

Evaluarea elementelor patrimoniale – abordare teoretică și practică

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea agenților economici.

Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit reglementărilor contabile aplicabile. De asemenea, în vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la realizarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor O.M.F.P. nr. 2.861/2009, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității.

Ce este evaluarea

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.

Principiul prudenței, principiu fundamental al contabilității, presupune ca activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Evaluarea la data intrării în entitate

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

- la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;
- la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

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

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

Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.

Valoarea de inventar a unui activ reprezintă valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit reglementărilor contabile și normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

În scopul efectuării inventarierii, conducerea entității trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale.

În vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare a domeniului de activitate.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere, evaluatorii autorizați, potrivit legii, sau personalul entității pot utiliza diferite metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale și necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe și interne de informații.

La sursele externe de informații se încadrează aspecte precum:

- pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;
- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Din sursele interne de informații se exemplifică următoarele elemente:

- există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării;
- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se

așteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior;

- raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziție de raportările interne, includ:

- fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget;
- rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;
- o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. Pot exista și unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare se ține cont de surse externe și interne de informații.

În categoria surselor externe de informații se pot încadra următoarele:

- valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;
- în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Dintre sursele interne de informații se exemplifică următoarele:

- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea;
- raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Studiu de caz: Construcție realizată pe terenul asociatului unic. Monografia contabilă. Reevaluare.

Întrebare: SC X SRL care are CAEN 2370 realizează în regie proprie o construcție (hală/atelier) pe un teren proprietatea asociatului unic. În contabilitatea firmei sunt înregistrate doar materialele achiziționate pentru această construcție în contul 231.

Valoarea soldului contului 231 = 70.000 lei (sunt doar facturile de materiale achiziționate în vederea realizării construcției, fără costul forței de muncă, aceasta realizându-se de către angajații firmei și asociatul unic). Construcția este finalizată și se poate face recepția ei.

Care este monografia contabilă, ce alte documente trebuie întocmite și la ce valoare se va înregistra în contul 212? Este obligatorie o evaluare a construcției realizată de către un evaluator autorizat? Cum se va înregistra în contabilitatea firmei valoarea, respectiv diferența, probabil mai mare din reevaluare?

Răspuns: 1. Monografia contabilă, investiții:

1. Achiziții materii prime, materiale:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”
------------------------	---	--------------------

302 „Materiale consumabile”	=	401 „Furnizori”
--------------------------------	---	--------------------

2. Înregistrarea consumului de materii prime și materiale pe baza bonurilor de consum întocmite la darea în consum și care sunt înregistrate și în devizul de cheltuieli (înregistrările se efectuează la data întocmirii bonului de consum/dării în consum a obiectelor de inventar):

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”
--	---	------------------------

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”
--	---	--------------------------------

3. Înregistrarea salariilor personalului care participă la realizarea producției (muncitori, tehnicieni, ingineri etc.), dacă este cazul:

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

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

4. Alte cheltuieli (amortizări imobilizări, corporale și necorporale, cheltuieli cu servicii la terți etc.):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	28XX „Amortizări privind imobilizările”
---	---	--

6xx „Conturi de cheltuieli”	=	4xx „Conturi de terți”
--------------------------------	---	---------------------------

5. Înregistrarea producției neterminate (dacă este cazul) pe baza devizului/raportului de producție de la sfârșitul lunii, pe baza costurilor și consumurilor atribuibile direct producției (materii prime, materiale, cheltuieli cu salarii, amortizare etc.):

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

sau

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

Monografia contabilă a fondurilor nerambursabile – subvenții, granturi, ajutoare de stat

expert contabil
Anca IVANOV

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Subvențiile reprezintă asistența acordată de guvern (român sau al altor state), de foruri ale Uniunii Europene, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale sau 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.

Granturile pentru IMM, granturile pentru capital de lucru, ajutoarele HORECA, programul StartUp Nation, finanțări nerambursabile prin diverse programe – toate sunt subvenții și vom explica în continuare modul în care acestea trebuie recunoscute în contabilitate în conformitate cu Reglementările contabile.

Indiferent cum sunt denumite sau de cine sunt acordate, subvențiile nu pot fi decât de 2 feluri:

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

Subvențiile aferente veniturilor (sau de exploatare sau aferente cifrei de afaceri) – reprezintă toate celelalte subvenții, altele decât cele pentru active, și sunt menite să finanțeze cheltuieli, nu achiziția de imobilizări.

IMPORTANT!

Deoarece modul de reflectare în contabilitate a celor 2 tipuri de subvenții este diferit, este foarte important să delimităm încă de la început ce parte din fondul nerambursabil este destinată achiziționării de imobilizări și ce parte este destinată finanțării de cheltuieli.

Reguli privind subvențiile:

Din punct de vedere contabil, subvențiile sunt reglementate la secțiunea 4.11 „Subvenții” din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 (Reglementările contabile) și regulile de care trebuie să se țină seama la contabilizarea corectă a acestora sunt următoarele:

- subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze (pct. 398 alin. (1));
- subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate (pct. 402 alin. (1));

- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente (pct. 398 alin. (2));
- 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 (pct. 402 alin. (2));
- subvențiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații. În acest caz, subvențiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii (pct. 401);
- în cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență (pct. 403);
- în cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca o cheltuială aferentă. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută (pct. 399 alin. (1));
- în cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții (pct. 399 alin. (2));
- o subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță (pct. 399 alin. (3));
- în anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități. Astfel de subvenții pot fi limitate la o anumită entitate și pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției (pct. 399 alin. (4));
- 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 (pct. 396 alin. (1));
- recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor (pct. 396 alin. (3));
- doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite (pct. 396 alin. (2));
- restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă (pct. 404 alin. (1));
- restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor (pct. 404 alin. (2));
- în măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau, dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială (pct. 404 alin. (3));
- entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor, precum și informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora (pct. 400 și pct. 404 alin. (4)).

Contabilitatea proiectelor finanțate din 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 (pct. 397 alin. (1)).

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;
- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și se aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții (pct. 397 alin. (2)).

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor specifice de informații aferente proiectului solicitat de finanțator, conform contractelor încheiate.

Exemplul 1 – Subvenții aferente activelor care acoperă integral valoarea acestora

O entitate primește o sumă nerambursabilă de 100.000 lei pentru achiziționarea unui echipament tehnologic. Entitatea achiziționează echipamentul la costul de achiziție de 100.000 lei. Durata de viață utilă estimată a respectivului echipament este de 10 ani, iar amortizarea se calculează prin metoda liniară.

În contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

● Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția de 100.000 lei:

445	=	475	100.000 lei
„Subvenții”		„Subvenții pentru investiții”	

● Încasarea subvenției:

5121	=	445	100.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții”	

● Achiziționarea echipamentului tehnologic:

2131	=	404	100.000 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

● Achitarea furnizorului de imobilizări:

404	=	5121	100.000 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

● Înregistrarea amortizării lunare de 833,33 lei (100.000 lei / 10 ani / 12 luni = 833,33 lei/lună):

6811	=	2813	833,33 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Și, concomitent:

● Recunoașterea venitului aferent subvenției (venitul din subvenție este la nivelul cheltuielii cu amortizarea, deoarece investiția a fost subvenționată integral):

475	=	7584	833,33 lei
„Subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Livrare mărfuri. Regim TVA

ÎNTREBARE:

Societate înregistrată în scopuri de TVA în România vinde marfă către o altă societate afiliată din afara UE, existând două situații:

Situația 1:

Societatea din România vinde marfă către afiliata din afara UE, factura este făcută către afiliata din afara UE. Condiția de livrare pe factură este FOB Antwer (Belgia), marfa ajungând în Belgia de unde este încărcată pe vas și transportată către Spania. Locul livrării este Spania. Ca și document, factura este însoțită de o declarație de tranzit pentru Uniunea Europeană.

Situația 2:

Societatea din România vinde marfă către afiliata din afara UE, factura este făcută către afiliata din afara UE. Condiția de livrare pe factură este FOB St. Louis (Franța), marfa fiind livrată în Franța. În ambele situații, conform condiției de livrare, transportul este suportat de societatea din România până în locul îmbarcării (Belgia pentru situația 1 și St. Louis pentru situația 2).

Care este tratamentul din punctul de vedere al TVA?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Regimul TVA se stabilește după cum mărfurile sunt livrate din România sau dintr-un alt stat.

Dacă transportul nu începe din România, locul livrării, conform art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nu este considerat a fi în România, operațiunea nu este impozabilă în România din punctul de vedere al TVA (nu sunt îndeplinite condițiile de la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal), iar factura se emite fără TVA.

Dacă transportul începe din România, locul livrării, conform art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, este considerat a fi în România, iar operațiunea este impozabilă în România din punctul de vedere al TVA. În acest caz, societatea emite factura cu TVA (dacă nu este aplicabilă nicio scutire de TVA) sau în regim de scutire dacă este aplicabilă o scutire de TVA și aceasta poate fi justificată corespunzător.

Dacă bunurile sunt transportate din România într-un stat membru UE, operațiunea reprezintă o livrare intracomunitară ce poate fi scutită de TVA în condițiile art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, potrivit căruia:

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

Agricultură.

Bază de repartizare cheltuieli indirecte

ÎNTREBARE:

Societate cu venituri majoritare din agricultură trebuie să stabilească prețul de producție pentru grâul și orzul obținut în 2021. Nu poate repartiza cheltuielile indirecte în funcție de suprafața lucrată, căci nu ar obține prețul corect pentru fiecare recoltă.

Poate repartiza cheltuielile indirecte în funcție de orele lucrate pe fiecare cultură, atât pentru utilaje, carburant, reparații utilaje, cât și pentru salariați? Ce documente sunt necesare pentru a dovedi că o cultură a avut cheltuieli mai mari decât cealaltă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor pct. 8 alin. (7) din Reglementările contabile, cost 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.

Potrivit prevederilor din Ordinul nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune conține precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;
- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = regia fixă x (1 – nivelul real al activității/nivelul normal al activității).

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, pro-

Finanțare nerambursabilă. TVA

ÎNTREBARE:

Un SRL plătitor de TVA obține o finanțare nerambursabilă de la AFCN pentru un proiect cultural. A fost întocmit deviz de cheltuieli, s-a încheiat contract, iar pentru obținerea banilor trebuie întocmită factura.

Factura se face cu TVA sau fără? Operațiunea este impozabilă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal și normelor de aplicare, din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Condiția referitoare la plata prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O livrare de bunuri sau o prestare de servicii este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

- a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;
- b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.

Informațiile prezentate nu sunt suficiente pentru încadrarea operațiunii din punctul de vedere al TVA. De principiu, obținerea unei subvenții nerambursabile nu este o operațiune în sfera TVA nefiind îndeplinite condițiile de la art. 268 din Codul fiscal, respectiv nu se obține o contrapartidă pentru o livrare de bunuri/o prestare de servicii. Însă dacă este vorba de o subvenție legată direct de prețul unui bun său serviciu, aceasta se include în baza de impozitare a TVA conform art. 286 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, potrivit art. 286 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate se includ în baza de impozitare a taxei. Sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;