

%	=	401	119 lei
4426		„Furnizori”	deductibilă 9,5 lei
„TVA deductibilă”			
4426			nedeductibilă 9,5 lei
„TVA deductibilă”			
6022			deductibile 50 lei
„Cheltuieli privind combustibilul”			
6022			nedeductibile 50 lei
„Cheltuieli privind combustibilul”			

Limitare deductibilitate TVA:

6022 nedeductibile = 4426 nedeductibilă 4,75 lei

6022 deductibile = 4426 nedeductibilă 4,75 lei

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing etc.

cheltuieli
atribuibile
unui vehicul

6. Cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. l) și m) din Codul fiscal

Se vor analiza și implicațiile din punctul de vedere al impozitului pe venit și TVA.

7. Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. j) din Codul fiscal

8. Cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. l) din Codul fiscal.

9. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți:

– cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. g) din Codul fiscal;

alte servicii/
terți

alte servicii/
terți

- cheltuielile cu taxele, contribuțiile și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute de lege și la alin. (1), deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice, deductibile limitat conform art. 25 alin. (3) lit. f) din Codul fiscal.

10. Cheltuieli cu impozitele și taxele

impozite
și taxe

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;
- cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

11. Alte cheltuieli de exploatare

cheltuieli de
exploatare

- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, nedeductibile datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, conform art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, dar deductibile dacă sunt aferente contractelor încheiate cu aceste autorități sau cu alte persoane decât autorități;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal;
- sunt nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3) din Codul fiscal;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât cele de la punctele 1-6, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal.

ajustarea
pentru
deprecierea
creanțelor

Prevederea de la art. 26 lit. c) stabilește faptul că sumele reprezentând cheltuielile cu ajustarea pentru deprecierea creanțelor „înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile” sunt deductibile, începând cu exercițiul fiscal 2022, în limita procentului de 50% din valoarea acestora.

Este obligatoriu ca aceste creanțe să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadentei;
- să nu fie garantate de altă persoană;
- să fie datorate de o persoană care nu este persoană afiliată societății.

condiții

Având în vedere dispoziția expresă privitoare la respectarea reglementărilor contabile, menționăm că acestea se regăsesc stipulate la următoarele paragrafe din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare:

- pct. 8 din secțiunea de definiții în care se evidențiază faptul că ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare au un caracter provizoriu;
- pct. 51 alin. (1) lit. c) care stabilește că, potrivit principiului prudenței, deprecierea trebuie recunoscută chiar dacă rezultatul exercițiului este profit sau pierdere;
- pct. 89 alin. (1) care dispune că evaluarea la inventar a creanțelor și datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, iar diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea din evidența contabilă se reflectă pe seama ajustărilor pentru depreciere;
- ajustări pentru depreciere se înregistrează și pentru creanțele incerte și pentru cele exprimate în valută sau care se decontează în funcție de cursul unei valute;
- începând cu anul 2020, înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se poate efectua și cu ocazia raportărilor contabile (este vorba de raportările semestriale).

reglementări contabile

Prevederea a fost introdusă prin O.M.F.P. nr. 3781/2019 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice și pentru reglementarea unor aspecte contabile, care menționează că recunoașterea cheltuielilor cu deprecierea trebuie aplicată consecvent de la o perioadă la alta. Această modificare nu a fost preluată explicit și de reglementările fiscale.

recunoașterea cheltuielilor cu deprecierea

Din punctul de vedere al dispozițiilor contabile, actul normativ invocat a clarificat și unele aspecte legate de recunoașterea în contabilitate a ajustărilor pentru deprecierea avansurilor acordate furnizorilor pentru bunuri sau servicii.

În mod specific, avansurile acordate furnizorilor constituie tot o formă de creanțe, fiind și incluse în formularul de bilanț contabil la rândul aferent elementelor de active circulante, respectiv creanțe. Astfel, entitățile pot reflecta în contabilitate și deprecierea acestora, pe lângă deprecierea creanțelor clienților și a debitorilor diverși.

avansurile acordate furnizorilor

Ca urmare a acestor prevederi, au fost introduse conturi contabile specifice, care completează planul de conturi existent, precum și funcțiunea acestora.

Acestea sunt:

- ct. 409 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor“
- ct. 4901 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor“
- ct. 4902 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestațiilor de servicii“
- ct. 4903 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale“
- ct. 4904 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale“

conturi contabile specifice

- ct. 6818 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor“
- ct. 7818 „Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor“.

Creanțele se prezintă în situațiile financiare la valoarea lor probabilă de încasat, valoare care rezultă în urma operațiunii de inventariere, efectuată, de regulă, la sfârșitul exercițiului (pct. 89 din O.M.F.P. nr. 1802/2014). Cu această ocazie, legislația în vigoare prevede și efectuarea punctajelor reciproce scrise și confirmarea soldurilor din conturile de creanțe.

Efectuarea inventarierii este prevăzută de O.M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

efectuarea
punctajelor
reciproce



Pentru diferențele constatate în minus se înregistrează în evidența contabilă ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor, la nivelul sumelor care se consideră că nu se mai pot recupera.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii se efectuează cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar. Operațiunea are loc, de regulă, la sfârșitul anului. Conform dispozițiilor O.M.F.P. nr. 2.861/2009, inventarierea se poate efectua și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar. În acest caz, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor factice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar. Are loc astfel actualizarea datelor din inventarierea precedentă astfel încât, la sfârșitul exercițiului financiar, să fie reflectată situația reală a elementelor inventariate.

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont“ (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise.

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor și obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

creanțele și
obligațiile
față de
terți



● Important de reținut este faptul că, pentru prezentarea fidelă a situațiilor financiare, trebuie înregistrate cheltuieli cu deprecierea clienților rău platnici chiar dacă acestea, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile în totalitate, la momentul înscrierii lor.

Exemple:

1. O societate înregistrează la sfârșitul exercițiului, cu ocazia inventarierii anuale, facturi neîncasate de 9 luni pentru care au fost trimise clienților notificări.

În baza hotărârii CA se înregistrează cheltuieli cu deprecierea creanțelor.

Se efectuează primele înregistrări în evidența contabilă:

4118	=	4111
„Clienți incerti sau în litigiu“		„Clienți“

6814	=	491
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

Ca urmare a informațiilor primite privind starea financiară a clientului respectiv, societatea hotărăște scoaterea din evidență a creanței.

Departamentul financiar-contabil întocmește o notă, din care să rezulte situația acestor sume (natura lor, vechimea, demersuri întreprinse, existența extraselor de cont confirmate, cauzele neîncașării/neachitării, starea la zi a clienților respectivi) și să se constate prescrierea lor, cu propunerea de a fi scăzute din evidențe. Această notă reprezintă documentul justificativ care va sta la baza înregistrării scăderii din contabilitate a creanțelor respective. Documentul trebuie să fie aprobat de administratorul entității.

În același timp, trebuie avute în vedere și dispozițiile art. 2500 alin. (1) din Codul civil care stabilesc o limită legală de prescriere referitor la dreptul la acțiune.

Termenul general de prescriere a încasării facturilor este reglementat de art. 2517 din același act normativ dacă, în cazurile date, legea nu prevede alte termene.

Prescripția începe să curgă de la data la care obligația devine exigibilă (art. 2524), dacă prin lege nu se prevede altfel (de ex. dacă sunt aplicabile regulile relațiilor internaționale, atunci când este vorba de alte state).

Prezentarea acestor dispoziții a fost necesară datorită faptului că, după trecerea celor 9 luni, creanțele neîncasate nu pot fi scoase din evidență fără efecte fiscale.

Momentul în care o creanță devine incertă ar putea fi:

- data scadenței;
- data la care s-a emis o decizie definitivă a instanței de intrare în faliment sau reorganizare a clientului;
- la sfârșitul anului în care se înregistrează ajustarea pentru depreciere.

Din punctul de vedere al reglementărilor fiscale, așa cum se precizează la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se pot recunoaște cheltuieli cu deprecierea creanțelor deductibile evidențiate în contabilitate la sfârșitul anului, în cotă de 50%, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile referitoare la perioadă, garantare sau existența unor persoane afiliate:

Dacă societatea dorește scoaterea din evidență a creanțelor respective, înregistrarea în contabilitate se efectuează:

654	=	4118
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Clienți incerti sau în litigiu”
491	=	7814
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

În cazul în care se recunosc cheltuieli în limita cotei de 50%, veniturile și cheltuielile implicate sunt tratate astfel:

- cheltuielile din „ct. 6814” au fost considerate nedeductibile 50%;
- veniturile înregistrate în „ct. 7814” sunt neimpozabile în aceeași cotă de 50% potrivit prevederilor art. 23 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, deoarece au rezultat din anularea sumelor cu deprecierea creanțelor care au fost nedeductibile inițial;
- suma înscrisă în „ct. 654” este deductibilă numai în proporția în care a fost acoperită de provizion

deoarece se încadrează în prevederile art. 25 alin. (4) lit. h), în sensul că anterior nu toată valoarea a fost provizionată.

Scăderea din evidențe a creanțelor se înregistrează pe cheltuieli cu pierderile din creanțe la valoarea întregii sume, inclusiv TVA, dacă este cazul.

Aceste cheltuieli se vor recunoaște în procent de 100% atunci când se determină rezultatul fiscal, doar dacă, se declară procedura de deschidere a falimentului pentru clientul respectiv (art. 26 lit. j) din Codul fiscal) sau dacă sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal.

2. O societate are mai multe facturi neîncasate din anii 2015 și 2016.

Clientul a intrat în procedura de insolvență în anul 2016, iar în anul 2022 se discută cererea acestuia de intrare în faliment.

În anii respectivi, societatea nu a înregistrat cheltuieli cu deprecierea și dorește să facă acest lucru la sfârșitul anului 2022, pe baza punctajelor reciproce.

Întrebarea este dacă, după trecerea celor 6-7 ani, cheltuielile respective pot fi recunoscute la determinarea rezultatului fiscal.

Din punct de vedere contabil, are loc trecerea clienților la „clienți incerti” și se înregistrează cheltuieli privind ajustarea pentru deprecierea activelor circulante (ct. 6814 = ct. 491).

Referitor la faptul că nu au fost înregistrate cheltuieli cu deprecierea, menționăm că termenul prevăzut de Codul fiscal la art. 26 lit. c), respectiv cele 270 de zile, reprezintă limita minimă și că aceste prevederi pot fi aplicate și pentru clienții mai vechi, inclusiv pentru facturile emise în anii 2015 și 2016 și neîncasate până la sfârșitul exercițiului 2022.

Dacă s-ar fi înregistrat cheltuieli cu scoaterea clienților din evidență, fără să se constituie inițial deprecierea, acestea nu ar fi fost recunoscute deoarece, potrivit prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h), pierderile înregistrate cu această ocazie sunt nedeductibile.

3. Pe perioada desfășurării unui contract comercial, o societate emite facturi de penalități pentru clienții care nu își onorează clauzele contractuale.

Nu sunt încasate nici creanțele din penalități și se înregistrează cheltuieli cu deprecierea acestora.

Întrebarea este dacă aceste cheltuieli sunt recunoscute și în ce cuantum?

În primul rând, avem în vedere prevederile din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, care, la pct. 310 alin. (5) și (6), stabilesc că în conturile de clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Aceste dobânzi și penalități se recunosc fie în contul de profit și pierdere, fie în rezultatul reportat, în funcție de perioada la care se referă.

Cu ocazia inventarierii anuale s-a constatat că atât facturile de vânzări cât și cele de penalități nu au fost achitate și s-a luat decizia înregistrării cheltuielilor pentru creanțele respective.

Din punctul de vedere al prevederilor fiscale aplicabile până la data de 1 ianuarie 2016, art. 22 alin. (1) lit. c), cheltuielile de această natură au fost recunoscute în limita cotei de 30%, în condițiile stabilite expres de reglementările din perioadă (Legea nr. 571/2003). La pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, se menționa că sumele reprezentând creanțele asupra clienților se refereau la „datoriile clienților interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței”.

Noul Cod fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2014, cu modificările ulterioare, reia aceste prevederi, dar într-un cadru mult mai larg. În acest sens, la pct. 19 alin. (3) lit. a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se stabilește că, începând cu anul 2016, se au în vedere **și alte creanțe, înregistrate după această dată**, și nu numai cele pentru „sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate”.

Exprimarea nu este foarte clară, dar sensul este acela că se pot înregistra cheltuieli cu deprecierea tuturor creanțelor neîncasate, înregistrate potrivit dispozițiilor contabile, inclusiv cele privind dobânzile și penalitățile de întârziere înregistrate în evidența contabilă, care îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 26 alin. (1) lit. c), și anume:

- a. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
- b. nu sunt garantate de altă persoană;
- c. sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului.

Ca urmare, societatea poate înregistra cheltuieli cu deprecierea și pentru creanțele neîncasate din penalitățile facturate, deductibile în limita cotei de 30% (începând cu anul 2016) sau de 50% (începând din anul 2022) dacă există documentele care să justifice existența lor.

În cazul în care, pentru clientul respectiv, a fost declarată procedura de deschidere a falimentului, cheltuielile sunt recunoscute într-un procent de 100%, conform dispozițiilor art. 26 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal.

Minuta încheierii privind deschiderea procedurii insolvenței, citarea, comunicarea și convocarea părților se face prin Buletinul procedurilor de insolvență. Acesta este o publicație oficială care se editează și se difuzează în format electronic de către Oficiul național al Registrului comerțului.

4. Cu ocazia transferului de activitate dintre două companii, au fost transmise de către societatea cedentă și deprecierea înregistrată în perioadele anterioare pentru creanțele cedate, pe care societatea primitoare le-a înregistrat la venituri.

Cum sunt tratate veniturile și cheltuielile rezultate din această operațiune?

În primul rând, avem în vedere dispozițiile contabile reglementate de O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la pct. 179 alin. (2) și alin. (4), care stabilesc că, pentru recunoașterea activelor în evidența proprie de către societatea primitoare, aceasta trebuie să efectueze evaluarea valorii juste a elementelor primite. Operațiunea se realizează de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Entitatea care cedează afacerea scoate din evidență activele și datoriile la valoarea pe care acestea o aveau în contabilitate, pe seama cheltuielilor și/sau a veniturilor.

La scoaterea din evidență a activelor, ajustările pentru depreciere se reiau la venituri (pct. 95 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014) de către societatea care transferă afacerea.

Pentru a stabili tratamentul fiscal trebuie avut în vedere faptul că societatea primitoare nu trebuie să se înregistreze cu venituri din anularea cheltuielilor privind ajustările pentru deprecierea creanțelor.

La societatea care transferă activele are loc operațiunea de înregistrare la venituri a depreciierilor respective. Acestea îi sunt aplicabile și prevederile art. 23 lit. d) din Codul fiscal, privitoare la neimpozitarea veniturilor din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere.

5. O companie din România achită prin bancă o sumă de bani în valută către un furnizor din afara țării, în baza unei facturi proforme.

Operațiunea nu s-a mai realizat și societatea dorește să scoată din evidență avansul acordat.

Se pune întrebarea care este tratamentul fiscal.

În primul rând, se are în vedere tratamentul juridic aplicabil, respectiv cel reglementat de Codul civil, aprobat prin Legea nr. 287/2009, cu modificările ulterioare, care la art. 2501 stabilește că dreptul la acțiune este supus prescripției extinctive, iar termenul general de prescripție este de 3 ani.

Menționăm, însă, că prevederile Codului civil, art. 2500 și următoarele au adus unele modificări majore în această materie.

Chiar dacă termenul legal de prescripție prevăzut la art. 2517 este de 3 ani, acesta nu începe să curgă, iar dacă începe, se suspendă dacă debitorul/creditorul nu a făcut toate demersurile să facă cunoscute datoriile sau dacă se stabilește că mai pot exista căi de rezolvare.

Pe de altă parte, prescripția extinctivă se întrerupe și prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către debitor. În același timp, întreruperea șterge prescripția începută înainte de a

se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o iar, după întrerupere, începe să curgă o nouă prescripție – spre exemplu, în cazul în care creanțele și datoriile au fost inventariate, verificate și confirmate pe baza „Extrasului de cont” sau creanțele au fost confirmate prin orice altă modalitate.

În același context menționăm și prevederile O.M.F.P. nr. 2861/2009, potrivit cărora creanțele trebuie confirmate (la inventarierea anuală), pe baza extraselor de cont sau a punctajelor reciproce.

În urma analizelor efectuate, există informații potrivit cărora nu s-a stabilit vina vreunei părți de nerealizare a contractului și nu s-a stabilit dacă suma poate fi imputată.

Scoaterea din evidență a furnizorului debitor se efectuează pe baza unei decizii emise de administratorul entității.

În principiu, pentru avansul acordat se va aștepta o factură de avans.

Scoaterea din evidența contabilă a sumei reprezentând furnizori-debitori pentru servicii se efectuează:

6588	=	4092	
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Furnizori-debitori pentru prestări de servicii”	

Pentru scoaterea din evidență a sumei respective pașii de urmat sunt specifici fiecărei entități și au în vedere politicile contabile aprobate. Aceștia pot fi:

- întocmirea de către compartimentul financiar-contabil a referatului în care sunt prezentate informațiile privind natura creanței, furnizorul, contractul la care se referă, actele în baza cărora s-a efectuat plata, vechimea, sumele, corespondența purtată, cauzele nerealizării tranzacției, documentele existente etc., în care se va propune și scoaterea din evidență;
- adunarea generală a asociaților va lua act de această propunere și va hotărî dacă aprobă sau nu scoaterea din evidența contabilă a creanței;
- în baza hotărârii adunării generale, administratorul emite decizia de aprobare de scoatere din evidență;
- departamentul financiar-contabil, în baza deciziei administratorului ca document justificativ, întocmește nota contabilă de scoatere din evidență.

În decizia administratorului prin care se dispune **scăderea din evidență a creanței**, reprezentând furnizori debitori pentru servicii, care nu mai poate fi recuperată, se trece și motivul pentru care suma nu mai poate fi recuperată sau de ce tranzacția nu s-a mai realizat.

Din punct de vedere al determinării rezultatului fiscal, cheltuiala înregistrată este nedeductibilă (art. 25 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare).

Recapitulând informațiile prezentate se rețin următoarele date fiscale:

- înregistrarea deprecierei creanțelor respective se efectuează:

6814	=	491	
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”	

Așa cum s-a menționat, cheltuielile înregistrate în „ct. 6814” nu sunt recunoscute la calculul impozitului pe profit pentru întreaga sumă.

Acestea sunt deductibile în procent de 50% dacă sunt îndeplinite prevederile art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

- când, potrivit informațiilor primite ulterior, se consideră că deprecierea înregistrată poate fi anulată (de ex. falimentul debitorului) creanța respectivă se scoate din evidență:

491	=	7814
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”
654	=	4118
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Clienți incerti sau în litigiu”

Venitul înregistrat în ct. 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” este venit neimpozabil, conform prevederilor art. 20, lit. c) din Codul fiscal deoarece a rezultat din anularea sumelor cu deprecierea creanțelor care au fost nedeductibile în anul înregistrării lor.

La acest moment, rezultatul fiscal este zero (sumele din ct. 6814 și ct. 7814 s-au anulat).

Cheltuiala înregistrată în „ct. 654” este nedeductibilă în proporție de 50%.

Când este îndeplinită procedura de închidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, se poate deduce și diferența de 50%.

În formularul 101, privind impozitul pe profit, întocmit pentru anul în care s-a înregistrat provizionul fiscal, cheltuielile respective se înscriu astfel:

- la rd. 2 „Cheltuieli de exploatare” – cu toată valoarea depreciierilor înregistrate în evidența contabilă (100%);
- la rd. 29 „Cheltuieli cu provizioanele și cu rezervele care depășesc limita prevăzută de lege” pentru sumele constituite în alte limite sau condiții decât cele prevăzute la art. 22 din Codul fiscal (50%).

Așa cum rezultă din completarea formularului, din 100% cheltuieli înregistrate la rd. 2 se deduc numai 50% deoarece la rd. 29 se trec cheltuielile nedeductibile de 50%.

În anul în care se scot din evidență creanțele respective, sumele înregistrate la rd. 29 (50% din valoarea acestora) sunt preluate în formularul 101 la rd. 14 „Provizioane fiscale”.

Suma din „ct. 7814” se trece în anul închiderii provizionului fiscal la rd. 20 „Alte venituri neimpozabile” în totalitate.

În ceea ce privește deducerea integrală a cheltuielilor pentru deprecierea creanțelor, aceasta se aplică, potrivit prevederilor art. 26, lit. j) din Codul fiscal, în cazul în care sumele neîncasate îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. Sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență, pe bază de:
 - plan de rambursare a datoriilor;
 - lichidare de active;
 - procedură simplificată.
2. Nu sunt garantate de altă persoană
3. Sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

De asemenea, sunt recunoscute și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, în următoarele situații:

- ✓ există un plan de reorganizare potrivit unei sentințe judecătorești;

Din punct de vedere legal, în cazul în care debitorul nu mai deține fonduri bănești disponibile pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile, din diferite motive, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Așa cum prevede Legea nr. 85/2014, reorganizarea judiciară este procedura care se aplică unei persoane juridice aflate în insolvență și are în vedere acordarea posibilității ca aceasta să își poată achita datoriile pe baza unui plan de plată a creanțelor.

Procedura de reorganizare presupune urmărirea aceluiași plan de reorganizare, care poate să prevadă, nelimitativ, împreună sau separat:

- „a) restructurarea operațională și/sau financiară a debitorului;
- b) restructurarea corporativă prin modificarea structurii de capital social;
- c) restrângerea activității prin lichidarea parțială sau totală a activului din averea debitorului”.

În baza planului de reorganizare, societatea își continuă activitatea sub supravegherea administratorului judiciar și, în varianta în care se constată redresarea acesteia, judecătorul sindic poate dispune reintrarea entității în activitatea obișnuită.

- ✓ procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

O procedură de faliment poate fi închisă atunci când, potrivit prevederilor art. 75 alin. (2) din Legea insolvenței nr. 85/2014, judecătorul-sindic a aprobat raportul final, când toate fondurile sau bunurile din averea debitorului au fost distribuite și când fondurile nereclamate au fost depuse la bancă.

- ✓ debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
- ✓ debitorul este dizolvat, în cazul societăților cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;
- ✓ debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;

Dificultățile financiare majore sunt enumerate la pct. 17 alin. (5) din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, care se întâlnesc în cazul calamităților naturale, epidemiilor, epizootiilor, accidentelor industriale sau nucleare, incendiilor, fenomenelor sociale sau economice etc.

- ✓ au fost încheiate contracte de asigurare.

cheltuieli de exploatare

- cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, în cazul în care, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal;
- cheltuielile reprezentând deprecierea/amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, la momentul transferului din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. n) din Codul fiscal;
- cheltuielile din evaluarea activelor biologice în cazul în care, ca urmare a efectuării unei evaluări utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal;
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, indiferent de natura lor, dovedite

ulterior ca fiind legate de fapte de corupție, potrivit legii, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. s) din Codul fiscal.

– rezerva legală

cheltuieli de
exploatare

Repartizarea profitului realizat de o societate este reglementat atât din punct de vedere juridic (Legea societăților nr. 31/1990 cu modificările ulterioare), contabil (Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările ulterioare), cât și fiscal (Legea nr. 227//2015 cu modificările ulterioare).

Din punct de vedere contabil, conform prevederilor pct. 420 și următoarele din reglementările aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, cu modificările ulterioare, 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”.

repartizarea
profitului
realizat

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 să fie repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

În cazul în care entitatea a obținut pierdere în exercițiile anterioare, nu se pot face distribuții înainte de **recuperarea acesteia**.

rezultatul
reportat

Prevederile art. 183 din Legea societăților nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, instituie obligativitatea ca, din profitul societății să se preia, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat.

Constituirea rezervei legale (fondului de rezerva) este obligatorie pentru toate societățile, indiferent de statutul lor fiscal (plătitoare de impozit pe profit, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, plătitoare de impozit specific sau de forma de organizare).

formarea
fondului de
rezervă

Repartizarea pe destinații a profitului se realizează după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, prevede la art. 26 alin. (1) lit. a) că suma reprezentând rezerva legală (reglementată juridic de legea societăților) se deduce din baza impozabilă a profitului, în limita cotei de 5% aplicate asupra profitului contabil (ct. 121) la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit (rulaj ct. 691) până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat (ct. 1012).

Potrivit prevederilor pct. 19, alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 privind normele metodologice emise pentru aplicarea Legii nr. 227/2015, rezerva legală se calculează cumulativ de la începutul anului și este deductibilă la calculul rezultatului fiscal trimestrial sau anual, după caz.

Rezervele astfel constituite se majorează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. Majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat.

La sfârșitul exercițiului financiar se efectuează înregistrarea:

deductibilitate
rezervă legală

Scopul constituirii rezervelor, inclusiv al celor statutare, este de a capitaliza o parte din profitul obținut în vederea asigurării stabilității financiare a companiei.

129	=	1061
„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”

În anul următor are loc închiderea contului de profit și pierdere și a celui de repartizare:

121	=	129
„Profit sau pierdere”		„Repartizarea profitului”
121	=	1171
„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”

Dacă societatea nu a înregistrat și pierdere contabilă în perioadele anterioare,

Exemplu de calcul:

O societate plătitoare de impozit pe profit prezintă la sfârșitul exercițiului fiscal anterior următoarea situație financiară:

- capital social	=	2.000 lei
- rezervă legală constituită anterior	=	200 lei
- venituri impozabile	=	120.000 lei
- cheltuieli deductibile	=	85.000 lei
- rezultat contabil	=	35.000 lei

Pentru constituirea rezervei legale se stabilește suma minimă dintre 20% din capitalul social vărsat și 5% din profitul contabil.

Capital social x 20% = 2.000 lei x 20% = 400 lei

Profit contabil x 5% = (Venituri - Cheltuieli) x 5% = (120.000 lei - 85.000 lei) x 5% = 1.750 lei

Rezerva care se poate constitui în anul curent = 400 lei - 200 lei (rezerva creată anterior) = 200 lei.

Din punct de vedere fiscal, rezerva legală este deductibilă până la limita de 20% din capitalul social, fapt pentru care în anul curent suma deductibilă la calculul rezultatului impozabil este de 200 lei.

poate repartiza diferența pentru dividende sau o poate lăsa ca profit nedistribuit, conform hotărârii adunării generale care a aprobat situațiile financiare.

Suma reprezentând rezerva legală se înscrie în formularul D 101 privind impozitul pe profit, la rd. 13 "Rezerva legală deductibilă", care se va scădea din rezultatul de la rd. 10 (va diminua baza impozabilă).

formularul
D101

Reducerea rezervei legale anterior dedusă, în urma diminuării capitalului social, este tratată potrivit prevederilor art. 26, alin. (5) din Legea nr. 227/2015 ca un element similar veniturilor care se va impozita corespunzător din punct de vedere al impozitului pe profit cu 16%.

diminuarea
rezervei
legale

În situația în care, ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, diminuarea rezervei legale la nivelul prevăzut de lege nu este obligatorie.

Totodată, potrivit dispozițiilor art. 94 din Legea nr. 227/2015, veniturile obținute în urma reducerii capitalului social ca urmare a restituirii cotei parti din aportul anterior efectuat de asociați, nu sunt impozabile la nivelul persoanelor fizice.

12. În cadrul **cheltuielilor financiare**, trebuie analizate din punctul de vedere al

deductibilității următoarele:

- cheltuielile din evaluarea/reevaluarea titlurilor de participare, nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. ș) din Codul fiscal dacă la data evaluării/reevaluării sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i);
- au deductibilitate limitată, conform art. 25 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, potrivit art. 40²;
- cheltuielile cu dobânzile, stabilite în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, în cazul în care mijloacele fixe/imobilizările necorporale/stocurile sunt achiziționate în baza unor contracte cu plată amânată, pentru contribuabilii care nu aplică prevederile art. 40², nedeductibile conform art. 25 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal.

Este deosebit de important acest principiu contabil deoarece înregistrarea unor

cheltuieli
financiare

Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente, conform principiului contabilității de angajamente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

cheltuieli în altă perioadă decât cea în care s-au produs efectiv poate conduce la denaturarea rezultatului fiscal, care poate genera fie un impozit pe profit nedeclarat și neachitat, fie un impozit pe profit plătit înainte de a avea această obligație.

În ambele situații, repercusiunile sunt defavorabile societății. De asemenea, în condițiile în care Codul fiscal se modifică semnificativ de la o perioadă fiscală la alta, înregistrarea unei operațiuni în altă perioadă fiscală ar putea genera un tratament fiscal diferit, incorect.

înregistrarea
cheltuielilor