

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 73, noiembrie 2021

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil



MONOGRAFIE CONTABILĂ

Avansuri acordate personalului

CAZURI PRACTICE

Monografie contabilă producție

Indemnizație de șomaj tehnic. Condiții de aplicare



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – NOIEMBRIE 2021

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Avansuri acordate personalului 14
expert contabil Olga CREVELESCU

✓ CAZURI PRACTICE

- Monografie contabilă producție 23
- Indemnizație de șomaj tehnic. Condiții de aplicare 40



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNC SIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Consecințe fiscale

Pentru obligațiile fiscale neachitate de către o societate, în situația declarării de către organul fiscal a stării de insolabilitate/insolvență pentru respectiva firmă, în vederea recuperării creanțelor, statul poate demara procedura de atragere a răspunderii solidare a administratorului sau asociaților, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

Ceea ce mi-am propus să vă prezint în acest material sunt consecințele fiscale dezastruoase pe care le suportă în situația atragerii răspunderii personale atât persoana fizică care a primit Decizia de atragere a răspunderii solidare, cât și eventualele companii în care respectiva persoană are calitatea de administrator sau asociat majoritar. Dintre aceste consecințe mă voi axa asupra:

1. demararea procedurii de **executare silită**, constând în popririi asupra conturilor bancare personale, precum și în sechestrarea și scoaterea la licitație a bunurilor aflate în proprietatea persoanei fizice;
2. înscrierea în **Cazierul fiscal** a faptei de atragere a răspunderii solidare;
3. **anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA** pentru societatea în care persoana fizică are calitatea de administrator sau asociat majoritar.

Principalele aspecte de procedură fiscală privind răspunderea solidară

Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile Codului de procedură fiscală răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

- a) persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolabilității, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolabilitatea;
- b) administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului;
- c) administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolabilitate;
- d) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale;
- e) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului.

Pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat

deschiderea procedurii insolvenței răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat, cu rea-credință, acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.

Răspunderea persoanelor prevăzute mai sus privește obligațiile fiscale principale și accesorii ale perioadei pentru care au avut calitatea ce a stat la baza atragerii răspunderii solidare. Această răspundere se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte, decizia fiind act administrativ fiscal. Înaintea emiterii deciziei de atragere a răspunderii solidare, organul fiscal efectuează audierea persoanei, care are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii.

De reținut că este nulă decizia de atragere a răspunderii solidare emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea.

Ce cuprinde decizia de atragere a răspunderii solidare:

- a) datele de identificare a persoanei răspunzătoare;
- b) datele de identificare a debitorului principal;
- c) cuantumul și natura sumelor datorate;
- d) termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;
- e) temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii, inclusiv opinia organului fiscal motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere al persoanei.

Răspunderea se stabilește atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia.

În scopul aplicării măsurilor de executare silită, decizia devine titlu executoriu la data împlinirii termenului de plată, stabilit în funcție de data comunicării actului:

- > dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;
- > dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.

Ori de câte ori Codul fiscal sau alte acte normative care reglementează creanțe fiscale prevăd răspunderea solidară a două sau mai multor persoane pentru aceeași creanță fiscală, titlul de creanță fiscală se emite pe numele fiecărei persoane cu menționarea și a celorlalte persoane care răspund solidar pentru creanța respectivă.

Principalele consecințe fiscale care ca decurg ca urmare a atragerii răspunderii solidare a unei persoane fizice

1. Executarea silită asupra persoanei fizice, întreprinsă de organul fiscal în vederea recuperării creanțelor fiscale

În primul rând, neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale duce la perceperea de dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere; nivelul dobânzii este de 0,02%/zi, iar al penalității de întârziere de 0,01%/zi.

În al doilea rând, începând cu prima zi de la depășirea scadenței obligațiilor de plată, contribuabilii care nu și-au achitat de bunăvoie obligațiile către bugetul de stat vor intra în procedura de executare silită, adică într-o procedură prin care statul, utilizând forța sa coercitivă, îl obligă pe debitor să execute obligațiile fiscale.

Executarea silită se efectuează numai în baza unui titlu executoriu.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la art. 226 alin. (1) ne vorbește despre obligativitatea organului fiscal de a emite un titlu executoriu în baza căruia se va efectua executarea silită, în timp ce la alin. (4) ne spune că titlul de creanță (decizia de atragere a răspunderii solidare, în cazul nostru) devine titlu executoriu la data la care se împlinesc scadența sau termenul de plată prevăzut de lege, aceasta însemnând practic că nu ar mai fi nevoie de un alt înscris emis de organul fiscal care să constituie titlu executoriu.

Deși cele două alineate ale aceluiași articol „se bat cap în cap”, executorii fiscali emit totuși un înscris distinct numit titlu executoriu, în temeiul căruia se demarează procedura de executare silită.

În titlul executoriu emis de organul de executare silită se înscriu creanțele fiscale, principale și accesorii, neachitate la scadență, stabilite și individualizate în titlul de creanță (Decizia de atragere a răspunderii solidare). Niciun titlu executoriu nu se poate emite în absența unui titlu de creanță fiscală emis și comunicat în condițiile legii sau a unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu.

Executarea silită începe prin comunicarea somației. Dacă în termen de 15 zile de la comunicarea somației nu se stinge debitul, se continuă măsurile de executare silită. Somația este însoțită de un exemplar al titlului executoriu emis de organul de executare silită.

Somația cuprinde în principal următoarele elemente: numărul dosarului de executare; suma pentru care se începe executarea silită; termenul în care cel somat urmează să plătească suma prevăzută în titlul executoriu, precum și indicarea consecințelor nerespectării acesteia.

Somația se comunică debitorului prin următoarele modalități:

- la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură;
- prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire;
- prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul a optat pentru această modalitate de emiterie și de comunicare;
- prin publicitate (prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emisă somația pe numele contribuabilului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.).

În cazul în care debitorul nu își achită obligațiile de plată în termen de 15 zile de la comunicarea somației, executarea silită îmbracă forme mult mai dure, cum ar fi înființarea de popriri pe disponibilitățile din conturile bancare, înființarea de popriri pe sumele datorate debitorului de către terți, aplicarea de sechestre pe bunurile mobile și/sau imobile ale debitorilor și trecerea la valorificarea bunurilor sechestrate prin organizarea de licitații sau folosind procedeul înțelegerii părților, al vânzării directe sau în regim de consignatie.

Pentru efectuarea procedurii de executare silită este competent organul de executare silită în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile, coordonarea întregii executări revenind organului de executare silită competent teritorial, adică organului de executare silită în raza căruia debitorul își are stabilit domiciliul fiscal.

Cine sunt persoanele care efectuează executarea silită și ce drepturi le conferă Codul de procedură fiscală

Executarea silită se efectuează de organul de executare silită competent prin intermediul executorilor fiscali, care trebuie să dețină o legitimație de serviciu și o delegație emisă de organul de executare silită, pe care trebuie să le prezinte în exercitarea activității.

În scopul efectuării executării silită, executorii fiscali pot:

- > să intre în orice incintă de afaceri a debitorului, persoană juridică, sau în alte incinte unde acesta își păstrează bunurile, în scopul identificării bunurilor sau valorilor care pot fi executate silit, precum și să analizeze evidența contabilă a debitorului în scopul identificării terților care datorează sau dețin în păstrare venituri ori bunuri ale debitorului;
- > să intre în toate încăperile în care se găsesc bunuri sau valori ale debitorului, persoană fizică, precum și să cerceteze toate locurile în care acesta își păstrează bunurile;
- > să solicite și să cerceteze orice document sau element material care poate constitui o probă în determinarea bunurilor proprietate a debitorului;
- > să aplice sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal;
- > să constate contravenții și să aplice sancțiuni potrivit legii.

Executorul fiscal poate intra în încăperile ce reprezintă domiciliul sau reședința unei persoane fizice, cu consimțământul acesteia, iar în caz de refuz, organul de executare silită cere autorizarea instanței judecătorești competente potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.

Accesul executorului fiscal în locuință, în incinta de afaceri sau în orice altă încăpere a debitorului, persoană fizică sau juridică, se poate efectua între orele 6.00 și 20.00, în orice zi lucrătoare.

Executarea începută poate continua în aceeași zi sau în zilele următoare. În cazuri temeinic justificate de pericolul înstrăinării unor bunuri, accesul în încăperile debitorului poate avea loc și la alte ore decât cele menționate, precum și în zilele nelucrătoare, în baza autorizației instanței judecătorești.

Cum se înființează popririle pe conturi sau pe sumele datorate debitorului de către terți și ce efecte decurg din înființarea de popriri

Sunt supuse executării silit prin poprire orice sume urmăribile reprezentând venituri și disponibilități bănești în lei și în valută, titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale, deținute sau datorate, cu orice titlu, debitorului de către terțe persoane sau pe care aceștia le vor datora sau deține în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente.

În cazul sumelor urmăribile reprezentând venituri și disponibilități în valută, băncile sunt autorizate să efectueze convertirea în lei a sumelor în valută, fără consimțământul titularului de cont, la cursul de schimb afișat de acestea pentru ziua respectivă.

Sumele ce reprezintă venituri bănești ale debitorului persoană fizică, realizate ca angajat, pensiile de orice fel, precum și ajutoarele sau indemnizațiile cu destinație specială sunt supuse urmăririi numai în condițiile prevăzute de Codul de procedură civilă, republicat.

Poprirea asupra veniturilor debitorilor persoane fizice sau persoane juridice se înființează de către organul de executare silită, printr-o adresă care se comunică terțului poprit; despre măsura înființării popririi este înștiințat și debitorul.

După înființarea popririi, terțul poprit este obligat:

- a) să plătească, de îndată sau după data la care creanța devine exigibilă, organului fiscal suma reținută și cuvenită, în contul indicat de organul de executare silită;
- b) să indisponibilizeze bunurile mobile necorporale poprite, înștiințând despre aceasta organul de executare silită.

În situația în care, la data comunicării adresei de înființare a popririi, terțul poprit nu datorează vreo sumă de bani debitorului urmărit sau nu va datora în viitor asemenea sume în temeiul unor raporturi juridice existente, înștiințează despre acest fapt organul de executare silită în termen de 5 zile de la primirea adresei de înființare a popririi.

Pentru stingerea creanțelor fiscale, debitorii titulari de conturi bancare pot fi urmăriți prin poprire asupra sumelor din conturile bancare.

În măsura în care este necesar, pentru achitarea sumei datorate la data sesizării băncii, sumele existente, precum și cele viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută sunt indisponibilizate în limita sumei necesare pentru realizarea obligației ce se execută silit, astfel cum aceasta rezultă din adresa de înființare a popririi. Băncile au obligația să plătească sumele indisponibilizate în contul indicat de organul de executare silită în termen de 3 zile de la indisponibilizare.

Din momentul indisponibilizării, respectiv de la data și ora primirii adresei de înființare a popririi asupra disponibilităților bănești, băncile nu procedează la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor, și nu acceptă alte plăți din conturile acestora până la achitarea integrală a obligațiilor fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi, cu excepția:

- a) sumelor necesare plății drepturilor salariale, inclusiv a impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, reținute la sursă, dacă, potrivit declarației pe propria răspundere a debitorului său reprezentantului său legal, rezultă că debitorul nu deține alte disponibilități bănești;
- b) sumelor necesare plății accizelor de către antrepozitarii autorizați. În acest caz, debitorul prezintă instituției de credit odată cu dispoziția de plată și copia certificată, conform cu originalul, a autorizației de antrepozitar;
- c) sumelor necesare plății accizelor, în numele antrepozitarilor autorizați, de către cumpărătorii de produse energetice;

Avansuri acordate personalului

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Societatea MidaExpert Srl, microîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, produce mobilier la comandă pentru clienți din România și statele vecine.

În scopul desfășurării activității, își trimite frecvent personalul în deplasări atât în țară, cât și în străinătate pentru preluarea comenzilor de la clienți, măsurători și montaj.

Stabilim care este monografia contabilă pentru evidențierea în contabilitate a acordării avansurilor de trezorerie salariaților sau administratorului și pentru decontarea acestora.

De asemenea, stabilim dacă legislația impune un anumit termen pentru decontarea acestora și care este tratamentul avansurilor nedecontate la data bilanțului.

SOLUȚIE:

O entitate poate acorda, prin casierie, avansuri în numerar persoanelor încadrate în unitate, pentru:

- cheltuieli de aprovizionare și pentru alte plăți care se fac în localitatea unde unitatea își are sediul;
- cheltuieli de aprovizionare cu mărfuri și pentru alte plăți care se fac în afara localității sediului unității;
- cheltuieli pentru achiziții de produse și colectări de deșeuri;
- cheltuieli de protocol sau pentru organizarea de conferințe, simpozioane și alte asemenea acțiuni, în limitele aprobate de conducătorii unităților;
- cheltuieli de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor convenite pentru plata transportului, diurnei, indemnizației și a cazării pe timpul deplasării.

Documentele în baza cărora se efectuează înregistrările în contabilitate sunt:

- Dispoziția de plată pentru avansurile acordate;
- Decontul de cheltuieli întocmit pentru înregistrarea cheltuielilor de deplasare;
- Dispoziția de plată/încasare pentru reglarea sumelor de plătit sau de încasat în urma decontului.

Societatea trebuie să stabilească condițiile generale de efectuare a deplasărilor interne și externe care să prevadă, în principal:

- nivelul diurnei și condițiile de acordare pentru fracțiuni mai mici de o zi, distanța față de localitatea de plecare;

- documentele de transport, forma de transport, carburantul ce poate fi decontat în funcție de distanță și consum, dacă se decontează și transportul din cadrul localității de destinație sau nu;
- primirea avansului și termenul de decontare a acestuia la întoarcere.

Potrivit Normelor specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în anexa nr. 2 a Ordinului nr. 2.634/2015, Ordinul de deplasare (delegație) Cod 14-5-4 servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;
- document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Ordinul de deplasare (delegație) se întocmește pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

În cazul în care, la decontarea avansului, suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4).

În situația în care, la momentul decontării avansului, suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, în baza Ordinului de compensare, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4) la data decontării.

Evidența avansurilor acordate și urmărirea justificării lor la termenele stabilite se efectuează în cadrul compartimentului financiar-contabil al societăților.

Titularul de avans este obligat ca, în termenele stabilite pentru justificarea avansului, să întocmească și să depună, la compartimentul financiar-contabil al unității care i-a acordat avansul, decontul de cheltuieli în care înscrie toate documentele justificative și le anexează la acesta. Compartimentul financiar-contabil are obligația să menționeze pe decont data primirii, care se consideră data justificării avansului.

La primirea decontului de cheltuieli, compartimentul financiar-contabil verifică legalitatea documentelor justificative anexate la decont, concordanța lor cu natura și destinația cheltuielilor pentru care s-a acordat avansul și respectarea termenului de justificare.

În cazul în care titularii de avansuri întocmesc și prezintă deconturi incomplete sau anexează la acestea documente nevalabile, avansurile se consideră justificate numai cu valoarea documentelor valabile.

În cazul în care valoarea documentului de cheltuieli depășește avansul primit, decontul verificat de compartimentul financiar-contabil se predă la casierie pentru a efectua plata diferenței, după care titularul de avans semnează de primirea sumei.

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie”, respectiv contul 461 „Debitori diverși”, în cazul terților).

Pentru diurna acordată nu sunt necesare documente justificative. Indemnizația de delegare se înscrie în decont la valoarea stabilită de societate pentru fiecare zi de înmulțit cu numărul de zile și nu depinde de cheltuielile efectuate cu masa, cafelele etc.

În baza Decontului de cheltuieli se înregistrează diverse cheltuieli efectuate pe durata deplasării.

● **Facturi de cazare în interiorul țării (cu TVA):**

%	=	401 „Furnizori”
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		
4426 „TVA deductibilă”		

În cazul plăților în valută, suportate din avansuri de trezorerie, potrivit pct. 306 alin. (2) din Reglementările contabile, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

IMPORTANT!

Stabilirea cursului de schimb utilizat pentru calculul avansurilor decontate constituie un element de politică contabilă și trebuie menționat în manualul de politici contabile.

● **Facturi de cazare din afara țării (cu TVA din statul respectiv) se evidențiază în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului, în funcție de politicile contabile aprobate în cadrul societății:**

625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”	=	401 „Furnizori”
--	---	--------------------

NOTĂ:

Pentru serviciile de cazare, locul prestării din punctul de vedere al TVA se stabilește conform art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, adică în Grecia:

„a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Conform pct. 16 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal.

Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

Astfel, operațiunea nu este impozabilă în România, nu se aplică taxare inversă pentru factura de cazare și nu se declară achiziția de servicii de cazare nici în 390 Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare, nici în formularul 394 Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

În decontul de TVA, formularul 300, factura de cazare emisă de o societate din afara țării se înscrie la rândul 30 „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”.

Monografie contabilă producție

CAZURI PRACTICE

ÎNTREBARE:

Care este monografia contabilă specifică activității de producție, începând de la achiziții materii prime, consumuri, producție în curs, vânzare produse finite, închideri lunare producție în curs? Cum se calculează impozitul pe profit pentru activitatea de producție? Ce implicații are contul 711 în calculul impozitului pe profit? Cum se calculează impozitul în aceste cazuri de producție?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Monografie completă producție – depinde de produsele realizate, de organizarea procesului de producție, de durata ciclului de realizare a produsului finit, iar calculul complex de impozit are, de asemenea, legătură cu activitatea proprie fiecărei societăți.

Prezentarea unei monografii complete pentru activitatea de producție nu se poate realiza fără existența unor date concrete și precise, deoarece orice contabil cunoaște faptul că înregistrările în contabilitate se realizează pe baza documentelor justificative care reflectă în mod concret operațiunile economice derulate de societate.

Orice înregistrare și, mai ales, monografie, completă și corectă, se realizează doar în baza a ceea ce produce societatea efectiv, deoarece există diferențe între diverse tipuri de produse, între metodele adoptate de societate pentru calculația costurilor, între durate și ciclurile de realizare a producției.

Pe de altă parte, orice producție, orice realizare de produse finite trebuie să aibă la bază rețeta de fabricație, fișa tehnologică a fiecărui produs realizat de societate.

Contabilul nu cunoaște maniera și procesul de fabricație al produselor realizate de societate. Acesta are obligația de a înregistra în contabilitate operațiunile economice consemnate în documentele financiar-contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015, întocmite de persoane desemnate de conducătorul unității – persoane care au calificare/specializare/cunoștințe/abilități/competențe în realizarea producției societății: magazioner, șef secție, inginer-șef, maistru, bucătar-șef, bucătar, angajat care se ocupă de aprovizionare, angajat care se ocupă de urmărirea producției și alte asemenea.

Un contabil nu știe cum se produc avioanele cu reacție, rachetele cosmice, trenurile, șuruburile, piulițele, compresoarele electrice sau mecanice, medicamentele, deodorantele și altele.

Contabilul înregistrează în conturile specifice operațiunile economice pe baza documentelor justificative întocmite, repetăm, de persoane specializate, cunoscătoare ale procesului de producție.

În activitatea de producție se operează cu următoarele elemente:

- a) – denumirea și definirea produselor finite realizate de societate: șurub 10 mm, piuliță de 10 mm, ciorbă de burtă, tocniță de cartofi etc.;

b) – rețetă de fabricație/ fișă tehnologică pentru fiecare produs obținut. În această fișă tehnologică sunt detaliate, pentru fiecare tip de produs obținut, fiecare operațiune specifică obținerii produsului (turnare fontă, punere în forme, tăiere bare de oțel, sortare, întindere, asamblare, găurire, debitare, tăiere legume, carne, zarzavat, obținere sorturi intermediare, nivelare, coacere, frământare aluat, punere în tăvi, coacere, obținere produse pe dimensiuni etc.), materialele folosite (fontă, oțel, sorturile de legume și zarzavat, lapte, carne, ouă, utilajele utilizate pentru stabilirea amortizării acestora, numărul de muncitori care lucrează pentru fiecare operațiune în parte, salariul acestora, eventualele cheltuieli de depozitare a materialelor obținute în diverse faze și alte elemente.

De reținut că fiecare fișă tehnologică pentru fiecare produs în parte obținut trebuie realizată de către specialiștii din unitate (ingineri, tehnologi), și nu de către contabili.

Practic, această fișă este, așa cum am menționat, rețetă de fabricație;

c) – materiile prime necesare realizării produsului finit obținut atât din producția proprie, cât și cumpărate de către societate;

d) – alte materiale auxiliare necesare procesului de producție (folie, hârtie pergament, soluție de lipit etc.);

e) – alte materiale consumabile – pot fi diverse scule (de exemplu, catere, cuțite);

f) – materialele de ambalat – dacă este cazul (pungi, folie de plastic, bandă adezivă etc);

g) – alte cheltuieli/consumuri specifice activității;

h) – costul standard;

i) – costul de producție;

j) – costul stocurilor obținute, atât pentru materii prime, cât și pentru produsele finite ce urmează a fi vândute ca atare.

La modul general, activitatea de producție se înregistrează foarte simplu, cu respectarea reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Prezentăm, în continuare, paragrafe din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 referitoare la evidențierea în contabilitate a producției și a elementelor de stoc:

„SECȚIUNEA 24: Principii generale de raportare financiară

47. Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț, respectiv bilanțul prescurtat, și în contul de profit și pierdere.

48. Elementele prezentate în situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile generale prevăzute de prezentele reglementări.

57. _

(1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

58. _

(1) Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție. Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

CAPITOLUL 3: Reguli generale de evaluare

SECȚIUNEA 31: Evaluarea la data intrării în entitate

SUBSECȚIUNEA 1:

75. _

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

a) la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;

SECȚIUNEA 33: Evaluarea la data ieșirii din entitate

96. _

(1) Costul de achiziție sau costul de producție al stocurilor din aceeași categorie și al tuturor elementelor fungibile se calculează prin aplicarea uneia din următoarele metode:

- a) metoda costului mediu ponderat – CMP;
- b) metoda primul intrat-primul ieșit – FIFO;
- c) metoda ultimul intrat-primul ieșit – LIFO.

286. _

(1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

Coeficient de repartizare $2 = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor de preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se repartizează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.”

Așadar, din aceste prevederi contabile imperative se distinge ideea că bunurile produse de societate trebuie evaluate și înregistrate în contabilitate la cost de producție, adică la un cost efectiv determinat de societate.

Determinarea costului de producție (celebra operațiune denumită calculație de cost) este o activitate complexă pentru realizarea căreia sunt necesare informații diferite, care au loc la momente diferite din lună.

Practic, este imposibil de determinat costul efectiv al produselor care se obțin în cursul lunii, la momentul înregistrării lor în contabilitate.

De exemplu, din 5 în 5 zile, societatea realizează pantofi. La fiecare moment din lună în care pantofii sunt obținuți nu se poate stabili cu exactitate un cost de producție al acestora, din următoarele motive:

- nu se cunosc salariile – statul de salarii se întocmește la finele lunii;
- nu se cunoaște consumul de energie electrică – factura este emisă la finalul lunii sau chiar în primele zile din luna următoare pentru luna în curs;
- amortizarea utilajelor se înregistrează în contabilitate la finalul lunii.

Deci, elementele necesare efectuării unei calculații de cost de producție nu se pot obține și centraliza decât în primele zile ale lunii următoare pentru luna curentă.

Dar, chiar și în aceste condiții, bunurile produse de societate trebuie înregistrate în contabilitate la momentul obținerii lor, pentru respectarea principiului instituit de Legea contabilității nr. 82/1991 la art. 11, potrivit căruia:

„Art. 11

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natură activelor și datorilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

La punctul 8 alin. (7) din Reglementările contabile, este stabilită definiția costului de producție și maniera de determinare a acestuia, astfel:

„Codul 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. Incluziunea 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 utilizează 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 re folosibile, 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.”

În aceste condiții – în care costul de producție nu se poate determina la momentul obținerii produselor – cum se pot evalua bunurile realizate de societate pentru a fi, totuși, înregistrate în contabilitate?

Ei bine, Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 aduc o metodă salvatoare, și anume metoda costului standard.

Aceasta este o metodă și nu un cost de evaluare și înregistrare în contabilitate a stocurilor.

Metoda costului standard a fost creată ca o perioadă de tranziție între obținerea produsului și înregistrarea lui în contabilitate în cursul lunii și stabilirea costului de producție la finalul lunii.

Metoda costului standard de înregistrare în contabilitate a produselor finite nu înlătură sub nicio formă stabilirea costului de producție efectiv al produselor finite.

Odată stabilit costul de producție, valoarea acestuia se evidențiază în contabilitate prin înregistrarea unei diferențe de cost între costul standard și costul de producție.

Costul standard este un cost estimat, anticipat de înregistrare în contabilitatea produselor finite la data obținerii lor, dar nu este un cost final. Costul final pentru evaluarea produselor este costul de producție.

Doar că, odată utilizată metoda costului standard (estimat), produsele finite evidențiate contabil în contul 345 nu apar ca fiind evaluate în acest cont la cost efectiv, ci la cost standard.

Nu are nimic! După stabilirea costului de producție, diferențele dintre costul efectiv și costul standard se înregistrează în contul 348, care adunat cu contul 345 formează costul de producție al produselor finite.

Deci, costul de producție, chiar dacă este costul la care obligatoriu produsele finite realizate de societate trebuie evaluate și înregistrate în contabilitate, nu este evidențiat într-un singur cont (345), dacă se utilizează metoda costului standard, ci apare ca o însumare a două valori: una evidențiată în contul 345 (cost standard) și a doua evidențiată în contul 348 (diferența de cost).

Așadar, nu puteți avea în contabilitate produsele finite evidențiate la cost standard, ci la cost de producție (345 + 348).

Faptul că în contul 345 aveți o valoare denumită cost standard nu înseamnă că aceasta este și valoarea de înregistrare corectă și legală a produselor finite. La acest cont se adaugă contul 348 și se obține costul de producție.

Valoarea din contul 345 – denumită „cost standard” – am menționat că este o valoare intermediară, o valoare incompletă, o valoare estimată și nu finală a produselor finite.

De aceea, reglementarea contabilă o consideră metoda și nu element de evaluare și înregistrare în contabilitate a produselor finite.

EXEMPLU:

Monografie contabilă – societatea produce lanțuri și arcuri:

Prima lună:

1. Achiziție materii prime, pe baza facturilor de la furnizori:

301	=	401	10 bare oțel *
„Materii prime”		„Furnizori”	2 lei/buc. = 20 lei