

Repartizarea pe destinații a rezultatului exercițiului financiar

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

Abstract

The destination of the financial year result is one of the major decisions taken by the management of an entity, who must decide whether to reinvest the net result, partially or totally, and/or to distribute it in the form of dividends to their shareholders/associates. This article aims to elaborate on the possible destinations of the financial year result and what happens when an entity faces a loss/shortage.

Key terms: current result, reported result, financial year, dividends, profit, loss

Termeni-cheie: rezultat curent, rezultat reportat, exercițiu financiar, dividende, profit, pierdere

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Elena Stănciulescu, *Repartizarea pe destinații a rezultatului exercițiului financiar*, *CECCAR Business Review*, N° 5/2020, pp. 35-43, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.05.04>

⇒ Aspecte introductive

Condițiile de mediu schimbătoare și complexe au o influență semnificativă asupra deciziilor managerilor de a reinvesti parțial sau integral rezultatul net și/sau de a-l distribui sub formă de dividende acționarilor/asociaților. Aceste decizii trebuie să armonizeze dorința firească a acționarilor/asociaților de a câștiga bani în prezent cu aceea de a se asigura o dezvoltare durabilă a entității în viitor.

Rezultatul exercițiului reprezintă excedentul/profitul sau deficitul/pierderea determinat(ă) ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Entitățile care țin contabilitatea în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, desfășoară numai activități economice, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului financiar reprezentând profit sau pierdere.

Persoanele juridice fără scop patrimonial care țin contabilitatea potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare, pot desfășura activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială și activități economice, în acest caz rezultatul reportat și rezultatul exercițiului financiar, reprezentând excedent/profit sau deficit/pierdere, ținându-se distinct pe fiecare tip de activitate.

Rezultatul reportat reprezintă rezultatul sau partea din rezultat a cărui afectare financiară (repartizare pe destinații) a fost amânată de adunarea generală a acționarilor/asociaților. El poate fi pozitiv (profit/excedent nerepartizat) sau negativ (pierdere/deficit nerepartizat(ă), neacoperit(ă) din punct de vedere financiar).

Rezultatul exercițiului figurează ca sursă proprie de finanțare până în momentul distribuirii sale pe destinațiile stabilite prin lege sau statut, în situația în care este profit/excedent. În cazul în care se înregistrează pierdere/deficit, aceasta/acesta se acoperă din rezultatul exercițiului următor, din rezerve sau din capitalul social.

➤ Repartizarea rezultatului exercițiului financiar curent

■ Constituirea de rezerve din rezultatul exercițiului financiar curent

Rezervele se constituie din excedentul/profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale.

Exemplu

La data de 31.12.2019, societatea Alfa SRL realizează un profit contabil de 10.000 lei și are un capital social de 200 lei. Se constituie rezerve legale în valoare de 40 lei (1/5 x capitalul social), rezerve statutare în valoare de 1.000 lei și alte rezerve în sumă de 2.000 lei.

3.040 lei	129	=	%	<u>3.040 lei</u>
	„Repartizarea profitului”		1061	40 lei
			„Rezerve legale”	
			1063	1.000 lei
			„Rezerve statutare sau contractuale”	
			1068	2.000 lei
			„Alte rezerve”	

■ Repartizarea excedentului realizat în exercițiul financiar curent de casele de ajutor reciproc

Casele de ajutor reciproc repartizează excedentul realizat în exercițiul financiar curent la fondul social al membrilor acestora, conform prevederilor legale.

Exemplu

La data de 31.12.2019, asociația CAR Univers-Sal repartizează excedentul realizat în exercițiul financiar curent, în valoare de 30.000 lei, la fondul social al membrilor acestora.

30.000 lei	129	=	113	30.000 lei
	„Repartizarea excedentului/profitului”		„Fondul social al membrilor Caselor de Ajutor Reciproc (CAR)”	

➤ Repartizarea rezultatului reportat

Profitul/excedentul rămas după repartizarea la rezerve se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează să fie repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor/asociațiilor, cu respectarea prevederilor legale.

În contextul noilor realități sociale generate de pandemia de COVID-19 au fost instituite măsuri temporare de facilitare a funcționării organelor statutare ale societăților reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 62/2020 pentru adoptarea unor măsuri în domeniul societăților, în vederea desfășurării reuniunilor organelor statutare, termenul de întrunire a adunărilor generale s-a prelungit până la data de 31 iulie 2020.

Evidențierea în contabilitate a destinațiilor excedentului/profitului, altele decât cele realizate în exercițiul financiar curent, se efectuează după aprobarea situațiilor financiare anuale și a propunerii de repartizare a acestuia.

Exemplu

Reluând datele din primul exemplu, la începutul anului 2020 se efectuează închiderea contului 129:

3.040 lei	121	=	129	3.040 lei
	„Profit sau pierdere”		„Repartizarea profitului”	

La începutul anului 2020, profitul contabil rămas după repartizările la rezerve se preia în contul 1171:

6.960 lei	121	=	1171	6.960 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

■ Distribuirea de dividende din rezultatul reportat

Exemplu

În luna iunie 2020, adunarea generală a asociaților societății Alfa SRL hotărăște repartizarea din rezultatul reportat a sumei de 20.000 lei pentru distribuirea de dividende.

20.000 lei	1171	=	457	20.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

Potrivit art. 97 alin. (7) din Codul fiscal, veniturile sub formă de dividende se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende le revine persoanelor juridice, odată cu plata acestora.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, cu declararea acestuia în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” până la aceeași dată.

Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat. Entitatea va declara impozitul reținut la sursă prin transmiterea formularului 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit” până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului următor.

– Reținerea impozitului pe dividende:

1.000 lei	457	=	446	1.000 lei
	„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Plata impozitului la bugetul de stat:

1.000 lei	446	=	5121	1.000 lei
	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

– Plata dividendelor nete către asociați:

19.000 lei	457	=	5121	19.000 lei
	„Dividende de plată”		„Conturi la bănci în lei”	

■ Majorarea capitalului social din rezultatul reportat

Exemplu

În luna mai 2020, adunarea generală a asociaților societății Alfa SRL hotărăște repartizarea din rezultatul reportat a sumei de 20.000 lei pentru majorarea capitalului social.

20.000 lei	1171	=	1012	20.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Capital subscris vărsat”	

■ Repartizarea unei părți din rezultatul reportat pentru acoperirea pierderilor înregistrate în exercițiile financiare precedente

Exemplu

În luna mai 2020, adunarea generală a asociaților societății Alfa SRL hotărăște repartizarea din rezultatul reportat a sumei de 5.000 lei pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în exercițiile financiare precedente.

5.000 lei	1171	=	1171	5.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” / Profit 2019		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” / Pierdere reportată	

⇒ Repartizarea unei părți din rezultatul reportat pentru constituirea de fonduri privind activitățile fără scop patrimonial

Exemplu

În luna mai 2020, adunarea generală a asociaților CAR Univers-Sal hotărăște repartizarea din rezultatul reportat a sumei de 10.000 lei pentru constituirea unui fond privind activitățile fără scop patrimonial.

10.000 lei	1171	=	116	10.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Alte fonduri privind activitățile fără scop patrimonial”	

■ Repartizarea unei părți din rezultatul reportat în vederea constituirii fondului pentru ajutor în caz de deces

Exemplu

În luna aprilie 2020, adunarea generală a asociaților CAR Univers-Sal hotărăște repartizarea din excedentul realizat în exercițiul financiar precedent a sumei de 15.000 lei pentru constituirea fondului pentru ajutor în caz de deces al membrilor acesteia.

15.000 lei	1171	=	114	15.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Fondul pentru ajutor în caz de deces al membrilor Caselor de Ajutor Reciproc (CAR)”	

➤ Rezultatul exercițiului financiar curent negativ și rezultatul reportat negativ (pierdere/deficit)

O entitate poate înregistra la un moment dat, pe parcursul activității sale, pierdere/deficit. Chiar la începutul activității, pierderea este inevitabilă, ca urmare a investițiilor făcute de companie și a cheltuielilor necesare pentru demararea efectivă a activității aducătoare de venit. Scopul oricărei afaceri este în cele din urmă de a aduce profit, așa că dacă într-un anumit termen acesta întârzie să apară, trebuie luate măsuri suplimentare pentru revigorarea activității.

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și din cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor/asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

Exemplu

La data de 31.12.2019, societatea Beta SRL înregistrează o pierdere în sumă de 2.000 lei. La începutul anului 2020, adunarea generală a asociaților hotărăște acoperirea acesteia din rezerve (500 lei) și din capitalul social (1.500 lei).

– Trecerea la rezultatul reportat a pierderii neacoperite:

2.000 lei	1171	=	121	2.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Profit sau pierdere”	

– Acoperirea pierderii reportate din rezervele statutare:

500 lei	1063	=	1171	500 lei
	„Rezerve statutare sau contractuale”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

– Acoperirea pierderii reportate prin reducerea capitalului social:

1.500 lei	101	=	1171	1.500 lei
	„Capital”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

■ Implicații generate de pierderile contabile

✓ Implicații directe asupra antreprenorilor

Antreprenorii, a căror sursă de venit o reprezintă dividendele, nu pot să retragă dividende. Potrivit Legii societăților, nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.

Pe lângă faptul că antreprenorul nu ridică dividende, acesta va trebui chiar să participe cu o infuzie de capital pentru a susține afacerea, respectiv să crediteze firma cu resursele necesare pentru a-și putea derula activitatea.

✓ Implicații asupra calculului impozitului pe profit

Pe lângă pierderea contabilă, care este cea reflectată în soldul debitor al conturilor 121/117, poate exista și pierdere fiscală, care se reflectă în urma depunerii declarațiilor de impozit pe profit (formularul 101).

Potrivit art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, *pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii șapte ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.*

Astfel, diferența dintre cele două pierderi, contabilă și fiscală, este reprezentată de faptul că, în timp ce pierderea contabilă nu are un termen-limită de reportare, cea fiscală este limitată la șapte ani.

✓ Implicații asupra sponsorizărilor

Dacă o entitate plătitoare de impozit pe profit înregistrează în primul trimestru al anului profit și scade din impozitul de plată valoarea unei sponsorizări efectuate, în limitele admise, iar la sfârșitul anului ținând cont de cifrele cumulate societatea este pe pierdere, se pune problema ce se întâmplă cu sponsorizarea scăzută în primul trimestru.

Potrivit art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, *contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:*

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;

2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, în limitele prevăzute mai sus, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Astfel, în cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, deducerea sumelor, în limitele prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, se poate face doar dacă acestea sunt înscrise în registrul amintit. Pentru sponsorizările efectuate către alți beneficiari stabiliți potrivit art. 4 din Legea nr. 32/1994 (de exemplu, instituțiile și autoritățile publice) nu se aplică această restricție. Prin urmare, instituțiile publice nu se înscriu în registrul respectiv, chiar dacă primesc sponsorizări.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii șapte ani consecutivi.

Prin urmare, sponsorizările se scad la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, chiar dacă la finalul anului există pierdere.

Atât pentru sponsorizări, cât și pentru pierderea fiscală se ține cont de termenul de reportare de șapte ani.

⇒ Repartizarea interimară de dividende

Potrivit art. 19 alin. (3¹) din Legea contabilității nr. 82/1991, *repartizarea trimestrială a profitului către acționari sau asociați se poate efectua opțional, în cursul exercițiului financiar, 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, respectiv pe baza situațiilor financiare interimare aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, după caz.*

Entitățile care au optat pentru repartizarea de dividende în cursul exercițiului financiar vor evidenția acea repartizare în contabilitate și o vor reflecta în situațiile financiare interimare drept creanțe față de acționari/asociați.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile aduce clarificări cu privire la situațiile financiare interimare ce se întocmesc de către entitățile care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende. Conform dispozițiilor acestui act normativ, societățile care au optat pentru repartizarea trimestrială de dividende întocmesc situații financiare interimare formate din bilanț și contul de profit și pierdere. Aceste componente au aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale întocmite potrivit OMFP nr. 1.802/2014. Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Având în vedere importanța inventarierii patrimoniului în corectitudinea informațiilor cuprinse în situațiile financiare, OMFP nr. 3.067/2018 prevede obligativitatea efectuării inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009, în vederea întocmirii situațiilor financiare interimare. Prin urmare, aceste situații se întocmesc pe baza bilanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

Situațiile financiare interimare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea lor de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Exemplu

În luna iunie 2019, adunarea generală a asociaților societății Gama SRL hotărăște repartizarea de dividende trimestriale în sumă de 10.000 lei. La finalul anului se constată că aceasta a repartizat mai mult cu 1.000 lei la dividende, profitul net contabil rămas de repartizat la 31.12.2019 fiind de 9.000 lei.

Înregistrările contabile efectuate în cursul anului 2019:

– Evidențierea repartizării de dividende în exercițiul financiar 2019:

10.000 lei	463	=	456	10.000 lei
	„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

– Reținerea impozitului pe dividende:

500 lei	456	=	446	500 lei
	„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Plata dividendelor nete:

9.500 lei	456	=	5121	9.500 lei
	„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Conturi la bănci în lei”	

– Plata impozitului pe dividende:

500 lei	446	=	5121	500 lei
	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Înregistrările contabile efectuate la începutul anului 2020:

– Închiderea contului de profit și pierdere:

9.000 lei	121	=	1171	9.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

– Înregistrarea dividendelor de plata finale, conform situațiilor financiare anuale:

9.000 lei	1171	=	457	9.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

■ Compensarea dividendelor distribuite pentru exercițiul financiar 2019 cu cele interimare

Potrivit art. 19 alin. (3²) din Legea contabilității nr. 82/1991, regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar are loc după aprobarea situațiilor financiare anuale, iar dividendele repartizate și plătite în plus în cursul anului se restituie în 60 de zile de la data aprobării acestor situații.

Asociații/acționarii datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare care se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință plus patru puncte procentuale, conform art. 3 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, cu modificările și completările ulterioare. În situația în care prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat s-a stabilit o dobândă mai mare, va fi aplicată această dobândă.

9.000 lei	457	=	463	9.000 lei
	„Dividende de plată”		„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”	

■ Corectarea valorii dividendelor distribuite trimestrial și a impozitului achitat

În acest moment, în debitul contului 463 se află suma de 1.000 lei, respectiv diferența dintre dividendele distribuite interimar și cele cuvenite pentru întregul exercițiu financiar, recent finalizat.

Obligația de restituire a dividendelor primite în plus le revine persoanelor care au încasat dividende trimestrial, iar conducerea societății trebuie să urmărească recuperarea sumelor respective și să dispună măsurile ce se impun în acest scop.

Astfel, dividendele brute achitate în plus sunt în sumă de 1.000 lei, din care:

- 50 lei – impozitul pe dividende reținut;
- 950 lei – dividendele nete plătite în plus.

– Corectarea valorii dividendelor distribuite trimestrial:

(1.000 lei)	463	=	456	(1.000 lei)
	„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

– Corectarea impozitului achitat pentru dividendele distribuite trimestrial:

(50 lei)	456	=	446	(50 lei)
	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

– Restituirea de către asociați a sumei plătite în plus în termen de 60 de zile de la aprobarea situațiilor financiare anuale:

950 lei	5121	=	456	950 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial nr. 1.066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial nr. 984/12.12.2017, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, publicată în Monitorul Oficial nr. 607/29.08.2011, cu modificările și completările ulterioare.