilă”			

La următoarea inventariere a mărfii se constată că 20 de kilograme s-au stricat.

Se întocmește Procesul-verbal de constatare a deprecierei, în care se menționează faptul că degradarea fructelor s-a produs în urma unui proces normal și că nu se impută nimănui.

Pe baza acestui proces-verbal, se emite o Decizie a administratorului privind scoaterea mărfurilor din gestiune.

Limita maximă de perisabilitate admisă pentru desfacerea cu amănuntul a fructelor proaspete (poziția 30 din anexa 1 din H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare) este de 1,3%.

Din cele 100 de kg achiziționate se admite ca deductibilă suma de 39 de lei.

$$100 \text{ kg} \times 1,3\% = 13 \text{ kg}$$

$$13 \text{ kg} \times 3 \text{ lei} = 39 \text{ lei}$$

Față de suma de 60 de lei (20 kg x 3 lei/kg) înregistrată pe cheltuieli, 39 de lei sunt cheltuieli deductibile, potrivit prevederilor art. 25 alin. 3 lit. d) din Codul fiscal.

607	=	371	60 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

TVA aferentă diferenței de 21 de lei se ajustează și împreună cu cheltuiala de aceeași valoare reprezintă sume nedeductibile.

2. O societate care comercializează fructe înregistrează pe parcursul transportului acestora o pierdere de 7.000 lei din totalul cantității aprovizionate, în valoare de 44.000 lei.

Cantitatea rămasă este vândută la prețul de 37.000 lei.

Pentru stabilirea limitei deductibile de perisabilitate avem în vedere că, pentru fructe, limita admisibilă pe timpul transportului este de 0,5%.

$$\text{Limita de perisabilitate} = 44.000 \text{ lei} \times 0,5\% = 220 \text{ lei}$$

$$\text{Perisabilități nedeductibile fiscal} = 7.000 \text{ lei} - 220 \text{ lei} = 6.780 \text{ lei}$$

Rezultatul fiscal se stabilește extracontabil pe baza informațiilor preluate din Registrul fiscal, întocmit potrivit prevederilor art. 19 alin. (7) din Codul fiscal.

În formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, aprobat prin Ordinul nr. 3.386/2016, Ordinul nr. 4.160/2017 și modificat prin Ordinul nr. 3.200/2018, la rd. 02 se trece suma de 7.000, iar la rd. 33 suma de 6.780.

3. O societate comercializează conserve de legume și fructe.

În perioada cuprinsă între cele două inventarieri anuale ale exercițiului 2019 (31.12.2018 – 31.12.2019) au intrat mărfuri în valoare de 60.000 lei (12.000 de bucăți la prețul cu amănuntul de 5 lei/buc.) din care 100 de bucăți conserve de legume (500 lei) s-au degradat în timpul depozitării (spargere borcane).

Potrivit prevederilor H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, anexa 1, poziția 27, limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate acestor produse sunt:

– 0,10% – transport

– 0,10% – depozitare

– 0,10% – desfacere cu amănuntul.

Cheltuielile privind perisabilitățile recunoscute ca deductibile când se determină impozitul pe profit se calculează astfel: $12.000 \times 5,0 \times 0,10\% = 60 \text{ lei}$.

În formularul 101 care se completează pentru anul 2019, la rd. 02 se trece suma de 500, iar la rd. 33 suma de 440.

Așa cum prevăd normele H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, pentru produsele la care sunt stabilite norme de perisabilitate diferențiate pentru perioadele de vară și de iarnă, se iau în calcul separat perioadele efective de stocare de iarnă și separat cele de vară, recalculându-se corespunzător normele de perisabilitate.

Pentru produsele la care între două inventarieri succesive nu au avut loc modificări ale soldurilor, normele de perisabilitate se aplică numai pentru depozitare.

4. Un magazin achiziționează 100 kg urdă dulce la prețul de 12 lei plus TVA/kg.

%	=	401	1.308 lei
371		„Furnizori”	
„Mărfuri”			1.200 lei
4426			108 lei
„TVA deductibilă”			

Pe parcursul activității, 5 kg de produs s-au stricat.

Limita de perisabilitate admisă, conform normelor aprobate prin H.G. nr. 831/2004, cu modificările ulterioare, este de 1,25% – adică 1,25 kg (1,25% x 100 kg).

Se scoate din gestiune marfa: 5 kg x 12 lei/kg = 60 lei

607	=	371	60 lei
„Cheltuieli cu mărfurile”		„Mărfuri”	

Din cei 60 de lei sunt cheltuieli deductibile numai 5 lei.



Pentru mărfurile la care pierderile se produc ca urmare a spargerii acestora (fragmente, fărâmițări etc.), acordarea cotelor de perisabilitate se efectuează pe baza prezentării probelor, care trebuie să reprezinte cel puțin 75% din greutatea produselor care au fost sparte sau sfărâmate.

Probele respective pot fi valorificate prin predarea către unitățile de recuperare a materialelor refolosibile sau către alte unități de profil sau se distrug în cazul în care resturile prezintă pericole de infectare, otrăvire, poluare sau alte asemenea.

Constatarea, valorificarea sau distrugerea probelor se poate face în aceleași condiții și în perioada dintre cele două inventarieri, în cazurile în care probele nu pot fi păstrate din lipsă de spațiu sau alte cauze.

**aplicare
norme de
perisabilitate**

Modul de aplicare a normelor de perisabilitate în raport de volumul intrărilor sau desfacerilor se stabilește la începutul anului, în funcție de profilul unității.

De asemenea, se are în vedere modul de vânzare a mărfurilor (cu amănuntul, cu ridicata, autoservire, alimentație publică etc.).

La combustibilii solizi, normele de perisabilitate se aplică pe timpul transportului și manipulării, la volumul intrărilor, iar în timpul depozitării se aplică pe duratele de depozitare prevăzute.



Normele maxime de perisabilitate privind depozitarea se aplică numai pentru mărfurile care se deplasează efectiv prin depozitele respective, iar în cazul combustibililor solizi, prin depozitele de repartizare sau desfacere.

La unitățile alimentare cu autoservire care au raioane prin care se desfac produse prin cântărire și a căror plată la casă urmează același flux cu produsele desfăcute prin autoservire, pentru aceste raioane se aplică atât norma de perisabilitate prevăzută pentru magazinele alimentare cu autoservire, cât și norma de perisabilitate stabilită pentru produsul sau grupa de produse ce se desfac prin acestea.

**gestiuni
separate**

Pentru mărfurile păstrate în magaziile de mână ale unităților de desfacere cu amănuntul care au gestiuni separate, se poate defalca, în funcție de condițiile de păstrare și manipulare, o cotă-parte din normele de perisabilitate stabilite pentru desfacerea cu amănuntul.

Tot prin defalcare din normele de perisabilitate prevăzute pentru desfacerea cu amănuntul se pot stabili și normele pentru magazinele care au gestiuni separate în

care se păstrează unele cantități de mărfuri pentru aprovizionarea operativă a unităților de alimentație publică.

În același mod se poate proceda și în cazul transferurilor de mărfuri de la o subunitate la alta în cadrul aceleiași unități.

transferuri
de marfă

Normele maxime de perisabilitate pentru mărfurile ambalate în recipiente din sticlă se aplică și la ambalajele respective.

La vinuri și băuturi alcoolice îmbuteliate în recipiente din sticlă nu se acordă perisabilități pe timpul transportului de la furnizori și pe timpul depozitării.

Pierderile la mărfurile alimentare provenite din diferențe între țara efectivă și țara intermediară facturate la ambalajele de transport (putini, butoaie) în cazul când se face recântărirea ambalajelor goale de către unitatea primitoare, care nu se încadrează în normele de perisabilitate ale mărfurilor respective, sunt considerate pierderi peste normă și urmează regimul acestora.

Este de reținut faptul că **nu reprezintă perisabilități** următoarele:

- pierderile incluse în normele de consum tehnologic;
- pierderile produse prin neglijență;
- sustragerile;
- pierderile produse din alte cauze care sunt imputabile persoanelor vinovate;
- pierderile determinate de cauze de forță majoră,
- pierderile pentru care se pot stabili cote de perisabilități diferențiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise drept cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute pentru grupa respectivă de mărfuri.

nu sunt
perisabilități

În ceea ce privește cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, așa cum sunt prevăzute acestea la art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, acestea sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu. Cauzele de forță majoră pot fi: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

calamități
naturale

Condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.

Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Prevederile fiscale nu dau o definiție a normei de consum, aceasta fiind considerată, din punct de vedere tehnic, „cantitatea de materii prime și materiale necesare obținerii unui anumit produs, în condițiile utilizării unei anumite tehnologii, și este formată din:

- consumul net sau util de materiale,
- pierderi datorate procesului tehnologic,
- pierderi netehnologice,

norma de
consum

- materiale refolosibile rezultate în procesul tehnologic,
- materiale refolosibile rezultate în afara procesului tehnologic.”

fișa tehnologică

Norma de consum pentru fiecare produs în parte este cuprinsă în fișa tehnologică și se stabilește de către o comisie formată din personal de specialitate în domeniul în care se aplică, care se bazează pe calcule și studii și se aprobă de conducerea tehnică a unității.

Fișa tehnologică este proprie fiecărui produs în parte și cuprinde o serie de informații referitoare la denumirea produsului, caracteristicile acestuia, fazele de prelucrare prin care trece, eventual utilajele utilizate pentru realizarea operațiilor respective, consumurile pe o unitate de produs specifice fiecărei faze, pierderile care pot apărea în timpul prelucrării.

Pierderile tehnologice (pierderile firești) înregistrate la obținerea unui produs, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, deoarece acestea sunt recuperate prin costul de producție și prin prețul de vânzare.

depășiri ale consumurilor specifice

Odată cu înregistrarea în contabilitate a produselor finite rezultate din procesul de producție, se efectuează și o comparație între consumul efectiv realizat și cel prevăzut, precum și între pierderile tehnologice faptice și cele obținute.

În urma acestor analize pot rezulta depășiri ale consumurilor specifice, precum și ale pierderilor din prelucrare, stabilite în norma de consum.



Nu putem spune că există o reglementare legală prin care să se precizeze modul de determinare a pierderilor tehnologice, deoarece fiecare entitate, în funcție de domeniul de activitate și specificul acesteia, își stabilește prin proceduri interne propria normă de consum.

Pierderile tehnologice normate sunt calculate de fiecare societate, în funcție de dotările de care dispune, de tehnologia aplicată, de calificarea angajaților etc. și se regăsesc în fișele tehnologice concepute pentru realizarea produselor respective.

Fișele tehnologice stau la baza verificărilor tehnice, contabile și de gestiune.

cheltuieli nedeductibile

Pierderile tehnologice ce depășesc limitele stabilite prin normele proprii de consum sunt cheltuieli nedeductibile. În mod similar, în conformitate cu prevederile referitoare la taxa pe valoarea adăugată, nu există obligația ajustării taxei deductibile în cazul pierderilor tehnologice, în limitele stabilite prin normele proprii de consum.

În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora dacă aceasta a fost dedusă inițial.

Prin urmare, pentru justificarea pierderilor tehnologice este necesară întocmirea de fișe de consum tehnologic.

costul de producție

În stabilirea costului de producție al fiecărui tip de produs, de exemplu din industria alimentară, se iau în calcul costul materiilor prime (al căror consum trebuie să fie în concordanță cu cantitățile specificate în rețetă), salariile directe (ale bucătarilor), cheltuielile indirecte repartizate rațional asupra fiecărui produs, cum ar fi energia electrică, apa, gazele etc., amortizarea utilajelor existente (frigider, mașini de gătit), materiale consumabile (ustensile de bucătărie, tăvi, borcane, caserole), alte recipiente pentru depozitare etc.

Deși Normele metodologice emise în aplicarea Ordinului nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile nu prevăd obligativitatea întocmirii notelor de intrare-recepție, acestea pot justifica intrarea bunurilor achiziționate în contabilitate și gestiune.

Totodată se întocmesc și fișele tehnologice pe baza cărora să se poată stabili eventualele pierderi tehnologice, normale, care pot apărea în procesul de fabricație.

La finalizarea produselor finite, după întocmirea bonului de predare, are loc încărcarea gestiunii respective și înregistrarea în contabilitate.

Indiferent de modul în care o entitate decide să își organizeze activitatea de producție, din evidențele specifice trebuie să rezulte dacă consumurile efective exced consumurile normate (înscrise în rețetele de fabricație), situație în care rezultă cheltuieli nedeductibile și, după caz, se procedează și la ajustarea TVA deduse la achiziția lor.

Astfel, sintetic rezultă următoarele:

- pierderile sau scăzămintele sunt considerate pierderi normale în măsura în care quantumul lor se încadrează în limitele legale;
- pierderile peste normele legale sunt de asemenea pierderi naturale care depășesc însă cotele fixate prin acte normative și pentru care nu sunt recunoscute cheltuieli deductibile la determinarea rezultatului fiscal;
- pierderile peste normele legale sunt și acele lipsuri care provin din pierderi, stricăciuni sau deteriorări care se datorează unor accidente, unor cauze de forță majoră, precum și acelea care provin din neglijență, proastă gospodărire, reacredință, indiferent dacă s-au produs în limita cotelor stabilite sau depășesc aceste cote, tratamentul fiscal fiind diferit;
- acordarea perisabilităților se efectuează numai după verificarea faptică și scriptică (inventariere) a stocurilor aflate în gestiunea persoanei juridice, după acoperirea sau compensarea minusurilor, după caz;
- minusurile respective sunt generate de acțiunea factorilor fizici și chimici și nu se datorează vinovăției unei anumite persoane;
- normele privind limitele admisibile de perisabilitate se aplică numai persoanelor juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, pentru care cheltuielile cu perisabilitățile sunt deductibile limitat din veniturile realizate;
- perisabilitățile se înregistrează din punct de vedere contabil în cheltuieli de exploatare cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, după caz;
- pentru sumele care depășesc limitele prevăzute de lege se ajustează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat la achiziție (635 „Cheltuieli cu alte impozite și taxe” = 4426 „TVA deductibilă”);
- pierderile tehnologice nu se includ în cheltuielile cu perisabilitățile.

**reguli
privind
pierderile/
perisabilitățile**