

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 82, august 2022

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Subvenții. Reglementări contabile și studii de caz



MONOGRAFIE CONTABILĂ

Repartizare dividende interimare în anul 2022

CAZURI PRACTICE

O.G. nr. 16/2022. Cifra de afaceri în domeniul construcțiilor

Procedura de acordare a facilităților fiscale în sectorul agricol și în industria alimentară

Sistemul RO e-Factura. Tranzacții B2G

Subvenții. Reglementări contabile și studii de caz

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Ce este o subvenție

Reprezintă un ajutor bănesc nerambursabil acordat de stat sau de o organizație, unei companii sau persoane fizice, în schimbul respectării anumitor condiții. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi: subsidii, alocații, prime sau transferuri.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității. Subvențiile exclud acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale entității.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Tipuri de subvenții

În categoria subvențiilor se cuprind:

- subvențiile **afere**nte activelor;
- subvențiile **afere**nte veniturilor.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze **active imobilizate**.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile aferente veniturilor **cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active**.

Exemplu: Înregistrare subvenții pentru investiții

Întrebare:

Care este monografia contabilă pentru înregistrarea subvențiilor? Cum diferențiez subvențiile guvernamentale din contul 4451 de cele din contul 4452 subvenții pentru investiții? Am constatat că înregistrarea subvenției Rabla se face pe ambele conturi. Care este monografia contabilă pentru subvenții prin programul ElectricUp pentru panouri fotovoltaice și stații de reîncărcare? Utilizez contul 4451 sau 4452?

Răspuns:

Subvențiile sunt prezentate în Reglementările contabile la secțiunea 4.11. În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor.

Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare, naționale și internaționale.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității.

Subvențiile exclud acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale entității.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate. Prin urmare, societatea dumneavoastră este beneficiara unei subvenții pentru investiții.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”).

Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Conform art. 3 alin. (5) și (6) din O.U.G. nr. 159/2020, sumele necesare implementării programului Electric Up se asigură anual de la bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri.

Deci această subvenție este un ajutor de stat sub forma unei scheme de ajutor de minimus.

Astfel că va recomand să înregistrați în contul 4451, astfel:

● **La data semnării contractului:**

4451 „Subvenții guvernamentale”	=	4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”
---------------------------------------	---	---

● **Încasare subvenție:**

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4451 „Subvenții guvernamentale”
-----------------------------------	---	---------------------------------------

● **Achiziție panouri fotovoltaice și stații de încărcare:**

213x „Instalații tehnice și mijloace de transport”	=	401 „Furnizori”
--	---	--------------------

● **Amortizare mijloace fixe:**

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281x „Amortizări privind imobilizările corporale”
--	---	---

● **Și concomitent înregistrarea în venituri a cotei de amortizare:**

4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	=	7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”
---	---	---

NOTĂ:

Nu este greșit nici dacă înregistrați în contul 4452 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”, întrucât acestea sunt fonduri nerambursabile.

Recunoașterea subvențiilor guvernamentale

Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că:

– entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor;

și

– subvențiile vor fi primite.

Doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

Recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

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.

Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilanțului:

- creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

Repartizare dividende interimare în anul 2022

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

O societate din România, microîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, prezintă în bilanța de verificare întocmită la 30 iunie 2022 următoarea situație a capitalului propriu:

- Credit cont 1012 „Capital subscris vărsat”: 40.000 lei
- Credit cont 1061 „Rezerve legale”: 8.000 lei
- Credit cont 1068 „Alte rezerve”*: 25.000 lei
- Debit cont 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”: 30.000 lei
- Credit cont 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”: 15.000 lei
- Credit cont 121 „Profit sau pierdere”: 50.000 lei.

*Rezervele înregistrate în contul 1068 nu sunt rezerve constituite pentru facilități fiscale.

În luna august se plătesc parțial dividendele, suma de 20.000 lei rămânând neachitată.

În luna octombrie 2022, asociații decid să nu mai ridice dividendele distribuite, societatea având un deficit de lichidități. Se încheie un contract de împrumut cu durata de 12 luni pentru dividendele lăsate la dispoziția societății.

Stabilim care este procedura de urmat, care este suma maximă ce se poate repartiza sub formă de dividende interimare și care este monografia contabilă pentru operațiunile descrise.

Se poate opta pentru repartizarea profitului curent trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare și a deciziei adunării generale a asociaților/acționarilor.

Conform art. 28 alin. (81) din Legea contabilității nr. 82/1991 actualizată, persoanele care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Referitor la repartizările interimare de dividende, sumele aferente acestora se înregistrează în contabilitate și se reflectă în situațiile financiare interimare drept creanțe față de acționari, respectiv asociați.

Situațiile financiare interimare se întocmesc utilizând politicile contabile aplicate de entitate la data întocmirii acestora.

Bilanțul/situația poziției financiare și contul de profit și pierdere/situația rezultatului global au aceeași structură cu cea aplicabilă acestor componente ale situațiilor financiare anuale întocmite conform reglementărilor contabile.

Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele trimesrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Referitor la inventariere, art. III din Ordinul nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile impune obligația efectuării inventarierii.

În vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare interimare se întocmesc pe baza bilanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

Astfel, situațiile financiare interimare sunt situații financiare cu scop special, fiind destinate exclusiv repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar. În vederea întocmirii acestora este obligatoriu să se efectueze inventarierea patrimoniului conform O.M.F.P. nr. 2.861/2009, iar rezultatele inventarierii și ale evaluărilor efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitate și sunt cuprinse în bilanța de verificare trimestrială pe baza căreia se întocmesc situațiile financiare interimare.

În cazul în care societățile care întocmesc situații financiare interimare au obligația de auditare statutară sau optează pentru auditarea situațiilor financiare potrivit legii, vor supune auditului și situațiile financiare interimare. De asemenea, în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori potrivit legii, și situațiile financiare interimare vor fi supuse acestei verificări.

O.M.F.P. nr. 3.067/2018 prevede că Situațiile financiare interimare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților. Formularea din actul normativ nu ne oferă un termen-limită clar sau un mod de calcul al celor 30 de zile.

Pornind de la premisa că situațiile financiare interimare se întocmesc exclusiv cu scopul plății efective de dividende interimare (nu ar avea niciun rost repartizarea și neplata acestora până la sfârșitul anului), iar plata dividendelor interimare nu poate preceda aprobarea situațiilor financiare interimare, propunem ca termen-limită pentru depunerea situațiilor financiare interimare 30 de zile de la plata efectivă a dividendelor interimare, considerând că în aceeași adunare generală a asociaților/acționarilor s-au aprobat și situațiile financiare interimare și propunerea de distribuire de dividende interimare.

Situațiile financiare interimare sunt formate din bilanț și contul de profit și pierdere, având aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale (formulare cod S1120-S1121-1122). Veniturile și cheltuielile raportate în situațiile financiare interimare se stabilesc cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care s-a optat să se repartizeze dividendele.

Situațiile financiare interimare sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Dividendele interimare se calculează pe baza Situațiilor financiare interimare.

Dacă se distribuie sau nu dividende interimare ține exclusiv de decizia AGA.

Dividendele interimare pot fi acordate în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare.

Suma maximă ce se poate repartiza ca dividende interimare – în cazul în care prin statut nu se prevede altfel – se calculează astfel:

O.G. nr. 16/2022. Cifra de afaceri în domeniul construcțiilor

ÎNTREBARE:

Ca urmare a modificării Codului fiscal, prin O.G. nr. 16/2022, calculul cifrei de afaceri pentru facilitățile fiscale în cazul societăților comerciale din sectorul construcții se va calcula lunar pentru societățile existente sau luăm în calcul cifra de afaceri calculată la începutul anului? O.G. nr. 16 privind modificarea modului de calcul al cifrei de afaceri se aplică începând cu calculul lichidării lunii iulie 2022 sau din august 2022?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Modificare aplicabilă începând cu data de 18 iulie 2022.:

Începând cu luna iulie 2022, facilitățile fiscale sunt acordate dacă cifra de afaceri din construcții din anul 2022 reprezintă cel puțin 80% din cifra de afaceri totală realizată în anul 2022.

Nu se mai aplică facilitățile fiscale specifice construcțiilor în anul curent în funcție de cifra de afaceri realizată în anul precedent.

Pentru determinarea ponderii cifrei de afaceri realizate efectiv din activitatea de construcții în cifra de afaceri totală, indicatorul cifra de afaceri realizată efectiv din activitatea de construcții cuprinde numai veniturile din activitatea desfășurată pe teritoriul României, iar indicatorul cifra de afaceri totală cuprinde atât veniturile din activitatea desfășurată pe teritoriul României, cât și în afara României. Prin activitatea desfășurată pe teritoriul României se înțelege activitatea desfășurată efectiv în România în scopul realizării de produse și prestări de servicii.

Pentru angajatorii nou-înființați, respectiv înregistrați la registrul comerțului/înregistrați fiscal în cursul anului, cifra de afaceri se calculează cumulativ de la data înregistrării, inclusiv luna în care se aplică scutirea, iar pentru angajatorii existenți la data de 1 ianuarie a fiecărui an, cifra de afaceri se calculează cumulativ pentru perioada corespunzătoare din anul curent, inclusiv luna în care se aplică scutirea.

Această cifră de afaceri se realizează pe bază de contract sau comandă și acoperă manopera, materiale, utilaje, transport, echipamente, dotări, precum și alte activități auxiliare. Cifra de afaceri va cuprinde inclusiv producția realizată și nefacturată.

Modificare aplicabilă începând cu veniturile aferente lunii august 2022:

Sunt scutite de la plata impozitului pe venit veniturile brute lunare din salarii

Înregistrare reducere combustibil.

O.U.G. nr. 106/2022

ÎNTREBARE:

Care sunt monografiile contabile conform O.U.G. nr. 106/2022 privind reducerea prețului de benzină/motorină cu 50 de bani pentru o societate care livrează? Am înțeles că 0,25 bani îi suportă statul – suma ce o contabilizez ca subvenție, diferența de 0,25 bani o crez că reducere comercială?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor din O.U.G. nr. 106/2022, în perioada 1 iulie – 30 septembrie 2022, operatorii economici care comercializează benzină și motorină către clienții finali – persoane fizice și juridice care achiziționează carburanții din depozite și/sau stații de distribuție pentru consumul propriu –, și care acordă o reducere de preț de 0,5 lei/litru, inclusiv TVA, la prețul de vânzare, beneficiază de la bugetul de stat de o compensare de 0,25 lei/litru, inclusiv TVA, aferentă reducerii acordate. Pentru fracțiuni dintr-un litru, reducerea de preț și, respectiv, compensarea se vor acorda proporțional.

Suma de 0,25 lei/litru reprezintă o subvenție direct legată de preț în sensul art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și se include în baza de impozitare a TVA.

Bonul fiscal se înregistrează la valoarea diminuată cu reducerea de 0.50 bani și doar pentru suma pe care o veți primi de la bugetul statului o înregistrați ca subvenție, astfel:

● Se înregistrează livrarea de combustibil la valoarea finală (încasată efectiv de la cumpărător) de pe bonul fiscal:

4111 „Clienți”	=	%
		707, 4427 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, „TVA colectată”

● Și pentru 0,25 de bani inclusiv TVA se evidențiază subvenția de primit:

4458 „Alte sume primite cu caracter de subvenții”	=	7411, 4428 „Venituri din subvenții de exploatare afereente cifrei de afaceri”, „TVA neexigibilă”
---	---	---

● Compensarea subvenției de preț cu obligațiile fiscale:

4xxx „Conturi de terți”	=	4458 x lei „Alte sume primite cu caracter de subvenții”
----------------------------	---	---

● Concomitent se colectează TVA aferentă subvenției de preț:

4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 x lei „TVA colectată”
---------------------------	---	-------------------------------

Sistemul RO e-Factura. Tranzacții B2G

ÎNTREBARE:

O PFA are codul CAEN 7112. Are contract încheiat cu o primărie pentru prestări servicii ca diriginte de șantier – urmărirea lucrării. Este obligatorie transmiterea facturii lunii iulie prin SPV?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Recenta Lege nr. 139/2022, publicată în Monitorul Oficial nr. 490 din 17 mai 2022, aprobă Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, însă instituie și obligativitatea practicării sistemului e-Factura în relația B2G, începând cu 1.07.2022.

Astfel, începând cu această dată, operatorii economici stabiliți în România conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au obligația, în relația B2G, definită conform art. 2 alin. (1) lit. m) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, să emită facturi electronice și să le transmită prin sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

Conform art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021, relația dintre un operator economic și autorități contractante, respectiv entități contractante – B2G – tranzacția dintre un operator economic care are calitatea de contractant sau subcontractant/subantreprenor în temeiul Legii nr. 98/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 99/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 100/2016, cu modificările și completările ulterioare, și al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114/2011 privind atribuirea anumitor contracte de achiziții publice în do-me-niile apărării și securității, aprobate cu modificări și completări prin Legea nr. 195/2012, cu modificările și completările ulterioare, și autorități contractante sau entități contractante care primesc și prelucrează facturi electronice.

Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice definește achiziția publică – achiziția de lucrări, de produse sau de servicii prin intermediul unui contract de achiziție publică de către una ori mai multe autorități contractante de la operatori economici desemnați de către acestea, indiferent dacă lucrările, produsele sau serviciile sunt destinate ori nu realizării unui interes public.

Prin urmare, Legea nr. 98/2016 se referă atât la achiziția de bunuri, cât și la achiziția de servicii, efectuate de o instituție publică.

În concluzie, în relația B2G obligativitatea emiterii facturii electronice intervine pentru toate serviciile prestate unei instituții publice în temeiul Legii nr. 98/2016 privind achizițiile publice sau a celorlalte acte normative enumerate mai sus, astfel că, având în vedere că aveți un contract scris cu respectiva primărie în calitate de autoritate contractantă (în-tocmit, presupun, în temeiul Legii nr. 98/2016), trebuie să transmiteți facturile în sistem electronic pentru serviciile prestate.

Pentru a emite și a transmite facturi prin acest sistem pe relația B2G, nu există obligația înregistrării în Registrul RO e-Factura.