

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Ianuarie 2015

Revista Română de CONTABILITATE

De astăzi, contabilitatea e mai simplă decât pare!

LEGISLAȚIE ȘI COMENTARIILE DE SPECIALITATE

- Noutăți contabile de la 1 ianuarie 2015



MONOGRAFII CONTABILE

- Evidențierea în contabilitate a rezultatului reportat, conform cu O.M.F.P. nr. 1.802/2014

CAZURI PRACTICE

- Lichidarea corectă a unei societăți cu ultima bilanță contabilă în 2010
- Regimul fiscal al tichetelor cadou acordate în cadrul unui birou executor judecătoresc
- Restituire TVA pentru comerț cu amănuntul în regim TAXFREE
- Vânzări cu reducere. Înregistrări contabile



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro



Noutăți contabile de la 1 ianuarie 2015. Interpretarea modificărilor Legii contabilității și abrogarea O.M.F.P. nr. 3.055/2009

În Monitorul Oficial nr. 902 din data de 11 decembrie 2014 a fost publicată Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2014 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991.

Aceste modificări au fost impuse pe de o parte, de aprobarea și publicarea Directivei 2.013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului ce înlocuiește Directiva a IV-a și Directiva a VII-a CEE.

Scopul principal al acestei directive este simplificarea situațiilor financiare, reducerea obligațiilor de auditare și al costurilor administrative, pentru întreprinderile mici.

Directiva introduce noi metode de clasificare a întreprinderilor în funcție de criteriile de mărime stabilite astfel:

- **Microîntreprinderile** sunt societățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
 - ✓ total active: 350.000 euro;
 - ✓ cifra de afaceri netă: 700.000 euro;
 - ✓ numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.
- **Entitățile mici** sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
 - ✓ totalul activelor: 4.000.000 euro;
 - ✓ cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
 - ✓ numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.
- **Entitățile mijlocii și mari** sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
 - ✓ totalul activelor: 4.000.000 euro;
 - ✓ cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
 - ✓ numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Având în vedere criteriile menționate, se constată că microîntreprinderile sunt definite de criterii de mărime mult mai mari decât criteriile de mărime ce defineau sistemul simplificat de contabilitate, prevăzut prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea sistemului simplificat de contabilitate.

De asemenea, Legea contabilității, înainte de apariția modificărilor menționate, cuprindea prevederi referitoare la categoriile de operatori economici cu o cifră 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, astfel:

- această categorie de operatori economici aveau posibilitatea alegerii sistemului simplificat de contabilitate, potrivit art. 5 alin. (1¹) – (1⁴) din Legea contabilității;
- contabilitatea putea fi organizată și condusă și pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare.

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, aceste opțiuni nu mai sunt valabile, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2014 abrogând aceste prevederi.

→ Astfel, de la data de 1 ianuarie 2015, toți operatorii economici care aplicau prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 vor aplica reglementările contabile conforme cu directivele europene în vigoare.

Și pentru acești operatori contabilitatea va fi organizată fie în compartimente distincte conduse de contabilșef sau director economic, fie pe bază de contracte de prestări servicii cu persoane fizice /juridice autorizate CECCAR.

Alte modificări introduse

→ Se introduce posibilitatea optării pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic și de către persoanele juridice cu sediul în România, inclusiv de către entitățile nou-înființate.

Până la intrarea în vigoare a acestor prevederi puteau opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic sucursalele cu sediul în România, care aparțin unei persoane juridice cu sediul în străinătate, filialele consolidate ale unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, filialele filialelor, cu excepția instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancale, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, societăților de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, **dacă exercițiul financiar era diferit pentru persoana juridică de care aparțin.**

Ca urmare a modificărilor aduse, persoanele juridice cu sediul în România pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic pe baza unei înștiințări în scris a **unității teritoriale a Ministerului Finanțelor Publice despre exercițiul financiar ales, cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales.**

Persoanele juridice nou-înființate pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic de la data înființării acestora și vor **depune înștiințarea privind exercițiul financiar ales în termen de 30 de zile calendaristice de la data înființării.**

Se lărgeste posibilitatea de alegere a unui exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.

Atenție!

Persoanele care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic întocmesc și depun raportări contabile anuale pentru data de 31 decembrie a fiecărui an, în plus față de situațiile financiare anuale, pentru data aleasă ca sfârșit de exercițiu financiar.

Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita depunerea, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, respectiv a anului calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

→ Se prevede în mod **explicit că pentru un exercițiu financiar poate fi depus doar un singur rând de situații financiare și sunt aduse clarificări în ceea ce privește corectarea erorilor constatate după depunerea situațiilor financiare anuale.**

Aceste erori se corectează la data constatării lor, potrivit reglementărilor contabile emise de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității.

Până în prezent se puteau depune electronic mai multe variante de situații financiare anuale.

→ Se introduce **opțiunea pentru persoanele fizice care desfășoară activități în scopul realizării de venituri să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă,** potrivit reglementărilor emise în acest sens.

Aceste persoane nu întocmesc situații financiare anuale.

Avantajele unei contabilități în partidă dublă sunt o mai bună cunoaștere a informațiilor privind elementele de natura activelor și datoriilor corespunzătoare activității persoanelor care desfășoară activități mai complexe, similar operatorilor economici.

→ Se reduc obligațiile de auditare a situațiilor financiare anuale.

Atunci când o societate are obligația să întocmească și situații financiare anuale consolidate, pe lângă cele individuale, raportul de audit să poată fi întocmit sub forma unui singur raport pentru ambele categorii de situații financiare.

→ Se reduc obligațiile administrative.

Atunci când societatea are obligația să întocmească un raport consolidat al administratorilor, pe lângă raportul administratorilor întocmit pentru situațiile financiare anuale ale societății-mamă, cele două rapoarte pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

→ Este restrânsă noțiunea de entitate de interes public.

Prin actul normativ de modificare a Legii contabilității **sunt excluse din categoria entităților de interes public** și prin urmare a entităților obligate să-și auditeze situațiile financiare anuale:

- **persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în perimetrul de consolidare al unei societăți-mamă cu sediul în România**, care are obligația să aplice Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în condițiile în care se introduce și posibilitatea ca societatea-mamă să întocmească un singur raport de audit;
- **organizațiile fără scop patrimonial care primesc finanțări din fonduri publice**, luând în considerare faptul că situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial de utilitate publică, potrivit legii, sunt supuse auditului.

Noutăți privind reglementările contabile aplicabile de la 1 ianuarie 2015

În luna decembrie 2014 a fost aprobat și a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30.12.2014 **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014** pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Odată cu publicarea acestui ordin, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 își încetează aplicabilitatea.

De asemenea, se abrogă Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea sistemului simplificat de contabilitate, această abrogare venind în completarea modificărilor aduse Legii contabilității prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2014.

Ordinul nr. 1.802/2014 transpune parțial prevederile noii directive europene în materie de contabilitate, respectiv Directiva UE nr. 34/2013.

Această directivă adoptată în anul 2013 de către Parlamentul European abrogă Directivele 78/660/CE și 83/349/CE, directive ce fuseseră anterior transpuse de către Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009.

Ca o consecință firească, având în vedere obligativitatea transpunerii prevederilor noii directive în legislația națională, a fost emis Ordinul nr. 1.802/2014.

Ordinul menționat introduce o nouă clasificare a întreprinderilor în funcție de cifra de afaceri, total active și număr salariați, precum și cerințe de raportare diferite, în funcție de această încadrare.

Astfel, microentitățile nu au obligația elaborării notelor explicative la situațiile financiare anuale.

Microentitățile întocmesc bilanț prescurtat și cont prescurtat de profit și pierdere, care să prezinte separat:

- cifra de afaceri netă,
- alte venituri,
- costul materiilor prime și al consumabilelor,
- cheltuieli cu personalul,
- ajustări de valoare,
- alte cheltuieli,
- impozite,
- profit sau pierdere.

Entitățile mici întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional, pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Entitățile mijlocii și mari întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț,
- cont de profit și pierdere,
- situația modificărilor capitalului propriu,
- situația fluxurilor de trezorerie,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Autoritățile pot solicita acestor entități să prezinte în situațiile financiare anuale unele informații suplimentare față de cele care trebuie prezentate.

Noua reglementare introduce și o serie de modificări în ceea ce privește tratamentul contabil al unor elemente sau modificări, precum și conturi noi în planul de conturi pentru reflectarea elementelor nou-introduse.

Astfel, sunt introduse **prevederi noi** referitoare **la modificarea politicilor contabile**.

Dacă până în prezent, modificarea politicilor contabile se făcea în mod prospectiv, pornind de la momentul prezent în viitor, prin noua reglementare se stipulează aplicarea retroactivă a modificărilor în politicile contabile.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat, iar efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

Pentru a aplica retroactiv modificarea de politică contabilă este necesar să se poată realiza:

- ajustarea valorii contabile a activelor și datoriilor pentru a reflecta efectul cumulativ al schimbării politicii contabile în perioadele anterioare;
- determinarea efectului pe care schimbarea politicii contabile îl are asupra elementelor de capital propriu și reflectarea acestor modificări în **contul 1173 „Rezultat reportat provenind din modificarea politicilor contabile”**.

Reducerile comerciale vor fi tratate diferit în funcție de momentul primirii, de obiectul reducerii, respectiv dacă sunt acordate pentru bunuri sau pentru servicii.

În cazul reducerilor comerciale primite pentru bunuri, noua reglementare introduce conceptul ajustării costului de achiziție atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună.

Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.

Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate prin **contul 609 „Reduceri comerciale primite”**, pe seama conturilor de terți.

În cazul vânzătorului, reducerile comerciale acordate ulterior vânzării, ajustează veniturile din vânzare realizate atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale **sunt tratate împreună**.

În cazul în care reducerea comercială acordată și vânzarea de bunuri nu sunt privite ca o operație comună, reducerea se va contabiliza prin **contul 709 „Reduceri comerciale acordate”**.

Modul de tratare a reducerilor comerciale împreună cu tranzacția de bază sau ca elemente distincte este un aspect ce implică raționamentul profesional.

Se introduc **prevederi noi referitoare la Fondul comercial** recunoscut ca element de imobilizare necorporală. Astfel, dacă în situațiile financiare anuale individuale fondul comercial este evidențiat în categoria imobilizărilor necorporale, acesta se amortizează pe o perioadă, de regulă, de 5 ani.

La data bilanțului, dacă se constată o depreciere a fondului comercial, aceasta este recunoscută drept cheltuială.

Elementul de noutate introdus este că această depreciere nu poate fi reluată ulterior la venituri, iar valoarea contabilă rezultată în urma acestei ajustări este alocată pe durata de viață rămasă a imobilizării necorporale.

Pentru evidențierea cheltuielilor și veniturilor din reevaluare au fost introduse conturi distincte, **contul 655**

„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” și **contul 755** „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”.

În categoria **imobilizărilor corporale se introduc trei noi categorii** de imobilizări distincte:

● **Investițiile imobiliare**

Investiția imobiliară este definită ca fiind o proprietate, un teren sau o clădire deținută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, ori în scopuri administrative sau pentru a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

● **Activele biologice, definite ca animale sau plante vii**

● **Activele de explorare și evaluare a resurselor minerale**

O clarificare binevenită este adusă modului de recunoaștere în contabilitate a **stimulentelor acordate în cadrul contractelor de închiriere**, inclusiv în cadrul contractelor de leasing operațional.

Astfel, toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata.

Vânzătorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentei drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară.

Se introduc prevederi referitoare la modul de repartizare asupra contului de profit sau pierdere a stimulentei acordate la încheierea sau negocierea unor contracte îndeosebi în cazul contractelor de închiriere sau leasing operațional.

Se introduc unele categorii noi de provizioane, cum sunt **provizioanele pentru:**

- pensii și obligații similare;
- impozite;
- terminarea contractului de muncă;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros.

În ceea ce privește determinarea valorii provizioanelor, se introduce posibilitatea determinării acestora ținând seama de valoarea-timp a banilor.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă *valoarea actualizată a cheltuielilor estimate* a fi necesare pentru stingerea obligației.

Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare.

Actualizarea valorii provizionului se face ținând seama de fluxurile viitoare estimate și de o rată de actualizare determinată.

! În vederea adaptării contabilității la noile reglementări, este necesară parcurgerea unor pași la începutul anului 2015:

- Identificarea elementelor de politică contabilă specifice societății ce necesită schimbare conform noilor reglementări
- Completarea politicilor contabile cu elementele de raționament profesional menite să faciliteze aplicarea tratamentelor diferite prevăzute de noua reglementare
- Realizarea retratării de la sistemul contabil actual aplicat (O.M.F.P. nr. 3.055/2009 sau O.M.F.P. nr. 2.239/2011) la noua reglementare și efectuarea ajustărilor ce se impun.



Monografie contabilă

Evidențierea în contabilitate a rezultatului reportat, conform cu O.M.F.P. nr. 1.802/2014

expert contabil Irina Dumitrescu

Conform Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2015, 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 – **contul 1171** „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”;
- rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile – **contul 1173** „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile” – CONT NOU;
- rezultatul reportat provenind din corectarea erorilor contabile – **contul 1174** „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”;
- rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare – **contul 1175** „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” – CONT NOU.

Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă Soldul final al contului de profit și pierdere.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin **articolul contabil 129** „Repartizarea profitului” = **106** „Rezerve”. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în **contul 117** „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

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.

EXEMPLU

La 31 decembrie 2014, societatea Alfa prezintă următoarea situație:

Profit (contul 121 „Profit sau pierdere”): 60.000 lei

Rezerve legale de constituit: 6.000 lei

Profit nerepartizat aferent anului 2013: 10.000 lei

În luna martie 2015, Adunarea Generală a Acționarilor hotărăște repartizarea profitului aferent anilor 2013 și 2014 astfel:

– alte rezerve: 10.000 lei

– dividende: 54.000 lei.

● **Înregistrarea rezervelor legale la 31.12.2014:**

| | | | |
|---------------------------|---|------------------|-----------|
| 129 | = | 1061 | 6.000 lei |
| „Repartizarea profitului” | | „Rezerve legale” | |

● **Preluarea profitului în contul 117 – în luna ianuarie 2015:**

| | | | |
|-----------------------|---|---|------------|
| 121 | = | 129 | 6.000 lei |
| „Profit sau pierdere” | | „Repartizarea profitului” | |
| 121 | = | 1171.14 | 54.000 lei |
| „Profit sau pierdere” | | „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită 2014” | |

● **Înregistrarea profitului repartizat pe destinațiile aprobate de AGA în luna martie 2015:**

| | | | |
|---|---|---|------------|
| 1171.13 | = | 1068 | 10.000 lei |
| „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită 2013” | | „Alte rezerve” | |
| 1171.14 | = | 457 | 54.000 lei |
| „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită 2014” | | „Dividende de plată” | |
| 457 | = | 446 | 8.640 lei |
| „Dividende de plată” | | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | |
| 457 | = | 512 | 45.360 lei |
| „Dividende de plată” | | „Conturi curente la bănci” | |
| 446 | = | 512 | 8.640 lei |
| „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | | „Conturi curente la bănci” | |

În cazul asociațiilor/acționarilor persoane fizice, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, veniturile sub formă de dividende se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociațiilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.