

Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Modul de calcul, înregistrare și impozitare a diurnei

Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil. Indemnizația de delegare este cunoscută sub denumirea de diurnă.

Potrivit art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, plafonul neimpozabil pentru indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului este de:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Potrivit art. 76 alineatul (2) litera m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și pentru indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, **astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii** stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, **de către directorii** care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, **de către membrii directoratului** de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, **precum și de către manageri**, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Veniturile peste limitele menționate sunt considerate venituri asimilate salariilor.

Cheltuiala cu diurna este deductibilă integral, însă pentru suma ce depășește limita legală se va reține impozit pe veniturile din salarii, precum și toate contribuțiile sociale, datorate atât de către angajat, cât și de către angajator.

Nivelul legal pentru instituțiile publice ca bază de calcul pentru tratamentul fiscal al cheltuielilor cu diurna este prevăzut în următoarele acte normative:

- ▲ **pentru deplasările în țară:** Hotărârea Guvernului nr. 714/2018 din 13 septembrie 2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului;



- 3) Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe), cod 14-5-5;
 4) Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale), cod 14-5-5/a.



Pentru cheltuielile în valută, transformarea acestora în lei se efectuează la cursul BNR valabil la data efectuării fiecărei operațiuni sau la data depunerii decontului, în conformitate cu opțiunea societății înscrise în politicile contabile – potrivit punctului 306 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

În cazul deplasărilor externe, documentele care atestă perioada pentru care se acordă diurna sunt:

- biletul de avion, în cazul în care deplasarea se face cu avionul;
- biletul de tren, în cazul în care deplasarea se face cu trenul;
- copie după pașaport cu vizele de ieșire și intrare în țară, în cazul deplasărilor în afara UE;
- copie a foii de parcurs, în cazul în care deplasarea se face cu autoturismul.

Notă:

Justificarea sumelor reprezentând transport și cazare se efectuează, după caz, cu factura, biletele de avion sau tren, bonul fiscal pentru combustibil etc., documente care se anexează decontului de cheltuieli menționat mai sus.



Diurna se calculează în funcție de numărul de zile de delegație și se consemnează în Decontul de cheltuieli ca indemnizație de deplasare, fără a mai fi necesar ca angajatul să prezinte documente justificative cu privire la cheltuirea acestora.

Exemplul 1 – Delegație în interiorul țării

În luna martie anul N, societatea Marion Expert S.R.L. trimite în delegație un salariat pentru încheierea unui contract cu un partener din altă localitate decât cea în care societatea are sediul social. Localitatea de destinație se află la 300 de km distanță, iar delegația urmează să dureze 6 zile. Salariatul primește la plecare un avans de 2.000 de lei pe baza unei Dispoziții de plată către casierie, avans care se înscrie pe verso în formularul Ordin de deplasare.



Înregistrarea contabilă a avansului:

542	=	5311	2.000 lei
„Avansuri de trezorerie”		„Casa în lei”	

La întoarcerea din delegație, salariatul prezintă următoarele documente:

- bilet de tren dus-întors în valoare de 150 de lei;
- factura de cazare de la hotel în valoare de 600 de lei.

Conform contractului individual de muncă, diurna ce se acordă de către societatea în discuție este de 100 de lei/zi. Se calculează indemnizația de delegare în valoare de 6 zile x 100 lei/zi = 600 lei.

625.Dpvl „Cheltuieli cu deplasări”	=	421 „Personal – salarii datorate”	300 lei
---------------------------------------	---	--------------------------------------	---------

- Înregistrarea reținerii contribuțiilor obligatorii și impozitului pe salarii:

421 „Personal – salarii datorate”	=	% 4315 „Contribuția de asigurări sociale” 4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate” 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor” 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	<u>1.659 lei</u> 825 lei 330 lei 204 lei 300 lei
--------------------------------------	---	--	--

Practic, salariatul va primi restul de plată obișnuit, mai puțin contribuțiile și impozitul pe venit care i se rețin pentru diurna mai mare pe care o primește conform contractului individual de muncă, tratată drept venit asimilat salariilor.

Salariul net cu diurna acordată peste limita legală este: 1.641 lei.

Dacă nu s-ar fi acordat diurna peste limita legală, reținerile din salarii s-ar fi înregistrat astfel:

421 „Personal – salarii datorate”	=	% 4315 „Contribuția de asigurări sociale” 4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate” 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”	<u>1.226 lei</u> 750 lei 300 lei 176 lei
--------------------------------------	---	--	---

Salariul net fără diurnă ar fi: 3.000 lei – 1.226 lei = 1.774 lei.

Datorită faptului că diurna acordată peste limita legală a fost considerată venit asimilat salariilor, contribuțiile reținute și impozitul au fost mai mari cu 133 lei, exact diferența între salariile nete calculate în cele două situații:

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”: 204 lei – 176 lei = 28 lei

4315 „Contribuția de asigurări sociale”: 825 lei – 750 lei = 75 lei

4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate”: 330 lei – 300 lei = 30 lei

Total diferențe: 133 lei.

Exemplul 2 – Delegație externă



Marion Expert S.R.L. trimite în delegație în Austria un salariat pentru a reprezenta societatea la o expoziție ce durează 8 zile.

Organizatorii expoziției vor asigura cazarea și transportul cu avionul al delegaților, urmând să refactureze aceste cheltuieli societății Marion Expert S.R.L.

Salariatul nu primește un avans, dar i se pune la dispoziție pentru diverse cheltuieli, un card bancar al societății.

Societatea decide ca indemnizația de delegare care se acordă salariatului să fie de 100 de euro/zi.

La întoarcere, pe baza extrasului de cont, se constată că salariatul a cheltuit în deplasare din contul societății o sumă de 800 de euro.

Diurna legală conform Codului fiscal și H.G. nr. 518/1995 pentru deplasări în Austria este de: $35 \text{ euro} \times 0,75 \times 1,15 \times 1,08 \times 1,074 \times 2,5 = 87,5 \text{ euro/zi}$, valoarea totală fiind de 700 euro (8 zile \times 87,5 euro/zi = 700 euro).

Data decontării avansului se consideră data când se înapoiază cardul societății, la revenirea din delegație.

Cheltuielile cu diurna legală de 700 de euro cu un echivalent în lei 3.160,15 lei (700 euro \times cursul BNR valabil la data de 30 martie anul N = 700 euro \times 4,5145 lei/euro):

- Se înregistrează în contabilitate pe baza extrasului de cont ca document justificativ prin nota contabilă:

625	=	512	3.160,15 lei
„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		„Conturi la bănci”	

- Diferența de 100 de euro se înregistrează (100 euro \times 4,5145 lei/euro = 451,45 lei):

4282	=	512	451,45 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul”		„Conturi la bănci”	

La sfârșitul lunii, diferența de 451,45 lei, tratată drept venit asimilat salariilor, se supune reținerii la sursă a contribuțiilor, similar exemplului referitor la delegația internă, fiind înregistrată în statul de salarii pentru luna martie anul N.

Astfel, se înregistrează:

- un venit brut realizat de 3.000 lei + 451,45 lei = 3.451,45 lei:

641	=	421	3.451,45 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

Contabilitatea contribuțiilor asigurărilor facultative de sănătate și a pensiilor private

Asigurările de sănătate sunt reglementate de:

- **Legea nr. 95/2006** privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pensiile facultative sunt reglementate de:

- **Legea nr. 204/2006** privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere fiscal, atât regimul asigurărilor facultative de sănătate cât și al pensiilor facultative este stabilit de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Potrivit Legii nr. 95/2006, angajatorii, persoane fizice sau juridice, pot să încheie contracte de asigurare voluntară de sănătate pentru angajații lor, individual sau în grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate, raporturile dintre asigurat și asigurător, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

Legislația fiscală stabilește limite atât în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor efectuate de către angajator cu primele de asigurare voluntară de sănătate, cât și în ceea ce privește impozitarea contravalorii primelor de asigurare ca avantaje de natură salarială.

Din punctul de vedere al contractului încheiat, primele de asigurare pot fi suportate de către angajator sau de către angajat.

➤ **Deducerea cheltuielilor cu asigurările voluntare de sănătate la angajator**

angajator

Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.



Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice.

Exemplul 1 – Asigurări voluntare de sănătate suportate de angajator

O societate încheie un contract de asigurări voluntare de sănătate pentru salariații săi pentru anul anul N ce prevede plata unei prime lunare de asigurare de 180 de lei/salariat.

Angajatorul suportă această primă.

Pentru întocmirea statelor de salarii este necesară determinarea în fiecare lună a sumelor care se încadrează în limitele stabilite ca neimpozabile.

Suma neimpozabilă lunar: 400 euro / 12 luni = 33,33 euro/lună

Un salariat obține în luna martie anul N un venit brut de 3.000 lei.

Curs valutar comunicat de BNR valabil în data de 30 martie este de 4,6576 lei/euro.

Suma neimpozabilă aferentă lunii martie este de 33,33 euro x 4,6576 lei/euro = 153,7 lei.

Diferența de 180 lei – 153,7 lei = 26,3 lei este considerată avantaj și se impozitează la salariat.

Calculul drepturilor salariale aferente lunii martie anul N:

- Venit brut: 3.000 lei,
- Avantaj: 26,3 lei (26 lei).

Venit bază de calcul pentru contribuții sociale: 3.026 lei, din care rețineri:

- CAS: 25% x 3.026 lei = 757 lei
- Fond sănătate: 10% x 3.026 lei = 303 lei

Baza de calcul al impozitului: 3.026 lei – (757 lei + 303 lei) = 1.966 lei

- Impozit: 1.966 lei x 10% = 196,6 lei
- Rest de plată: 3.000 lei – (757 lei + 303 lei) – 197 lei = 1.743 lei

Înregistrarea în contabilitate**● Venitul brut:**

641	=	421	3.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal remunerații datorate”	

● Reținerile aferente:

421	=	%	1.257 lei
„Personal – salarii datorate”		4315	757 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	303 lei
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	
		444	197 lei
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	

● Reținerile aferente:

421	=	%	1.410 lei
„Personal – salarii datorate”		4315	750 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	300 lei
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	
		444	180 lei
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	
		427	180 lei
		„Rețineri din salarii datorate terților”	

● Contribuția asiguratorie de muncă (3.000 lei x 2,25% = 45 lei):

646	=	436	45 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

● Plata salariului net:

421	=	5121	1.590 lei
„Personal – remunerații datorate”		„Conturi la bănci în lei”	

Exemplul 3 – Includerea în asigurările voluntare de sănătate și a altor persoane, asigurări suportate de salariat

Un salariat dorește să beneficieze de asigurarea voluntară de sănătate încă două persoane, membrii ai familiei, dar suportă această contribuție el însuși din salariul său. Salariul său brut este de 5.000 lei/lună.

Prima de asigurare este de 180 lei pentru salariat și câte 150 lei pentru a doua și a treia persoană asigurată.

Primele pentru salariat sunt suportate de angajator, iar cele pentru coasigurați de către salariat.

Suma neimpozabilă lunar la salariat este de: 400 euro / 12 luni = 33,33 euro/lună.
33,33 euro x 4,4850 lei/euro = 149,5 lei (150 lei).

Calculul drepturilor salariale aferente lunii:

- Venit brut: 5.000 lei
- Avantaj: 30 lei

Exemplul 5 – Pensie facultativă suportată de salariat

O societate încheie contracte de pensii facultative, în nume propriu, cu reținerea contribuției din venitul fiecărei persoane ce dorește să beneficieze de acest contract și plata acesteia la fondul de pensii de către societate.

Un salariat are salariul brut de 4.500 lei. Cota de contribuție la schema de pensii facultative plătită de salariat este de 200 lei/lună.

La finele lunii aprilie, cursul valutar comunicat de BNR valabil pentru data de 30.04.2019 este de 4,6490 lei/euro.

Pensie facultativă neinclusă în baza de calcul al impozitului: 400 euro / 12 luni x 4,6490 lei/euro = 155 lei.



Venit brut, 4.500 lei, din care **rețineri**:

– CAS: 25% = 1.125 lei

– Fond sănătate: 10% = 450 lei

Baza de calcul al impozitului: 4.500 lei – (1.125 lei + 450) – 155 lei = 2.770 lei

– Impozit: 2.770 lei x 10% = 277 lei

– Rest de plată: 4.500 lei – (1.125 lei + 450 lei) – 277 lei = 2.648 lei

● **Înregistrarea în contabilitate a salariului și a reținerilor calculate:**

641	=	421	4.500 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – remunerații datorate”	

421	=	%	2.052 lei
„Personal – salarii datorate”		4315	1.125 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	450 lei
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	
		444	277 lei
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	
		427	200 lei
		„Rețineri din salarii datorate terților”	

● **Contribuția asiguratorie de muncă** (4.500 lei x 2,25% = 101 lei):

646	=	436	101 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

● Plata salariului:

421	=	5311	2.448 lei
„Personal – remunerații datorate”		„Casa în lei”	

● Virarea contribuției la pensia facultativă în contul bancar al fondului de pensii:

427	=	5121	200 lei
„Rețineri din salarii datorate terților”		„Conturi în lei la bănci”	

Exemplul 6 – Pensie facultativă suportată de angajator

O societate încheie contracte de pensii facultative, în nume propriu, cu plata contribuției de către angajator.

Un salariat are salariul brut de 4.500 lei. Cota de contribuție la schema de pensii facultative plătită pentru fiecare salariat este de 200 lei/lună.

La finele lunii aprilie, cursul valutar comunicat de BNR valabil pentru data de 30.04.anul N este de 4,6490 lei/euro.

Pensie facultativă ce constituie venit neimpozabil: 400 euro / 12 luni x 4,6490 lei/euro = 155 lei.

Sume reprezentând avantaje acordate salariatului: 200 lei – 155 lei = 45 lei.

- Venit brut: 4.500 lei
- Avantaj cuprins în baza de impozitare și contribuții sociale 45 lei

Venit impozabil: 4.545 lei

Rețineri:

- CAS: 25% x 4.545 lei = 1.136 lei
- Fond sănătate: 10% x 4.545 lei = 454,5 lei

Baza de calcul al impozitului: 4.545 lei – (1.136 lei + 455 lei) = 2.954 lei

- Impozit: 2.954 lei x 10% = 295 lei
- Rest de plată: 4.500 lei – (1.136 lei + 455 lei) – 295 lei = 2.614 lei

● Înregistrarea în contabilitate a salariului și a reținerilor calculate:

641	=	421	4.500 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – remunerații datorate”	

421	=	%	1.886 lei
„Personal – salarii datorate”		4315	1.136 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	

444		309,7 lei
	„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	
427		250 lei
	„Rețineri din salarii datorate terților”	

- **Contribuția asiguratorie de muncă:** $(5.000 \times 2,25\% = 112,5 \text{ lei})$

646	=	436	112,5 lei
		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	
		„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”	

- **Plata salariului net:**

421	=	5121	2.690,3 lei
		„Conturi la bănci în lei”	
		„Personal – salarii datorate”	

Exemplul 8 – Pensie facultativă

În cadrul unei societăți se încheie contracte de pensii facultative pentru salariați. Valoarea contribuției lunare este de 200 lei/lună.

În cazul unui salariat pentru care se plătește un venit brut de 5.000 lei, sumele fiind suportate de angajator, calculul impozitului și al contribuțiilor este următorul:

- Suma neimpozabilă lunar: $400 \text{ euro} / 12 \text{ luni} = 33,33 \text{ euro/lună}$

În luna iunie anul N, cursul de schimb comunicat de BNR pentru data de 30 iunie anul N este 4,5926 lei/euro (curs ipotetic).

- $33,33 \text{ euro/lună} \times 4,5926 \text{ lei/euro} = 153,07 \text{ lei/lună}$

Contribuția neimpozabilă: 153,07 lei/lună

Suma considerată avantaj: $200 \text{ lei} - 153,07 \text{ lei} = 46,93 \text{ lei/lună}$.

Venit bază de calcul pentru contribuții sociale: $5.000 \text{ lei} + 46,93 \text{ lei/lună} = 5.046,93 \text{ lei}$

Rețineri:

– CAS: $25\% \times 5.046,93 \text{ lei} = 1.261,7 \text{ lei}$

– Fond sănătate: $10\% \times 5.046,93 \text{ lei} = 504,7 \text{ lei}$

Baza de calcul al impozitului: $5.000 \text{ lei} + 46,93 \text{ lei} - (1.261,7 \text{ lei} + 504,7 \text{ lei}) = 3.280,5 \text{ lei}$

– Impozit: $3.280,5 \text{ lei} \times 10\% = 328,1 \text{ lei}$

– Venit net: $5.000 \text{ lei} - 1.261,7 \text{ lei} - 504,7 \text{ lei} - 328,1 \text{ lei} = 2.905,5 \text{ lei}$

Înregistrarea în contabilitate

- **Salariul brut aferent lunii:**

641	=	421	5.000 lei
		„Personal – salarii datorate”	
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	

Înființarea unei plantații prin fonduri nerambursabile

Activitatea agricolă este reglementată din punct de vedere contabil prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la pct. 281.

Activitatea agricolă este definită prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 la pct. 277 alin. (1) drept activitatea de administrare de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice (animale vii și plante vii) pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare.

Astfel, în activitatea agricolă se încadrează și cultivarea pomilor fructiferi deoarece alunul este un arbust considerat pom fructifer.

Specific activității agricole este:

- capacitatea de modificare deoarece plantele vii suferă transformări biologice;
- administrarea modificării necesare pentru facilitarea transformării biologice prin îmbunătățirea sau stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului biologic prin asigurarea elementor nutritive, a fertilității solului etc.;
- evaluarea modificării determinate de transformarea biologică: creștere, maturizare, coacere sau degradarea activelor biologice.

În activitatea agricolă se disting două tipuri de active biologice:

- active biologice productive;
- active biologice de natura stocurilor.

Activele biologice productive, de exemplu o plantă vie (puietul de alun), se încadrează în categoria imobilizărilor corporale pentru care se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare și amortizare, aplicabile imobilizărilor corporale, aspect reglementat la pct. 207 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Specific activelor biologice este capacitatea acestora de autoregenerare.

Conform prevederilor pct. 208 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, un activ biologic este o plantă vie. Conform cerințelor de la pct. 209, o entitate recunoaște un activ biologic numai dacă:

- 1) entitatea respectivă controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;
- 2) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității;
- 3) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

Prin natura lor, activele biologice productive sunt atașate fizic de terenul pe care se află, de exemplu, arbuștii de aluni din cadrul unei plantații. Deci, în exemplul prezentat, arbuștii de aluni sunt active biologice productive din patrimoniul societății Alunagri.

Activele biologice productive nu sunt produse agricole care se încadrează în categoria activelor biologice de natura stocurilor.

Activele biologice de natura stocurilor sunt produsele agricole recoltate sau vândute ca active biologice, aspect reglementat la pct. 278 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014. În situația prezentată, alunele obținute ca urmare a exploatării activelor biologice productive sunt active biologice de natura stocurilor. Așa cum sunt definite la pct. 279, produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice productive ale entității. Conform definiției de la alin. (3) al pct. 279, recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

Pentru recunoașterea activelor biologice de natura stocurilor și a produselor agricole se aplică prevederile pct. 276 și 277 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Spre deosebire de activele biologice productive, activele biologice de natura stocurilor nu sunt atașate de terenul de pe care sunt obținute.

Contabilitatea cheltuielilor producției agricole se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, de exemplu, cheltuieli de exploatare: cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile, cheltuieli cu obiecte de inventar, cheltuieli cu salariile, utilitățile, regiele, amortizarea etc.

Contabilizarea distinctă a finanțării nerambursabile este reglementată și prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la punctul 397 alin. (1), secțiunea 4.11 „Subvenții” – „Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.”

Exemplu:



Societatea Alunagri S.R.L., persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, înscrisă în sistemul TVA la încasare, plătitoare de impozit pe profit pe venituri microîntreprindere, este beneficiar al unui sprijin nerambursabil conform contractului de finanțare încheiat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurală constând în investiții pentru extinderea exploatațiilor pomicole. Conform contractului încheiat în luna martie anul N, sprijinul acordat este de 90% din valoarea totală a cheltuielilor eligibile, exclusiv TVA, în sumă de 200.000 lei, alocat dezvoltării unei plantații de aluni.

Structura cheltuielilor eligibile în cadrul proiectului este formată din:

- 180.000 lei (90% finanțare nerambursabilă), sumă alocată pentru achiziția următoarelor active:
 - puiet de aluni 30.000 lei (2.200 buc./pui pentru suprafața de 2,5 ha);
 - echipamente tehnologice constând într-un sistem de irigat: 150.000 lei;
- 20.000 lei (10% autofinanțare), sumă alocată pentru manoperă directă (săpare gropi și plantare puiet) și întreținere până la intrarea pe rod, materiale pentru erbicidat, îngrășăminte naturale.

Cheltuielile indirecte de producție și cheltuielile generale de administrație care urmează a se realiza nu sunt incluse în susținerea proiectului, chiar dacă acestea sunt

- plantarea a 900 buc. arbuști de alun (900 buc. x 13,64 lei/buc. = 12.276 lei):

6025	=	3025	12.776 lei
„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat”		„Semințe și materiale de plantat”	

- determinarea costului efectiv al investiției în curs realizate la sfârșitul lunii septembrie anul N, preluată din contabilitatea de gestiune în următoarea structură:
- ✓ material săditor: 12.776 lei;
 - ✓ servicii prestate de terți: 5.500 lei;
 - ✓ cheltuieli indirecte de producție: 2.700 lei;
 - ✓ cheltuieli generale de administrație: 1.600 lei.

231	=	722	22.576 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

> în luna octombrie anul N:

- achiziție servicii agricole conform facturii emise de Discagri în valoare totală de:

%	=	401	<u>5.995 lei</u>
628		„Furnizori”	5.500 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
4428.D			495 lei
„TVA deductibilă, neexigibilă”			

- plata furnizorului de lucrări agricole se efectuează prin cont bancar în 48 de ore de la emiterea facturii:

401	=	5121	5.995 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

concomitent cu exercitarea dreptului de deducere a sumei TVA deductibile devenite exigibile ca urmare a efectuării plății facturii furnizorului:

4426	=	4428C	495 lei
„TVA deductibilă, exigibilă”		„TVA deductibilă, neexigibilă”	

- plantarea a 400 buc. arbuști de alun (400 buc. x 13,64 lei/buc. = 5.456 lei):

6025	=	3025	5.456 lei
„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat”		„Semințe și materiale de plantat”	

- determinarea costului efectiv al investiției în curs realizate la sfârșitul lunii octombrie anul N, preluată din contabilitatea de gestiune în următoarea structură:

Editarea produselor software

În cazul serviciilor de editare a produselor software, este cunoscut faptul că acestea pot necesita o perioadă mai lungă de timp pentru realizare.

La finele lunii/perioadei pot exista servicii care nu au fost încă facturate. Acestea vor fi recunoscute în contabilitate ca servicii în curs de execuție.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, potrivit punctului 446 alin. (1) și (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe baza de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

Conform punctului 446 alin. (3) din Reglementările contabile, în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Din punct de vedere contabil, potrivit pct. 19 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii.

Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

Contabilitatea de gestiune are drept scop:

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit;
- calculul producției în curs de execuție;
- determinarea costului efectiv de execuție.



Prin contabilitatea de gestiune, are loc gruparea cheltuielilor cu scopul calculării costurilor efective, după cum urmează:

- a) **cheltuieli directe.** Cheltuielile directe sunt cheltuielile care se identifică pe un anumit obiect de calculație, de exemplu un program informatic, încă din momentul efectuării lor, motiv pentru care valoarea acestora se include direct în costul programului respectiv;
- b) **cheltuieli indirecte.** Cheltuielile indirecte sunt cheltuielile care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, de exemplu un program informatic deoarece se referă la întreaga producție a persoanei juridice în ansamblul ei.



lucru al societății, spațiul alocat fiind utilizat în baza unui contract de închiriere încheiat cu o societate care are calitatea de persoană impozabilă, înre-gistrată în scopuri de TVA, în regim normal, înscrisă în sistemul TVA la încasare.

În luna martie anul N, firma Crossman S.R.L. primește o comandă pentru executarea a două programe software personalizate, cu termen de predare în prima decadă a lunii aprilie anul N. Pentru desfășurarea activității, în luna martie anul N, societatea achiziționează diverse echipamente, materiale și servicii.

Produsele informatice sunt finalizate la data de 31 martie anul N, dar sunt supuse testărilor în primele 5 zile ale lunii aprilie anul N. După testarea și acceptarea de către beneficiar, produsele informatice obținute sunt vândute clientului WEBIT, persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României, înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal. Pentru produsele vândute, firma Crossman S.R.L. emite factura nr. 045/10.04.anul N în valoare totală de 14.500 lei, din care bază de impozitare 12.184.88 lei și TVA colectată 2.315,12 lei.

Monografia contabilă a operațiunilor efectuate

Firma Crossman S.R.L. cunoaște faptul că activitatea de creare de programe informatice trebuie tratată ca o producție în curs de execuție deoarece se realizează pe o perioadă mai îndelungată de timp, care poate depăși luna calendaristică sau chiar trimestrul calendaristic. Cu excepția programelor informatice standard, un program informatic poate fi creat la comanda unui client, în funcție de cerințele acestuia, aspect care contribuie la cumularea de costuri repetate până la realizarea și predarea acestuia către beneficiar, conform cerințelor formulate în funcție de natura activității economice desfășurate. Practic, programul informatic creat reprezintă un „produs finit” pentru societatea care îl creează.

Astfel, pentru crearea fiecărui program trebuie organizată și contabilitatea de gestiune pentru evidența cheltuielilor efectuate pe întreaga perioadă de execuție până la momentul recepției acestuia, în stadiu de produs finit destinat comercializării.

Firma Crossman S.R.L. organizează, efectiv, contabilitatea de gestiune cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii, fără a utiliza conturile specifice de gestiune din clasa 9, așa cum sunt reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

În luna martie anul N, în baza documentelor justificative primite, firma Crossman S.R.L. efectuează următoarele înregistrări contabile:

- ▲ cheltuieli cu chiria punctului de lucru conform facturii nr. 38332 din data de 4 martie anul N în valoare de 1.200 lei + 228 TVA, emise de locatorul PROIMOB S.R.L.:

612	=	401	1.200 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

concomitent cu exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrise în factura primită deoarece valoarea facturii s-a achitat în numerar, cu chitanță, la primirea facturii:

4426	=	401	95 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

401.00009	=	5311	595 lei
„Furnizori”		„Casa în lei”	

▲ **cheltuieli cu salariile aferente lunii martie anul N-2, înregistrate la 31 martie anul N:**

641	=	421	4.220 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

concomitent cu reținerile efectuate din salarii:

421	=	%	1.751 lei
„Personal – salarii datorate”		444	274 lei
		„Impozitul pe veniturile de natura salariilor”	
		4315	1.055 lei
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	422 lei
		„Contribuția pentru asigurările sociale de sănătate”	

▲ **cheltuieli aferente contribuțiilor salariale datorate de angajator: – contribuția asiguratorie pentru muncă:**

646	=	436	95 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

▲ **la sfârșitul lunii, pe baza costurilor colectate prin evidența tehnico-operativă, aferentă produsului informatic în curs de execuție, valoarea produselor executate:**

331	=	711	7.858,81 lei
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Valoarea produselor informatice în curs de execuție se înregistrează pe baza costurilor cumulate, preluate din contabilitatea de gestiune, organizată prin evidența tehnico-operativă.

De asemenea, prezintă sold creditor zero și contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

rezultat
fiscal

Rezultatul fiscal al acestei producții de servicii este un profit brut impozabil în sumă de 4.326,07 lei (12.184,88 lei – 7.858,81 lei) pentru care societatea ar datora bugetului de stat impozit pe profit aferent trimestrului II anul N, în sumă de 692,17 lei (4.326,07 lei x 16% = 692,17 lei), cu termen de plată 25 iulie anul N, dacă nu ar înregistra pierdere fiscală din desfășurarea activității în trimestrul II anul N.

Factura emisă este achitată de client în data de 20 aprilie anul N, moment în care suma TVA colectată neexigibilă devine exigibilă. Crossman S.R.L. efectuează următoarele înregistrări contabile:

5121	=	411.00002	14.500 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”/(analitic Util Web)	

concomitent cu:

4428 TI	=	4427	2.315,12 lei
„TVA colectată neexigibilă”		„TVA colectată”	

În ceea ce privește TVA, în luna martie anul N, societatea înregistrează TVA de rambursat în sumă de 1.411,89 lei. Suma TVA de rambursat înregistrată în luna martie anul N se compensează cu TVA de plată din perioada fiscală precedentă, neachitată până la data depunerii decontului de TVA cod 300, aferent lunii martie anul N. Suma TVA de rambursat aferentă lunii martie anul N și compensarea cu suma TVA de plată se efectuează prin formula contabilă:

– închiderea conturilor de TVA la 31 martie anul N:

4424	=	4426	1.411,89 lei
„TVA de rambursat”		„TVA deductibilă”	

– compensarea prin decontul de TVA cod 300:

4423	=	4424	1.411,89 lei
„TVA de plată”		„TVA de rambursat”	

Compensarea TVA de plată din perioada fiscală precedentă cu TVA de rambursat din perioada fiscală curentă se reflectă, corespunzător, în fișa sintetică pe plătitor organizată de organul fiscal competent pentru taxa pe valoarea adăugată. Pentru perioada cuprinsă între termenul de plată TVA și data compensării efective (25 aprilie anul N), programul informatic al A.N.A.F. va calcula, automat, accesorii aferente reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

TVA
colectată

În luna aprilie anul N, ca urmare a emiterii facturii de vânzare a produselor software, firma Crossman S.R.L. înregistrează TVA colectată care este neexigibilă până la momentul încasării de la client.