

RAPORT SPECIAL

TOP 6

MONOGRAFII

CONTABILE



30 R&S
DE ANI
împreună
RENTROP & STRATON

www.rs.ro

Top 6 Monografii Contabile

© **RENTROP & STRATON**

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Manager produs: Larisa Moiceanu

Manager Departament Editorial: David Trușcă

Foto copertă: freepik.com

RAPMON1124

Puteți consulta și celelalte lucrări editate de RENTROP & STRATON la: www.rs.ro

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material 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.



Bdul Națiunile Unite nr. 4, bloc 107A, etajul 1,
sector 5, București
Telefon Serviciul Clienți: 021.209.45.45

CUPRINS

| | |
|--|----------|
| Cazuri practice..... | 2 |
| Monografia contabilă a contractului de leaseback..... | 2 |
| Vânzare teren și investiție în curs. Regimul TVA și monografie contabilă | 5 |
| Monografia contabilă a fuziunii unei societăți..... | 7 |
| Monografia contabilă SGR | 17 |
| Monografia contabilă pentru producția de flori | 21 |
| SRL. Preluarea patrimoniului de afecțiune de la un cabinet medical prin cumpărare. Monografia contabilă | 29 |

Cazuri practice

Monografia contabilă a contractului de leaseback

Speță:

1. O societate comercială (X-SRL) a achiziționat un utilaj în valoare de 2.000.000 lei + TVA. Durata de amortizare = 72 luni.

2. Societatea X-SRL vinde utilajul la o societate de leasing - (Y leasing). La momentul vânzării sunt amortizate 8 luni din durata de amortizare de 72 luni.

3. Societatea Y Leasing cere factura de la societatea X-SRL cu bunul pe care urmează să îl achiziționeze, aceasta din urmă emite factura de vânzare în valoare de 1.700.000 + TVA și societatea Y Leasing achită prin banca societății X-SRL valoarea facturii. Valoarea de vânzare este stabilită în urma unui raport de evaluare emis de firma autorizată pentru a stabili valoarea de piață la momentul vânzării.

4. Vânzarea bunului de la X-SRL s-a efectuat cu scopul răscumpărării de la Y-Leasing care va fi finanțator în sistem leasing financiar conform unui contract de leasing financiar.

5. În urma încheierii contractului de leasing financiar, societatea X-SRL primește bunul la valoare de contract 1.700.000 lei pe o durată de 36 luni și facturi pentru ratele lunare de la Y-Leasing (facturi care conțin rata, dobânda, diferențe curs și TVA). La finalizarea contractului de leasing, societatea X-SRL urmează să devină din nou proprietara bunului.

Rugăm monografia contabilă pentru înregistrările contabile la punctele 3, 5. În special, dorim să știm dacă e necesară scoaterea mijlocului fix din evidențele contabile ale societății X-SRL la momentul înstrăinării (vânzării), intrare mijloc fix la valoarea nouă în baza contractului de leasing, dacă e nevoie să se schimbe valoarea de amortizare, durata de amortizare și implicarea TVA în toate aceste operațiuni.

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit punctului 219 lit. a) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, tranzacția de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

- a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție.

Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor.

Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existența anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin articolul contabil:

512 „Conturi curente la bănci” = 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, urmând ca dobânda și alte costuri ale finanțării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform reglementărilor contabile.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii.

Potrivit art. 270 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plata următoarele operațiuni:

- b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către această pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

Astfel, din punctul de vedere al TVA, având în vedere că operațiunea de leaseback are ca efect predarea de către proprietar a bunului în regim de leasing financiar, cu titlu gratuit, fără a avea loc o tranzacție cu vânzare, are loc o operațiune asimilată unei livrări de bunuri.

- Factura emisă în scop fiscal se evidențiază numai pentru valoarea TVA, calculată ca:
1.700.000 lei x 19% = 323.000 lei

| | | | |
|--------------------|---|-----------------|-------------|
| 461 | = | 4427 | 323.000 lei |
| „Debitori diverși” | | „TVA colectată” | |

- Înregistrare imobilizare conform contract leasing:

| | | | |
|------------------------------|---|--|---------------|
| 5121 | = | 167 | 1.700.000 lei |
| „Conturi la bănci în lei” | | „Alte împrumuturi și datorii asimilate” | |

- Încasarea contravalorii facturii:

| | | | |
|---------------------------|---|--------------------|-------------|
| 5121 | = | 461 | 323.000 lei |
| „Conturi la bănci în lei” | | „Debitori diverși” | |

8051 = - valoarea dobânzilor de plătit

| | | |
|---------------------|---|---|
| 8051 | = | - |
| „Dobânzi de plătit” | | |

- Rata de leasing se înregistrează:

| | | |
|---|---|----------------------------|
| % | = | 404 |
| 167 | | „Furnizori de imobilizări” |
| „Alte împrumuturi și datorii asimilate” | | |
| 666 | | |
| „Cheltuieli privind dobânzile” | | |
| 4426 | | |
| „TVA deductibilă” | | |

- Și, concomitent, se diminuează contul 8051 cu valoarea dobânzii facturate:

| | | |
|---|---|---------------------|
| - | = | 8051 |
| | | „Dobânzi de plătit” |

Vânzare teren și investiție în curs. Regimul TVA și monografie contabilă

Speță:

Societatea noastră a cumpărat un teren construibil pentru construcția unui imobil. S-au făcut demersurile pentru obținerea autorizației de construire în valoare de 100.000 euro. Între timp ne-am răzgândit și vrem să vindem terenul cu toate aceste avize obținute până la acest moment.

Valoarea investiției urmează cota de TVA al terenului, adică taxare inversă? Dacă terenul se vinde în acest stadiu cu avizele obținute, care este monografia contabilă la vânzare? Societatea aplică facilitățile în construcții pentru salarii? Mai rămân valabile?

Potrivit art. 331 alin. (2) din Codul fiscal, printre operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt și:

- g) construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune;

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit definiției date la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, din Codul fiscal:
Construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ.

Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal precizează la pct. 55:

(1) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care această este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

Prin urmare, în opinia mea:

Vânzarea descrisă de dumneavoastră nu reprezintă vânzarea unui corp cadastral unic așa cum este descrisă aceasta în Norme.

Tranzacția în cauză poate fi descompusă în două operațiuni:

1. Vânzare teren constructibil operațiune taxabilă, pentru care se poate aplica taxarea inversă, dacă și cumpărătorul este o persoană înregistrată în scopuri de TVA.
2. Vânzarea investiției în curs (constând în autorizații de construire) este o operațiune taxabilă, pentru care nu se aplică taxarea inversă.

Monografia contabilă propusă:

- Vânzare teren în regim de taxare inversă:

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” |
|-------------------|---|---|

Și:

| | | |
|--|---|--------------------|
| 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” | = | 2111 „Terenuri” |
|--|---|--------------------|

- Cedare/vânzare, autorizații de construire:

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | % 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” 4427 „TVA colectată” |
|-------------------|---|---|

Și:

| | | |
|--|---|---|
| 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” | = | 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” |
|--|---|---|

Monografia contabilă a fuziunii unei societăți

Speță:

O SRL plătitoare de impozit pe profit urmează să absoarbă prin fuziune la data de 30 noiembrie 2024 alte 5 societăți comerciale de drept român, dintre care 4 sunt plătitoare de impozit pe profit, iar una este microîntreprindere.

1. Situațiile financiare finale pentru firmele absorbite se vor face la data de 30 noiembrie 2024 pentru anul 2024. Având în vedere acest lucru, este corect să se calculeze și înregistreze impozitul pe profit/respectiv pe venitul micrintreprinderilor la data de 30 noiembrie și în cazul în care acestea beneficiază de facilități fiscale conform O.U.G. nr. 153, nota contabilă de reducere a impozitului să fie înregistrată tot la data de 30 noiembrie 2024? Declarația 100 pentru declararea impozitului pe venitul micrintreprinderilor la trimestrul IV/2024, la ce dată se va depune pentru firmă absorbită prin fuziune? La data de 30 noiembrie 2024? Dar declarațiile 101 cu calculul final al impozitului pe profit aferent anului 2024, pentru societățile plătitoare de impozit pe profit, absorbite prin fuziune la data de 30 noiembrie 2024?

2. Care sunt notele contabile atât pentru cele 5 societăți absorbite, cât și pentru societatea absorbantă, la 30 noiembrie 2024?

Soluție fical-contabilă:

Fuziunea are ca efect dizolvarea, fără lichidare a societăților comerciale care își încetează existența, și transmiterea universală a elementelor lor de activ și de pasiv către societatea sau societățile comerciale beneficiare, în starea în care se afla la data fuziunii.

Conform pct. 5 din Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015 situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunilor sunt situații cu scop special, care se întocmesc pentru data stabilită potrivit Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările ulterioare.

În acest sens, potrivit art. 241 lit. i) din Legea nr. 31/1990, administratorii societăților care urmează a participa la fuziune vor întocmi un proiect de fuziune care va cuprinde data situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii.

Reiese că societățile implicate în fuziune trebuie să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii la data menționată în proiectul de fuziune.

La pct. 10 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 897/2015 se precizează că, în conformitate cu prevederile art. 241 lit. j) din Legea societăților nr. 31/1990, administratorii societăților care urmează a participa la fuziune menționează în proiectul de fuziune dată de la care tranzacțiile societății absorbite sunt considerate din punct de vedere contabil ca aparținând societății absorbante.

Ca atare, transferul elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită la societatea absorbantă se înregistrează în contabilitatea fiecărei dintre societățile participante la operațiunea de fuziune, la data la care adunarea generală a acționarilor/asociaților a hotărât prin proiectul de fuziune aprobat ca operațiunile societății absorbite sunt considerate din punct de vedere ca aparținând societății absorbante.

Pe de altă parte, potrivit art. 249 lit. b din Legea societăților nr. 31/1990 fuziunea produce efecte de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin acordul părților, se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercițiului financiar curent al societății absorbante, nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar încheiat al societății care își transferă patrimoniul.

Reiese că informațiile referitoare la data depunerii proiectului de fuziune la registrul comerțului, dată AGA de aprobare a fuziunii, dată hotărârii instanței de acceptare a fuziunii, dată radierii etc. vizează condițiile de realizare a operațiunii de fuziune cu respectarea prevederilor legale în vigoare, însă nu sunt definitorii în stabilirea consecințelor contabile, deoarece trebuie să se țină cont de datele stabilite în proiectul de fuziune aprobat, obligatorii din punct de vedere al Legii nr. 31/1990, și anume: dată situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii (spre exemplu, 30.11.2024 cum ați precizat), dată la care fuziunea își produce efectele și dată la care se transfera elementele de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită la societatea absorbantă.

În concluzie, societatea absorbantă va trebui să țină cont de datele stabilite în proiectul de fuziune, inclusiv de data la care fuziunea este considerată ca fiind efectivă.

Transferul propriu-zis al elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită către societatea absorbantă se efectuează în baza protocolului de predare-primire încheiat între societățile implicate în procesul de fuziune la momentul în care fuziunea este efectivă.

În acest protocol se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită care își încetează existența, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate, inclusiv influențele operațiunilor derulate de societatea absorbită în intervalul dintre dată la care au fost elaborate situațiile financiare și dată la care fuziunea este considerată ca fiind efectivă.

De asemenea, societatea absorbantă va ține cont la contabilizarea operațiunilor generate de fuziunea prin absorbție și de reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.844/2016 și de

legislația aplicabilă specifică, după cum se prevede și la pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015.

După data prevăzută în proiectul de fuziune ca data la care fuziunea prin absorbție își produce efectele, societatea absorbită încetează să existe conform art. 249 lit. b) coroborat cu art. 250 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 31/1990 și, implicit, nu mai are calitatea de persoana impozabilă distinctă conform art. 16 alin. (4) lit. a) pct. 2 și art. 316 alin. (20) din Codul fiscal.

Ca atare, facturile emise pe numele societății absorbite după data la care fuziunea își produce efectele nu vor mai avea calitatea de document justificativ pentru deducerea cheltuielilor și a TVA aferentă nici la societatea absorbită (care încetează să mai existe), nici la cea absorbantă (nefiind emise pe numele ei).

Având în vedere că societatea absorbantă preia în urma fuziunii, în calitate de succesor, toate drepturile și obligațiile societății absorbite derivând din toate actele și contractele încheiate de aceasta, se va putea solicita furnizorilor rectificarea facturilor deja emise, în sensul stornării lor de pe numele societății absorbite și reemiterii lor pe numele societății absorbante (dacă veți întâlni asemenea situații).

Fuziunea societăților se efectuează potrivit prevederilor Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare și O.M.F.P. nr. 897/2015.

La societatea absorbită se înregistrează:

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

| | | |
|---------------------------|---|------------------------------|
| % | = | 456 |
| 1012 | | „Decontări cu |
| „Capital subscris vărsat” | | acționarii/asociații privind |
| 105 | | capitalul” |
| „Rezerve din reevaluare” | | |
| 1061 | | |
| „Rezerve legale” | | |
| 1068 | | |
| „Alte rezerve” | | |
| 117 | | |
| „Rezultatul reportat” | | |
| 121 | | |
| „Profit sau pierdere” | | |

- În cazul în care soldurile conturilor 121 și 117 sunt debitoare (pierdere) se înregistrează:

| | | |
|---|---|-----------------------|
| 456 | = | 117 |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | „Rezultatul reportat” |

Și:

| | | |
|---|---|-----------------------|
| 456 | = | 121 |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | „Profit sau pierdere” |

- Scoaterea din evidență a elementelor de natură activelor transferate:

| | | |
|--|---|--|
| 2812/2813/2814 | = | 212/213/214 |
| „Amortizarea construcțiilor”/, Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”/, Amortizarea altor imobilizări corporale” | | „Construcții”/, Instalații tehnice și mijloace de transport”/, Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” |

| | | |
|-----------------------|---|--|
| 892 | = | % |
| „Bilanț de închidere” | | 109 |
| | | „Acțiuni proprii” 212/213/214 |
| | | „Construcții”/, Instalații tehnice și mijloace de transport”/, Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” |
| | | 301/302/303/371/345 |
| | | „Materii prime”/, Materiale consumabile”/, Materiale de natura obiectelor de inventa”/, Mărfuri”/, Produse finite” |

| |
|--|
| 411/461 „Clienți”/„ Debitori diverși” 5121/5311 „Conturi la bănci în lei”/„ Casa în lei” |
|--|

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

| | | |
|---|---|-----------------------|
| % | = | 892 |
| 419/401/404 | | „Bilanț de închidere” |
| „Clienți – creditori”/„ Furnizori”/„Furnizori de imobilizări” | | |
| 456 | | |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | |
| 491 | | |
| „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți” | | |

La societatea absorbantă se înregistrează:

- Înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune conform datelor din proiectul de fuziune și a raportului de schimb determinat:

| | | |
|---|---|-----------------------------|
| 456 | = | % |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | 1012 |
| | | „Capital subscris vărsat” |
| | | 1042 |
| | | „Prime de fuziune/divizare” |

- Se preiau rezervele din reevaluare aferente activelor preluate:

| | | |
|---|---|--------------------------|
| 456 | = | 105 |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | „Rezerve din reevaluare” |

- Se preiau rezervele care se păstrează după absorbție (rezervă legală de exemplu):

| | | |
|---|---|-----------|
| 456 | = | 106 |
| „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” | | „Rezerve” |

- Dacă de la absorbită se preia pierdere curentă și reportata se înregistrează:

| | | |
|-----------------------|--|---|
| 121 | | 456 |
| „Profit sau pierdere” | | „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” |

Și:

| | | |
|-----------------------|---|---|
| 117 | = | 456 |
| „Rezultatul reportat” | | „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” |

- Preluarea elementelor de natură activelor:

| | | |
|--|---|------------------------|
| 212/213/214 | = | 891 |
| „Construcții”/, „Instalații tehnice și mijloace de transport”/, „ Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” 301/302/303/371/345 „Materii prime”/, „Materiale consumabile”/, „Materiale de natura obiectelor de inventar”/, „ Mărfuri”/, „Produse finite” 411/461 „Clienți”/, „Debitori diverși” 5121/5311 „Conturi la bănci în lei”/ „ Casa în lei” | | „Bilanț de deschidere” |

- Anularea acțiunilor proprii răscumpărate:

| | | |
|--|---|-------------------|
| % | = | 109 |
| 1012 | | „Acțiuni proprii” |
| „Capital subscris vărsat” | | |
| 1495 | | |
| „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute” | | |

- Acoperirea pierderii pe seama primei de fuziune sau a rezervelor:

| | | |
|--|---|--|
| 1042/1068 | = | 1495 |
| „Prime de fuziune/divizare”/ „Alte rezerve” | | „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute” |

- Preluarea elementelor de natura datoriilor și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

| | | |
|------------------------|---|---|
| 891 | = | % |
| „Bilanț de deschidere” | | 419/401/404 |
| | | „Clienți – creditori”/, Furnizori”/, Furnizori de imobilizări” |
| | | 456 |
| | | „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul” |
| | | 491 |
| | | „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți” |

Societățile care fuzionează și care transfera pierdere contabilă reportat către societățile nou-înființate vor stipula acest fapt în documentele de fuziune încheiate între părți.

Situațiile financiare finale pentru firmele absorbite se vor face la data de 30 noiembrie 2024, pentru anul 2024.

Având în vedere acest lucru, este corect să se calculeze și înregistreze impozitul pe profit/respectiv pe venitul microintreprinderilor la data de 30 noiembrie și în cazul în care acestea beneficiază de facilități fiscale conform O.U.G. nr. 153, nota contabilă de reducere a impozitului să fie înregistrată tot la data de 30 noiembrie 2024.

Până la data radierii, societatea absorbită va depune declarațiile din vectorul fiscal.

În această situație, potrivit art. 16 alin. (4) lit. a) punctul 2 din Codul fiscal (referitor la anul fiscal), când un contribuabil încetează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă se încheie în cazul fuziunilor care au ca efect juridic încetarea existenței persoanelor juridice absorbite prin dizolvare fără lichidare, la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea sau de la altă dată stabilită prin acordul părților în cazul în care se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, potrivit legii.

Declarația privind impozitul pe profit (D101)

Potrivit art. 41 alin. (17) din Codul fiscal:

(17) Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei fiscale.

Instrucțiunile de completare a formularului 101 – Declarație privind impozitul pe profit prezentate în Anexa nr. 3 O.P.A.N.A.F. nr. 3.386/2016 – pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit”.

Din perspectiva impozitului pe profit, Codul fiscal la art. 16 alin. (2) și (4) definește perioada impozabilă pentru societățile care își încetează existența urmare a unor operațiuni de fuziune, astfel:

Art. 16. - (2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.

(4) Când un contribuabil încetează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă se încheie:

- a) în cazul fuziunilor sau divizărilor care au ca efect juridic încetarea existenței persoanelor juridice absorbite/divizate prin dizolvare fără lichidare, la una dintre următoarele date:
 1. la data înregistrării în registrul comerțului/registrul ținut de instanțele judecătorești competente sau de alte autorități competente a noii persoane juridice ori a ultimei dintre ele, în cazul constituirii uneia sau mai multor persoane juridice noi;
 2. la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea sau de la altă dată stabilită prin acordul părților în cazul în care se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, potrivit legii;

3. la data înmatriculării persoanei juridice înființate potrivit legislației europene, în cazul în care prin fuziune se constituie asemenea persoane juridice;

Prin urmare societatea absorbită, în situația în care este plătitoare de impozit pe profit, trebuie să depună Declarația privind impozitul pe profit (D101) și să plătească impozitul datorat, până la închiderea perioadei impozabile, care este fie dată înregistrării ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea, fie o altă dată stabilită prin acordul părților.

Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile, definită prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare este corect să se calculeze și înregistreze impozitul pe profit/respectiv pe venitul microintreprinderilor la data de 30 noiembrie și în cazul în care acestea beneficiază de facilități fiscale conform OUG 152, nota contabilă de reducere a impozitului să fie înregistrată tot la data de 30 noiembrie 2024.

Declarația 100 pentru declararea impozitului pe venitul micrintreprinderilor la trimestrul IV/2024, la ce dată se va depune pentru firmă absorbită prin fuziune la data de 30 noiembrie 2024.

D100 microintreprindere

În situația în care societatea absorbită este plătitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor, sunt aplicabile prevederile art. 50 alin. (2) din Codul fiscal:

(2) În cazul unei microintreprinderi care se înființează sau își încetează existența, anul fiscal este perioada din anul calendaristic în care persoană juridică a existat.

Normele metodologice date în aplicarea art.50 alin.2 din Codul fiscal, precizează:

3. (2) Perioada impozabilă a unei microintreprinderi se încheie, în cazul divizărilor sau al fuziunilor care au ca efect juridic încetarea existenței persoanei juridice prin dizolvare fără lichidare, la una dintre următoarele date:

- a) la data înregistrării în registrul comerțului/registrul ținut de instanțele judecătorești competente a noii societăți sau a ultimei dintre ele, în cazul constituirii uneia sau a mai multor societăți noi;
- b) la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea sau la altă dată stabilită prin acordul părților, în cazul în care se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, potrivit legii.

(...)

(4) În cazul microintreprinderilor care își încetează existența în cursul anului, dată până la care se depune declarația de impozit pe veniturile microintreprinderilor este una dintre datele menționate la alin. (2) și (3), la care se încheie perioada impozabilă.

Astfel, societatea absorbită, și în situația în care este plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, trebuie să declare impozitul datorat prin depunerea Declarației D100 și să plătească impozitul, până la închiderea perioadei impozabile, care este fie dată înregistrării ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea, fie o altă dată stabilită prin acordul părților.

Declarația de radiere a înregistrării fiscale (D700)

După întocmirea și depunerea tuturor declarațiilor fiscale și a situațiilor financiare de radiere, societatea absorbită, poate solicita radierea înregistrării fiscale prin depunerea unei declarații de radiere.

Radierea înregistrării fiscale este reglementată prin prevederile art. 90 din Codul de procedura fiscală și reprezintă retragerea codului de identificare fiscală și a certificatului de înregistrare fiscală a contribuabilului care își încetează existența:

1) Radierea înregistrării fiscale reprezintă activitatea de retragere a codului de identificare fiscală și a certificatului de înregistrare fiscală.

(2) La încetarea calității de subiect de drept fiscal, persoanele sau entitățile înregistrate fiscal prin declarație de înregistrare fiscală potrivit art. 81 și 82 trebuie să solicite radierea înregistrării fiscale, prin depunerea unei declarații de radiere.

Declarația se depune în termen de 30 de zile de la încetarea calității de subiect de drept fiscal și trebuie însoțită de certificatul de înregistrare fiscală în vederea anularii acestuia. Radierea înregistrării fiscale se poate efectua și din oficiu, de către organul fiscal, ori de câte ori acesta constata îndeplinirea condițiilor de radiere a înregistrării și nu s-a depus declarație de radiere.

(3) Radierea înregistrării fiscale se efectuează din oficiu, de către organul fiscal central, în cazul decesului persoanei fizice sau, după caz, încetării existenței persoanei juridice potrivit legii.

(4) Codul de identificare fiscală retras ca urmare a radierii înregistrării fiscale poate fi utilizat ulterior radierii numai pentru îndeplinirea, de către succesorii persoanelor/entităților care și-au încetat existența, a obligațiilor fiscale aferente perioadelor în care persoană/entitatea a avut calitatea de subiect de drept fiscal.

Monografia contabilă SGR

Spetă:

Vă rog să mă ajutați cu informații și un exemplu de monografie contabilă pentru înregistrarea în contabilitate a garanției Returo SGR, garanția de 0,50 lei pe ambalaj care a intrat în vigoare începând cu data de 30.11.2023:

- Monografie contabilă pentru producător;
- Monografie contabilă pentru distribuitor;
- Monografie contabilă pentru comerciant final.

Soluție fiscal-contabilă:

Conform hotărârii nr. 1.074/04.10.2021 comercianții cu amănuntul sunt obligați să se înregistreze în SGR.

Acest lucru presupune reținerea unei garanții de la fiecare consumator în valoare 0,5 lei pentru fiecare ambalaj nereutilizabil și restituirea acesteia în cazul returnării ambalajului sau virarea acestei garanții operatorului economic de la care a achiziționat produsele ambalate în sistem SGR conform alineatului 6 din hotărârea menționată.

În cazul returnării ambalajului de către consumatorul final conform art. 14, (1) Consumatorii sau utilizatorii finali pot restitui ambalajul SGR în cadrul oricărui punct de returnare organizat de către comercianți pe teritoriul României, indiferent de locul din care a fost achiziționat produsul ambalat și fără a putea fi condiționați de prezentarea bonului fiscal în vederea recuperării garanției, în condițiile prezentei hotărâri.

(2) În cazul în care la punctul de returnare:

- a) ambalajele SGR sunt preluate manual, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali, în numerar, prin voucher sau prin transfer bancar. Transferul bancar va fi realizat la solicitarea consumatorului numai cu acordul comerciantului și cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant;
- b) ambalajele SGR sunt preluate prin echipament automat de preluare, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali fie prin voucher pe care aceștia, în cadrul aceluiași comerciant care operează echipamentul automat de preluare, îl pot preschimba în numerar sau îl pot utiliza la efectuarea cumpărăturilor, în termen de maximum 12 luni de la eliberarea voucherului, fie prin transfer bancar. Transferul bancar va fi realizat la solicitarea consumatorului numai cu acordul comerciantului și cu suportarea comisioanelor bancare de către solicitant.

Ca urmare a prevederilor legale de mai sus propun următoarea monografie contabilă:

A) În cazul producătorului:

1. Facturare garanție comerciantului:

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR |
|-------------------|---|--|

2. Încasare garanție:

| | | |
|-----------------------------------|---|-------------------|
| 5121 „Conturi la bănci în lei” | = | 4111 „Clienți” |
|-----------------------------------|---|-------------------|

3. Plata administrator SGR valoarea garanției:

| | | |
|--|---|-----------------------------------|
| 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR | = | 5121 „Conturi la bănci în lei” |
|--|---|-----------------------------------|

4. Plata factura de tarif de administrare administratorului:

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

| | | |
|---------------------------|---|--------------------|
| 4426 „TVA deductibilă” | = | 401 „Furnizori” |
|---------------------------|---|--------------------|

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

B) În cazul comercianului

1. Înregistrare garanție pentru achiziția ambalajelor odată cu primirea facturii de la furnizorul de mărfuri:

| | | |
|--|---|--------------------|
| 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

2. Achitarea garanției conform art.6 alin. (1) lit. c):

| | | |
|--------------------|---|---|
| 401 „Furnizori” | = | 5121 (5311) „Conturi la bănci în lei” („Casa în lei”) |
|--------------------|---|---|

3. Reținere garanție consumator final conform art. 6 alin. (1) lit. f):

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR |
|-------------------|---|--|

4. Restituire garanție consumator final ca urmare a returnării ambalajului conform art. 14 alin. (2):

| | | |
|--|---|---|
| 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR | = | 5121 (5311, 532) „Conturi la bănci în lei” („Casa în lei”, „Alte valori”) |
|--|---|---|

5. Încasare garanție de la administratorul SGB conform art. 23 alin. (9) lit. k):

| | | |
|---|---|--|
| 5121 (5311) „Conturi la bănci în lei” („Casa în lei”) | = | 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR |
|---|---|--|

C) În cazul distribuitorului, în opinia mea, înregistrările contabile sunt:

1. Înregistrare garanție pentru achiziția ambalajelor odată cu primirea facturii de la producător:

| | | |
|--|---|--------------------|
| 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR | = | 401 „Furnizori” |
|--|---|--------------------|

2. Achitarea garanției conform art.6, alineatul (1), litera c):

| | | |
|--------------------|---|---|
| 401 „Furnizori” | = | 5121 (5311) „Conturi la bănci în lei” („Casa în lei”) |
|--------------------|---|---|

3. Facturare garanție comerciantului;

| | | |
|-------------------|---|--|
| 4111 „Clienți” | = | 461.SGR „Debitori diverși”.analitic SGR |
|-------------------|---|--|

4. Încasare garanție:

| | | |
|-----------------------------------|---|-------------------|
| 5121 „Conturi la bănci în lei” | = | 4111 „Clienți” |
|-----------------------------------|---|-------------------|

Monografia contabilă pentru producția de flori

Speță:

O SRL este plătitoare de impozit pe profit și plătitoare de TVA. Pe lângă activitate de servicii are și producție și apoi vânzare de flori. Având un control în desfășurare, am fost întrebată de ce este suma așa mare în contul 711.

Am înregistrat:

1. În Octombrie anul N: Achiziție semințe 301 = 401 cu suma de 10.000 lei.
2. Octombrie anul N: Când s-au plantat semințele, Consum semințe 601 = 301 cu suma de 10.000 lei.
3. 31 Octombrie am înregistrat producția neterminată 331 = 711 cu suma de 10.000 lei.
4. 1 Noiembrie anul N am reluat producția neterminată 711 = 331 cu suma de 10.000 lei.
5. Lună de lună am făcut înregistrările de la 3 și 4.
6. În luna mai anul N+1 s-au recoltat câteva flori și am făcut 345 = 711 cu suma 400 lei.
7. Vânzarea lor în luna mai 4111 = 7015 și 4427 cu suma de 600 lei.
8. Descărcare gestiune 711 = 345 cu suma de 400 lei.
9. În luna mai la sfârșit am înregistrat producția neterminată 331 = 711 cu suma de 10.000 - 400 = 9.600 lei.
10. În luna iunie la început am reluat producția neterminată 711 = 331 cu suma de 9.600 lei

Intrebările:

1. Am înregistrat corect, deoarece rulajul la contul 711 este mare de 90.000 lei, făcând aceste înregistrări lună de lună. Dacă nu am înregistrat corect, cum trebuia făcut și bineînțeles cum pot corecta?
2. Trebuia să merg pe înregistrarea contabilă de la început de lună cu 331 = 711 cu suma - 10.000 lei? Așa rulajul la 711 era tot 10.000 lei acum, după 9 luni?
3. Ce fac și cum înregistrează celelalte flori care nu au fost culese deloc sau care au fost culese doar pentru poze pentru marketing, încercând să promoveze ca să aibă client la următoarea recoltare? Mă interesează și din punct de vedere fiscal, fiind plătitoare de impozit pe profit.

Soluție fiscal-contabilă:

De principiu succesiunea de înregistrări prezentată este corectă. La fundamentarea costului de producție este necesar să luați în calcul mai multe elemente.

La punctul 8 alin. (7) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 este stabilită definiția costului de producție și modalitatea de determinare a acestuia, astfel:

„Costul de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite.

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse, de exemplu, în cazul obținerii produselor cuplate sau în cazul în care există un produs principal și altul secundar. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său.

În situația în care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca având legătură cu unele stocuri, acestea se includ în costul stocurilor respective.

În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.”

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, principalele elemente de stocuri pe care le uzitează societatea sunt următoarele, prevăzute la punctul 276 alin. (1):

„b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

d) materialele de natura obiectelor de inventar;

e) produsele, și anume:

- ✓ semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (faza de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
- ✓ produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- ✓ rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;

g) ambalajele, care includ ambalajele refofosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime.”

Așadar în cazul producției de flori sunt antrenate un ansamblu de cheltuieli cu materii prime, materiale, salarii, amortizări, cheltuieli indirecte de producție alocate în costul de producție într-un anumit procent.

Costul de producție nu este compus doar din costul semințelor utilizate la plantat.

Aici este necesar să revizuiți puțin modul de calcul astfel încât să estimate cât mai corect costurile directe și indirecte de producție în cazul de față.

La sfârșitul fiecărei luni se înregistrează producția în curs, cu o sumă egală cu valoarea cheltuielilor colectate de la începutul perioadei până la finele lunii respective și care sunt aferente producției:

| | | |
|-------------------------------|---|--|
| 331 | = | 711 |
| „Produse în curs de execuție” | | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |

La începutul lunii următoare se reia înregistrarea producției în curs cu o sumă egală cu cea înregistrată la finele lunii anterioare:

| | | |
|--|---|-------------------------------|
| 711 | = | 331 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | | „Produse în curs de execuție” |

În fiecare lună se închide contul 331 cu suma înregistrată la finele lunii respective, se înregistrează cheltuielile aferente lunii iar la final de lună se înregistrează producție în curs cu valoarea cheltuielilor cumulate de la începutul producției.

La momentul recoltei și al obținerii produselor finite, contul 331 va cuprinde pe rulaș toate cheltuielile cumulate, înregistrate de la începutul lucrărilor (însămânțare, fertilizare, etc) până la recoltare, inclusiv cheltuielile ocazionate de recoltarea produselor.

În cazul unor pierderi, din calamități sau alte cauze se procedează la inventarierea producției în curs și se va înregistra producția efectiv inventariată.

În luna în care se efectuează recoltarea se înregistrează la finele lunii în locul producției în curs, produsele agricole recoltate.

- Înregistrarea producției finite obținută:

| | | |
|--------------------|---|--|
| 347 | = | 711 |
| „Produse agricole” | | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |

- Vânzarea produselor finite:

| | | |
|-----------|---|---|
| 411 | = | % |
| „Clienți” | | 7017 |
| | | „Venituri din vânzarea produselor agricole” |
| | | 4427 |
| | | „TVA colectată” |

- Descărcarea gestiunii de produsele vândute:

| | | |
|--|---|--------------------|
| 711 | = | 347 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | | „Produse agricole” |

Pentru calculul costurilor bunurilor, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

✓ **Cheltuieli directe**

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifica pe un anumit obiect de calculație încă din momentul efectuării lor și se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

✓ **Cheltuieli indirecte**

Aceste cheltuieli privesc obținerea mai multor produse, executarea mai multor lucrări, servicii sau comenzi, respectiv faze, activități etc., sau chiar entitatea în ansamblul ei.

Includerea cheltuielilor indirecte în costul obiectelor de calculație/ purtătorilor de cost se realizează în mod indirect, prin repartizare, pe baza unor procedee raționale, aplicate cu consecvență, adecvate tipului de cheltuieli care urmează a fi repartizate și obiectelor/purtătorilor de costuri asupra cărora se repartizează.

1. Nu se analizează doar rulajul unui cont, ci și soldul acestuia, debitarea sau creditarea în corespondența cu alte conturi.

Ați evidențiat producție neterminată luna de lună și recoltarea că produs finit.

2. Echipa de control probabil se referă la sumă mare din rulaj cont 711 dar și la sold cont 331/345/347 la final de lună.

Orice proces de producție are o anumită perioadă din an după care se finalizează cu obținerea de produse finite. Deci nu recoltarea ar fi momentul în care evidențiați obținerea de produse finite și această notă trebuie înregistrată la obținerea produselor finite (când florile ajung la maturitate).

Pentru majoritatea plantelor, ciclul de viață este împărțit în cinci etape: germinație, creștere și dezvoltare, înflorire și polenizare, formarea seminței și dispersia seminței.

În etapa de înflorire evidențiați producția de flori. Ulterior acestea se recoltează, sortează și pregătesc pentru vânzare. Deci nu recoltarea este relevantă pentru producția de flori ci este necesar să estimeze câte flori se afla în etapa de înflorire.

3. Florile care nu au fost culese deloc le înregistrați:

| | | |
|---|---|---|
| 347/345 | = | 711 |
| „Produse agricole”/ „Produse finite” | | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |

Aceasta este producția dvs. care trebuie evidențiată în contabilitate.

- Acordarea în mod gratuit a unor produse finite în scop de reclamă se înregistrează în contabilitate:

| | | |
|--|---|------------------|
| 711 | = | 345 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | | „Produse finite” |

Descărcarea din gestiune și înregistrarea în contabilitate se face în baza Bonului de consum.

Rulajul contului 711 nu se ia calcul la stabilirea impozitului pe profit, doar soldul (adică ce s-ar fi închis cu 121, dacă era cazul).

Astfel:

Rezultatul impozabil = total clasa 7 total clasa 6 - rulaj 711 - venituri neimpozabile (dacă este cazul) - deduceri fiscale (dacă este cazul) + cheltuieli nedeductibile + soldul contului 711 (dacă este cazul).

Monografia contabilă clasică este următoarea:

- Achiziția materiilor prime, materialelor consumabile etc.:

| | | |
|---|---|-------------|
| 3xx | = | 401 |
| „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” | | „Furnizori” |

- Alte cheltuieli:

| | | |
|-------------------------|---|-------------|
| 6xx | = | 401 |
| „Conturi de cheltuieli” | | „Furnizori” |

- Descărcarea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile consumate:

| | | |
|-------------------------|---|---|
| 6xx | = | 3xx |
| „Conturi de cheltuieli” | | „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” |

- Realizarea produselor finite la cost de producție (introducerea în gestiune):

| | | |
|-------------------------|---|--|
| 345 „Produse finite” | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |
|-------------------------|---|--|

- Vânzarea produselor finite:

| | | |
|------------------|---|--|
| 411 „Clienți” | = | 701 „Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor” |
|------------------|---|--|

Și concomitent:

- Descărcarea din gestiune a produselor finite vândute (la cost de producție):

| | | |
|--|---|-------------------------|
| 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | = | 345 „Produse finite” |
|--|---|-------------------------|

- Închidere cheltuieli:

| | | |
|------------------------------|---|--------------------------------|
| 121 „Profit sau pierdere” | = | 6xx „Conturi de cheltuieli” |
|------------------------------|---|--------------------------------|

- Închidere venit:

| | | |
|--|---|------------------------------|
| 701 „Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor” | = | 121 „Profit sau pierdere” |
|--|---|------------------------------|

Închiderea contului 711 se face tot prin cont 121, în debit sau în credit, în funcție de situație.

Exemplu:

| | | | |
|------------------|---|--|------------|
| 345 | = | 711 | 10.000 lei |
| „Produce finite” | | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produce” | |

| | | | |
|--|---|------------------|-----------|
| 711 | = | 345 | 5.000 lei |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produce” | | „Produce finite” | |

- Astfel rămân în stoc produse finite de 5.000 lei, iar soldul rezultat pentru contul 711 este creditor, înainte de închidere este tot de 5.000 lei.

| | | | |
|--|---|-----------------------|-----------|
| 711 | = | 121 | 5.000 lei |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produce” | | „Profit sau pierdere” | |

Dumneavoastra afirmați următoarele:

La final de lună, după ce se închide balanța diferența din balanța dintre:

- ✓ contul 121 rulaj curent credit; și
- ✓ total cont clasa 7 rulaj curent credit.

rezultă valoarea contului 345 rulaj curent credit.

Pentru înțelegere elimin celelalte venituri și cheltuieli care se înregistrează normal în cont 121, și rezum situația strict la închiderea contului 711.

Astfel:

Rulaj creditor cont 121: 5.000 lei.

În total rulaj clasa 7 nu se iau în considerare decât 5.000 lei pentru cont 711, nu totalul rulajului, care apare în balanță de 10.000 lei.

Se observă că diferența este în suma de 5.000 lei, cea care apare în rulajul creditor al contului 345.

SRL. Preluarea patrimoniului de afectatiune de la un cabinet medical prin cumpărare. Monografia contabilă

Speță:

În cazul încheierii unui contract de vânzare cumpărare între o clinică medicală SRL și un cabinet medical, prin care se preia patrimoniul de afectatiune profesională și clientela cabinetului medical, vă rog să ne specificați care este monografia contabilă pentru aceasta achiziție în contabilitatea cumpărătorului (Clinica medicală SRL)?

Care sunt implicațiile contabile și fiscale, ca urmare a acestei achiziții pentru cumpărător?

Soluție fiscal-contabilă:

Patrimoniul de afectatiune este definit de cadrul legal astfel:

Art. 31 alin. (3) din Codul civil:

(1) Orice persoană fizică sau persoana juridică este titulara a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectatiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectatiune sunt masele patrimoniale fiduciare constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii.

Art. 2 lit. j) din O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale

j) patrimoniul de afectatiune – masa patrimonială în cadrul patrimoniului întreprinzătorului, reprezentând totalitatea drepturilor și obligațiilor afectate, prin declarație scrisă ori, după caz, prin acordul de constituire sau printr-un act adițional la acesta, exercitării unei activități economice;

Art. 64 lit. h) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății

h) patrimoniul de afectatiune profesională - totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor medicului afectate scopului exercitării profesiei sale, constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului medicului, separată de gajul general al creditorilor acestuia;

Prin urmare, patrimoniul de afectatiune este compus din bunuri, drepturi și obligații constituite ca o diviziune a patrimoniului persoanei, afectate exercitării profesiei. Bunurile afectate, pot să fie bunuri mobile și imobile, corporale și necorporale.

O definiție a clientelei în domeniul medical, este dată de prevederile art. 1 al Ordinului nr. 1.322/2006 privind aprobarea normelor de stabilire a criteriilor și metodologiei de preluare a activității unui praxis existent. Potrivit acestor prevederi clientela este reprezentată de pacienți și de alți beneficiari ai serviciilor oferite de cabinet.

În fapt, din punct de vedere contabil, la societatea cumpărătoare, patrimoniul de afecțatiune achiziționat nu se înregistrează ca un bun unitar, ci sunt înregistrate elementele sale constitutive.

Potrivit regulilor generale de evaluare la intrare, Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 la pct. 75, precizează:

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

1. La cost de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

(...)

d) la valoarea justă pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

2. Valoarea justă a activelor se determina, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Achiziția unei afaceri, poate genera pentru societatea cumpărătoare, fond comercial pozitiv sau negativ.

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

149. - (2) Definiția unei imobilizări necorporale prevede că imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut într-o combinație de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinație de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea, în mod individual, în situațiile financiare.

(...)

178. - Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

179. - (1) În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat că urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Pentru că fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie

în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

(2) Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

(3) Onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță, precum și alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri reprezintă cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile respective.

183. - (1) În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani. Totuși, în cazurile excepționale în care durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească 10 ani.

(2) În notele explicative la situațiile financiare trebuie furnizate explicații privind perioada de amortizare a fondului comercial.

(3) Atunci când pentru fondul comercial au fost constituite ajustări pentru depreciere potrivit pct. 142, cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Potrivit funcționării conturilor, prevăzute de Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, evidenta fondului comercial se ține cu ajutorul conturilor 2071 sau 2075, după caz.

Contul 2071 „Fond comercial pozitiv”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența fondului comercial pozitiv reflectat, de regulă, la consolidare.

Contul 2071 „Fond comercial pozitiv” este un cont de activ.

În debitul contului 2071 „Fond comercial pozitiv” se înregistrează:

- diferența pozitivă dintre costul de achiziție și valoarea, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate.

În creditul contului 2071 "Fond comercial pozitiv" se înregistrează:

- valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial pozitiv (681);
- valoarea neamortizată a fondului comercial pozitiv scos din evidenta (658);
- valoarea fondului comercial amortizat integral, scos din evidenta (280).

Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv existent.

Contul 2075 „Fond comercial negativ”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența fondului comercial negativ care apare în situațiile financiare anuale consolidate, respectiv în situațiile financiare anuale individuale, cu ocazia transferului efectuat în legătură cu achiziția unei afaceri.

Contul 2075 „Fond comercial negativ” este un cont de pasiv.

În creditul contului 2075 „Fond comercial negativ” se înregistrează:

- diferența negativă dintre costul de achiziție și valoarea, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate.

În debitul contului 2075 „Fond comercial negativ” se înregistrează:

- cota-parte din fondul comercial negativ reluat la venituri (781).

Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.

Astfel, societatea trebuie să înregistreze fiecare din bunurile creanțele și datoriile achiziționate așa cum rezultă acestea din contractul de vânzare cumpărare, anexele la contract și procesul verbal de predare-primire.

Având în vedere că prețul achiziției este negociat pentru totalitatea elementelor constitutive ale patrimoniului de afectatiune, înregistrarea elementelor identificabile ale acestuia se va face la valoarea justă stabilită de către un evaluator autorizat printr-un raport de evaluare.

Monografia contabilă pe care o propunem:

- Bunuri mobile și imobile componente ale patrimoniului achiziționat, după caz:

| | | |
|------|---|-----------|
| % | = | 462 |
| 20XX | | „Cabinet” |
| 21XX | | |
| 23XX | | |
| 30XX | | |

- Creanțe componente ale patrimoniului achiziționat, după caz:

| | | |
|-----|---|-----------|
| % | = | 462 |
| 40X | | „Cabinet” |
| 41X | | |
| 43X | | |
| 44X | | |
| 46X | | |

- Datorii componente ale patrimoniului achiziționat, după caz:

| | | |
|-----------|---|-----|
| 462 | = | % |
| „Cabinet” | | 40X |
| | | 41X |
| | | 42X |
| | | 43X |
| | | 44X |
| | | 46X |

Conturile utilizate vor fi cele din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 și vor fi selectate în funcție de natura bunurilor, creanțelor și datoriilor preluate.

În urma acestor înregistrări, vor exista diferențe între valoarea contractului (prețul de achiziție) și soldul contului 462. Cabinet, rezultat după înregistrarea la valoare justă a componentelor achiziționate.

Această diferență reprezintă fondul comercial.

- Înregistrare fond comercial pozitiv, pentru situația în care prețul de achiziție este mai mare decât valoarea justă a componentelor identificabile:

| | | |
|--------------------------|---|-----------|
| 2071 | = | 462 |
| „Fond comercial pozitiv” | | „Cabinet” |

- Înregistrare fond comercial negativ, pentru pentru situația în care prețul de achiziție este mai mic decât valoarea justă a componentelor identificabile:

| | | |
|-----------|---|--------------------------|
| 462 | = | 2075 |
| „Cabinet” | | „Fond comercial negativ” |

- Fondul comercial pozitiv, din punct de vedere contabil, se amortizează conform politicilor contabile adoptate cu respectarea prevederilor legale:

| | | |
|---|---|----------------------------------|
| 6817 | = | 2807 |
| „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial” | | „Amortizarea fondului comercial” |

Din perspectiva fiscală, fondul comercial nu reprezintă un activ amortizabil, potrivit dispozițiilor art. 28 alin. (4) lit.c) din Codul fiscal, prin urmare cheltuielile privind amortizarea fondului comercial, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal și a impozitului pe profit.

- Fondul comercial negativ se va transfera la venituri, imediat sau pe parcurs, cu respectarea prevederilor punctului 551 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

| | | |
|--------------------------|---|---|
| 2075 | = | 7815 |
| „Fond comercial negativ” | | „Venituri din fondul comercial negativ” |

Din perspectiva fiscală, veniturile neimpozabile la calculul rezultatului fiscal, sunt cele prevăzute la art. 23 din Codul fiscal.

Veniturile realizate din transferul fondului comercial negativ, nu sunt menționate ca venituri neimpozabile la art. 23 din Codul fiscal, prin urmare aceste venituri reprezintă venituri impozabile la calculul rezultatului fiscal și a impozitului pe profit.

În ceea ce privește regimul de TVA aplicabil transferului de afacere, Codul Fiscal precizează la art. 270 (7):

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natura la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

În ceea ce privește eventualele mijloace fixe achiziționate, la stabilirea duratei de amortizare, se vor avea în vedere prevederile art. III pct. 3 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe din 30.11.200, parte integrantă din H.G. nr. 2.139/2004:

3. În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durată normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durată normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.