



# Circulara contabilului român

an 2 / nr. 17 / februarie 2015



Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

## EDITORIAL

### O zi ca oricare alta

Azi e azi. Iar mâine e mâine. Prin ce se diferențiază azi de mâine? Vrei să fie vreo diferență? Vrei să conduci o altă mașină, să vii într-un alt birou, cu alți colegi? Vrei schimbare? Cu ce frecvență

vrei să se producă schimbările?



Dorința noastră de schimbare vine dintr-o nemulțumire față de ceea ce avem, sau vine din

fieca normală a lucrurilor, a vieții? Nu de puține ori mă trezesc în situația în care îmi pun în gând ca mâine să fac altfel lucrurile, să o iau pe alt drum spre birou.

Și realizez că atunci când acea schimbare se întâmplă simt o mare mulțumire față de mine însumi, iar zilele îmi par ca o curgere firească, deloc monotona, deloc un azi care seamănă identic cu mâine, în care în fiecare zi învăț, ceva nou despre mine.

Vă doresc să aveți puterea și libertatea de a vă face viața așa cum vă doriți, cu mult curaj de a risca și de a îndrăzni.

David Trușcă  
Redactor-șef

## O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Transpunerea conturilor din balanța de verificare la 31.12.2014 în noul Plan de conturi general

*Societatea ABC. SRL are 7.000.000 euro cifră de afaceri, 40 de salariați și active de 20.000.000 euro. Ce note contabile se fac la începutul anului 2015 conform legislației contabile?*

Având în vedere că de la 01.01.2015 se aplică O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în anul 2015 se vor prelua soldurile în conturile noi introduse prin acest ordin, după caz.

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere” și 129 „Repartizarea profitului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

*continuare pe pagina 2*

### DIN SUMAR:

- 2 • Transferurile între categorii de imobilizări
- 3 • Reduceri comerciale. Tratament conform modificărilor din 2015
- 5 • Active biologice și produse agricole. Înregistrări contabile
- 6 • Contabilitatea persoanelor fizice care desfășoară activități în scopul obținerii de venituri
- 11 • Calcul impozit pe profit datorat pentru transferul unui imobil reevaluat către asociatul unic al societății
- 12 • Preluarea unei societăți din străinătate

În contul 117 „Rezultatul reportat” se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Administratorii entităților răspund pentru transpunerea corectă a soldurilor conturilor, din balanța de verificare la 31.12.2014, în conturile prevăzute în noul Plan de conturi general cuprins în noile reglementări contabile.

De asemenea, se va urmări ca transpunerea din vechile conturi sintetice în noile conturi sintetice de gradul unu și doi, dacă este cazul, să se efectueze în funcție de natura sumelor reflectate în soldul fiecărui cont.

Transpunerea conturilor din balanța de verificare la 31.12.2014 în noul Plan de conturi general este prevăzută în tabelul de la cap. 15 pct. 595 din noile Reglementări contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

## Transferurile între categorii de imobilizări

Investițiile imobiliare sunt proprietăți, terenuri sau clădiri deținute 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, sau 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.

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;
- începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor. Pe perioada de amenajare sunt adăugate costurile, iar la recepția finală se procedează la transferul de la stocuri la investiții imobiliare, în vederea cedării;
- încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; sau
- începerea unui leasing operațional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare.

### Exemplu

*Societatea Imobiliar SA deține o clădire cu patru nivele pe care o utilizează pentru închiriere. În luna octombrie 2015 societatea începe amenajarea a trei nivele din cele patru existente în vederea vânzării.*

- Valoarea totală a clădirii 690.000 lei (cont 215 „Investiții imobiliare”).

- Amortizarea cumulată la 30 septembrie 2015 – 150.000 lei (cont 2815 „Amortizarea investițiilor imobiliare”).
- Diferența din reevaluare înregistrată în contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferentă clădirii 150.000 lei.
- Valoarea lucrărilor executate este de 250.000 lei.

### 1. Înregistrarea cheltuielilor de amenajare efectuate înregistrate pe baza facturii primite de la prestatorii de servicii:

%	=	404	310.000 lei
		„Furnizori de imobilizări”	
235			250.000 lei
		„Investiții imobiliare în curs de execuție”	
4426			60.000 lei
		„TVA deductibilă”	

### 2. Recepția lucrărilor de modernizare:

215	=	235	250.000 lei
		„Investiții imobiliare”	
		„Investiții imobiliare în curs de execuție”	

### 3. Transferul în categoria stocurilor

- Valoarea totală a birourilor reamenajate în vederea vânzării:  $690.000 \text{ lei} \times 3 / 4 = 517.500 \text{ lei}$ , la care se adaugă lucrările de modernizare aferente acestora:  $517.500 \text{ lei} + 250.000 \text{ lei} = 767.500 \text{ lei}$ .
- Amortizarea cumulată la 30 septembrie 2015, aferentă birourilor reamenajate:  $150.000 \text{ lei} \times 3 / 4 = 112.500 \text{ lei}$ .

# Active biologice și produse agricole. Înregistrări contabile

**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.

**Transformarea biologică** cuprinde procesele de creștere, degenerare, producere și procreare care produc modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic. Sunt definite **activele biologice de natura stocurilor** ca fiind acele active ce urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. **Produsele agricole** sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice cum sunt: lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc. Din prelucrarea produselor agricole, rezultă produse finite.

**Transformarea biologică** poate conduce la modificări ale activelor prin creștere cantitativă sau o îmbunătățire a calității unui animal sau a unei plante, degenerare, sau reproducere sau prin producția unor produse agricole, de exemplu, lână și lapte.

## Exemplu

*Societatea Oul Vesel SRL are ca obiect de activitate creșterea prepelițelor pentru carne și ouă. În luna aprilie are loc achiziția a 20.000 de pui de o zi la un preț de 1,5 lei/bucată. După 2 luni, păsările ating maturitatea și se obține producția de ouă. La maturitate ajung un număr de 19.500 păsări, în prima lună fiind înregistrată scoaterea din gestiune a 500 de păsări, moarte. Costul unui ou de prepeliță determinat este de 0,20 lei/bucată. Lunar se obțin aproximativ 500.000 ouă.*

**Achiziția păsărilor: 20.000 pui x 1,5 lei/buc. = 30.000 lei:**

%	=	401	37.200 lei
		„Furnizori”	
361			30.000 lei
„Active biologice de natura stocurilor”			
4426			7.200 lei
„TVA deductibilă”			

**Cheltuielile efectuate cu creșterea puilor sunt:**

Fel de cheltuieli	Suma
<b>Luna 1</b>	
furaje	30.000 lei
servicii veterinare	5.000 lei
medicamente	6.000 lei
amortizare	2.000 lei

utilități	3.000 lei
<b>Luna 2</b>	
furaje	32.000 lei
medicamente	5.000 lei
amortizare	2.000 lei
utilități	5.000 lei

## Înregistrări contabile în luna 1

### 1. Consumul furajelor aferente hrănirii păsărilor pe baza bonurilor de consum întocmite pentru furajele folosite:

6026	=	3026	30.000 lei
„Cheltuieli privind furajele”		„Furaje”	

### 2. Amortizarea clădirilor, instalațiilor etc.:

6811	=	2813	2.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	

### 3. Înregistrarea cheltuielilor cu utilitățile:

%	=	401	3.720 lei
		„Furnizori”	
605			3.000 lei
„Cheltuieli privind energia și apa”			
4426			720 lei
„TVA deductibilă”			

### 4. Înregistrarea serviciilor veterinare:

%	=	401	6.200 lei
		„Furnizori”	
628			5.000 lei
„Cheltuieli privind energia și apa”			
4426			1.200 lei
„TVA deductibilă”			

### 5. Înregistrarea consumului de medicamente:

6028	=	3028	6.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

# Calcul impozit pe profit datorat pentru transferul unui imobil reevaluat către asociatul unic al societății

Societatea comercială X SRL este în faliment. Toate datoriile declarate de creditori au fost achitate. În patrimoniul societății a rămas un imobil care a fost achiziționat în anul 2004 la prețul de 8.000 lei. Imobilul a fost reevaluat la data de 31.12.2013, la 106.900 lei. Imobilul va fi transferat asociatului unic.

După plată datoriilor, patrimoniul societății este următorul:

- active: sold cont 212 „Construcții” suma 109.600 lei, sold cont 121 „Profit sau pierdere” suma 200 lei;
- pasive: sold cont 101 „Capital” suma 200 lei, sold cont 105 „Rezerve din reevaluare” suma 98.900 lei, sold cont 455 suma 8.000 lei.

La transferul imobilului către asociat rezultă impozit pe profit datorat? Care este cuantumul acestuia?

Cadrul normativ care reglementează reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de lichidare a unei societăți ce se află în procedura de faliment este O.M.F.P. nr. 1.376/2004, cu respectarea prevederilor Legii nr. 82/1991 și aplicând tratamentul fiscal prevăzut în Codul fiscal.

În cazul prezentat, o societate comercială aflată în procedură de faliment va transfera dreptul de proprietate a unui imobil către asociatul unic. În acest sens, tranzacția va fi supusă prevederilor ce privesc tranzacțiile între persoanele afiliate.

Imobilul a avut o valoare inițială de intrare în 2004 de 8.000 lei. La 31.12.2013, valoarea contabilă a acestuia este de 106.900 lei, înregistrându-se în urma reevaluării un plus de valoare de 98.900 lei.

Creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea la 31.12.2013, a fost înregistrată în contul 105 „Rezerve din reevaluare”.

Societatea nu a folosit activul respectiv, având în vedere că nu a înregistrat cheltuiala cu amortizarea acestuia. De asemenea, societatea este neplătitoare de TVA, dar este plătitore de impozit pe profit.

Transferul dreptului de proprietate va fi efectuat prin vânzarea imobilului de către societate către asociatul unic, înregistrându-se contabil tranzacția prin articolele contabile:

461	=	7583	106.900 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”	(venit impozabil)

6583	=	212	106.900 lei *
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Construcții”	
* cheltuială deductibilă, conform art. 24 alin. (15) Cod fiscal			

Concomitent, se va înregistra și capitalizarea rezervei din reevaluare, prin înregistrarea valorii de 98.900 lei (surplusul din reevaluarea imobilului) în debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare” și creditarea contului 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

## Circulara contabilului român

© 2015 – RENTROP & STRATON - ISSN: 2344 – 5599 ISSN-L: 2344 – 5599

Manager Produs: Diana Mitrîș  
 Redactor-șef: David Trușcă  
 Consultanți: drd. Mariana Toma  
 Director Divizie Editorială: Octavian Breban  
 Director Creație: Cristina Straton  
 DTP: Dana Segărceanu, Anca Ropotă  
 Corectură: Elvira Panaitescu  
 Manager Producție: Simona Morărescu

Redacția: Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București; Telefon: 021.317.25.81

E-mail: [contabilitateactual@rs.ro](mailto:contabilitateactual@rs.ro); Internet: [www.rs.ro](http://www.rs.ro)  
 Corespondență: Ghișeul extern 3 – O.P. 39, sector 3, București  
 Publicație editată de: RENTROP & STRATON  
 Membru fondator al B.R.A.T.  
 Editură recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Președinte: George Straton  
 Director General: Florin Câmpeanu

*Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.*

105	=	1175	98.900 lei
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

**Stabilim dacă se datorează impozit pe profit din vânzarea imobilizării:**

- **Închidere venituri și cheltuieli aferente livrării imobilizării:**

7583	=	121	106.900 lei
„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”		„Profit sau pierdere”	

121	=	6583	106.900 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	

Debit cont 121 „Profit sau pierdere”:

- sold debitor cont 121: 200 lei;

- rulaj debitor cont 121: 106.900 lei;
- Total sume debit: 107.100 lei.

Credit cont 121 „Profit sau pierdere”:

- rulaj creditor cont 121: 106.900 lei;
- Total sume credit: 106.900 lei.

Sold cont 121 debit – 200 lei, pierdere contabilă, înainte de calcul impozit profit

– Calcul impozit profit aferent vânzării imobilului (\*) (200 lei) = pierdere contabilă  
 (+) 98.900 lei = surplus realizat din rezerve din reevaluare = element asimilat veniturilor impozabile, conform art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 22 alin. (5<sup>1</sup>)  
 (=) 98.700 lei = profit impozabil din vânzarea imobilizării  
 (=) 15.792 lei = impozit profit datorat (98.700 lei x 16%)

Având în vedere că societatea este supusă procedurii falimentului, atenționăm că transferul activului trebuie să se facă de către un lichidator autorizat, cu îndeplinirea prevederilor Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

## Preluarea unei societăți din străinătate

*Societatea X a încheiat un contract de vânzare-cumpărare cu o societate din Italia, având ca obiect preluarea întregului capital social al acesteia. Conform contractului, valoarea capitalului social al acestei firme este de 10.000 euro, iar societatea X din România a plătit suma de 30.000 euro. Această sumă a fost plătită, conform contractului de vânzare-cumpărare, în conturile personale ale celor doi asociați ai firmei din Italia, 15.000 euro într-un cont și alți 15.000 euro în celălalt cont. Care este regimul fiscal al acestei operațiuni precum și înregistrările contabile aferente?*

Această achiziție reflectă cumpărarea unor titluri financiare activitate scutită de TVA fără drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) pct. 5 din Codul fiscal. Prin urmare, o primă implicație pornește de la faptul că societatea nu va efectua o cumpărare de active pentru care are obligația efectuării taxării inverse și nu declară această situație în declarația 390.

În esență, tot din punct de vedere fiscal, societatea din România realizează înființarea unei societăți afiliate în Italia, iar această situație trebuie declarată la ANAF în termen de 30 de zile, conform art. 74 din Codul de procedură fiscală.

Din punct de vedere contabil, 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:

- evaluarea inițială se face la costul de achiziție;
- evaluarea la bilanș 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	30.000 euro *
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	

\* la cursul de la data subscrierii.

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

269	=	5124	30.000 euro *
„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		„Conturi la bănci în valută”	

\* la cursul de la data plății.

Desigur, vor exista diferențe de curs între cele două tranzacții economice.



CCZ017