

Aspecte juridice, contabile și fiscale privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților cu răspundere limitată aflate în dificultate financiară

Lect. univ. dr. Mihaela ENACHI^a, lect. univ. dr. Cristina-Ionela BREAHNĂ-PRAVĂȚ^b

^{a, b} Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău

Abstract

This article presents one of the events that may occur in the life of limited liability companies in financial difficulty, namely, the simultaneous dissolution and liquidation. For this purpose, it refers to the legal, accounting and fiscal regulations applicable in the field and provides an example on the reflection in accounting of the operations specific to the liquidation in the conditions in which the resulting financial resources don't allow the payment of debts. The goal of this material is to support the professional accountants in their effort of providing services that help companies to fulfil their obligations in cases of simultaneous dissolution and liquidation, by presenting theoretical and practical aspects concerning the activities taking place in this context.

Key terms: financial difficulty, simultaneous dissolution and liquidation, accounting work for the closure of the financial year, liquidation report, financial statements drawn up on the occasion of liquidation, financial statements of liquidation

Termeni-cheie: dificultate financiară, dizolvare și lichidare simultană, lucrări contabile de închidere a exercițiului financiar, raport de lichidare, situații financiare întocmite cu ocazia lichidării, situații financiare de lichidare

Clasificare JEL: G33, M41, K22, K34, H32

To cite this article: Mihaela Enachi, Cristina-Ionela Breahnă-Pravăț, *Aspecte juridice, contabile și fiscale privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților cu răspundere limitată aflate în dificultate financiară*, *CECCAR Business Review*, N° 3/2023, pp. 13-24, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.03.02>

➤ Introducere

Modificările produse în mediul în care entitățile își desfășoară activitatea, dar și anumiți factori interni pot conduce la adoptarea de decizii privind suspendarea activității, renunțarea la anumite zone ale afacerii sau chiar închiderea acesteia. Încetarea existenței unei societăți implică, de regulă, parcurgerea a trei faze: **faza de dizolvare** (sistarea activității normale a companiei și pregătirea pentru lichidarea ei), **faza de lichidare** (ansamblul de operațiuni necesare pentru transformarea activului în disponibilități bănești, plata datoriilor și împărțirea sumelor rămase între asociați, după caz) și **faza de radiere** (încetarea personalității juridice a entității).

Potrivit art. 235 alin. (1) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în societățile în nume colectiv, în comandită simplă și în cele cu răspundere limitată, „asociații pot hotărî, odată cu dizolvarea, cu cvorumul și majoritatea prevăzute pentru modificarea actului constitutiv, și modul

de lichidare a societății, atunci când sunt de acord cu privire la repartizarea și lichidarea patrimoniului societății și când asigură stingerea pasivului sau regularizarea lui în acord cu creditorii”.

Prin intermediul acestui articol ne-am propus să clarificăm principalele aspecte juridice, contabile și fiscale privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților cu răspundere limitată, după prezentarea cărora oferim un exemplu care ilustrează reflectarea în contabilitate a operațiunilor specifice lichidării în condițiile în care firma se află în dificultate financiară.

➔ **Abordări juridice privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților**

În cazul societăților cu răspundere limitată, dar și al celor în nume colectiv sau în comandită simplă, asociații pot lua hotărârea, cu cvorumul și majoritatea prevăzute de lege pentru modificarea actului constitutiv, de a recurge la închiderea afacerii fără numirea unui lichidator, Legea nr. 31/1990 permițând dizolvarea și lichidarea simultană a societăților în situația în care acestea nu au active sau pasive ori atunci când asociații declară că se asigură stingerea pasivului sau regularizarea lui în acord cu creditorii și există consensul unanim al asociaților cu privire la repartizarea eventualelor active rămase după plata creditorilor.

Cererea de înregistrare în registrul comerțului a mențiunilor privind dizolvarea și lichidarea societății va fi însoțită de următoarele documente (<https://www.onrc.ro>): decizia asociatului unic/hotărârea adunării generale a asociaților de efectuare concomitentă a dizolvării și lichidării societății (în original); dacă este cazul, dovada acordului creditorilor privind stingerea pasivului sau regularizarea lui (în original), acordul asupra distribuirii activelor; dovada autorizațiilor/avizelor eliberate de autoritățile competente ca o condiție prealabilă radierii din registrul comerțului, atunci când emiterea unor astfel de autorizații/avize este prevăzută de lege; dovada privind plata tarifului legal de publicitate și, după caz, a tarifului poștal, în original sau în copie certificată de parte. De asemenea, vor fi depuse situațiile financiare de lichidare din care rezultă inexistența activului și pasivului.

Conform art. 235 alin. (3) din Legea nr. 31/1990, transmiterea dreptului de proprietate asupra bunurilor rămase după plata creditorilor are loc la data radierii societății din registrul comerțului. Alin. (4) al aceluiași articol precizează că Oficiul Registrului Comerțului (ORC) îi va elibera fiecărui asociat un certificat constatator al dreptului de proprietate asupra activelor distribuite, în baza căruia asociatul poate proceda la înscrierea bunurilor imobile în cartea funciară.

După expirarea termenului de 15 zile de la data publicării situației financiare de lichidare și de repartizare a activului pe pagina de internet a ORC sau în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, se poate solicita radierea societății cu răspundere limitată prin depunerea la Oficiul Registrului Comerțului a unei cereri de radiere însoțite de următoarele documente (<https://www.onrc.ro>): dovada publicării deciziei asociatului unic/hotărârii adunării generale a asociaților privind dizolvarea, efectuată prin grija personalului ORC, din oficiu; raportul de repartizare a activului rămas în urma lichidării asociatului unic/între asociați. De asemenea, vor fi transmise către ORC, în original, certificatul de înregistrare al societății, rezoluția și certificatul constatator primite cu ocazia înființării sau a ultimelor modificări efectuate.

➔ **Lucrări contabile de închidere a exercițiului în cazul dizolvării și lichidării societăților**

Art. 7 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește în cazul lichidării societății obligativitatea efectuării inventarierii generale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, iar Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reamintește această îndatorire a entităților în cazul încetării activității.

Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de lichidare, pentru care exercițiul financiar începe în ziua următoare încheierii celui anterior și se termină în ziua precedentă datei când începe lichidarea, și cele întocmite după finalizarea lichidării, conform art. 27 alin. (9) din Legea contabilității, perioada

de lichidare fiind considerată un exercițiu financiar distinct de cel anterior, indiferent de durata sa, au aceleași componente ca situațiile financiare anuale obișnuite. Menționăm că situațiile financiare întocmite după terminarea lichidării vor avea anexat și raportul de lichidare. Transmiterea acestora la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor se realizează în baza formularului S1039.

La pregătirea situațiilor financiare în vederea efectuării operațiunilor de lichidare trebuie să se țină cont de prevederile 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, care la pct. 28 și pct. 49 alin. (4) solicită menționarea faptului că entitatea este în lichidare în documentul ce conține situațiile financiare, respectiv în declarația care însoțește situațiile financiare anuale. De asemenea, în scopul prezentării bilanțului, societățile vor proceda la reclassificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

Pe perioada lichidării, societățile vor depune la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, o raportare contabilă anuală (formularul S1004) în care, prin bifarea opțiunii corespunzătoare, se va specifica faptul că entitatea este în lichidare.

Potrivit art. 35 alin. (4) din Legea contabilității, în caz de încetare a activității, situațiile financiare anuale și registrele și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie.

➔ Implicații fiscale privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților

■ Plătitorii de impozit pe profit

În cazul plătitorilor de impozit pe profit, restituirea activelor și pasivelor cu ocazia lichidării se va efectua având în vedere următoarele prevederi din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare:

✓ O distribuție în bani sau în natură efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice nu intră în categoria dividendelor (art. 7 pct. 11 din Codul fiscal), ceea ce înseamnă că nu se va reține impozit pe dividende în cazul repartizării către asociați a activelor societății cu ocazia lichidării.

✓ „Valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare”, sunt impozabile la data lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i) din Codul fiscal – „veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii.”. Excepția se aplică și în cazul veniturilor menționate la lit. j) a aceluiași articol – „veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare”. (art. 23 lit. c) din Codul fiscal)

✓ „Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă, inclusiv rezerva legală, se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă

reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.” (art. 26 alin. (5) din Codul fiscal)

✓ „Rezervele reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, aceste sume se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate. În situația în care sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul la rezultatul fiscal al lichidării.” (art. 26 alin. (9) din Codul fiscal)

✓ „La calculul rezultatului fiscal al contribuabililor care își încetează existența în urma operațiunilor de lichidare nu sunt impozitate: rezervele constituite din profitul net, sumele aferente unor reduceri ale cotei de impozit sau ale unor scutiri de impozit, repartizate ca rezerve, rezervele constituite din diferențe de curs favorabile capitalului social în devize sau din evaluarea disponibilului în devize, în conformitate cu actele normative în vigoare, dacă legea nu prevede altfel.” (pct. 41 alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea art. 41 alin. (16) din Codul fiscal)

În ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor declarative în relație cu bugetul statului, Codul fiscal prevede la art. 41 alin. (16) faptul că „persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit” și „să plătească impozitul pe profit aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent”.

„În cazul contribuabililor care se dizolvă cu lichidare, perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare se consideră un singur an fiscal” (art. 16 alin. (6) din Codul fiscal), inclusiv „în ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale” (art. 31 alin. (5) din Codul fiscal).

■ Plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor

În cazul plătitorilor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, pentru determinarea acestuia potrivit prevederilor art. 53 alin. (2) lit. b)-d) din Codul fiscal, la baza impozabilă se adaugă următoarele:

- „în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru”;

- „rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv”;

- „rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.”.

„Microîntreprinderile care își încetează existența în urma unei operațiuni de reorganizare sau de lichidare, potrivit legii, și care pe parcursul perioadei de funcționare au fost și plătitoare de impozit pe profit, la calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, nu includ în baza impozabilă: rezervele constituite din profitul net, rezervele constituite din diferențe de curs favorabil aferente capitalului social în devize sau disponibilului în devize, precum și sumele aferente unor reduceri ale cotei de impozit pe profit sau ale unor scutiri de impozit, repartizate ca rezerve, potrivit legii, care au fost constituite în perioada în care au fost plătitoare de impozit pe profit.” (pct. 5 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 53 din Codul fiscal)

În ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor declarative, art. 56 alin. (3) din Codul fiscal prevede că „persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, în cursul aceluiași an în care a început lichidarea au obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent”.

■ Asociații persoane fizice

În cazul asociațiilor persoane fizice, veniturile din lichidarea unei persoane juridice care nu reprezintă distribuții în bani sau în natură ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi sunt considerate venituri din investiții, astfel că se impun cu o cotă de 10%, impozitul fiind final (art. 97 alin. (5) din Codul fiscal). „Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine reprezentantului legal al persoanei juridice”, iar „impozitul calculat și reținut la sursă se virează până la data depunerii situației financiare finale la oficiul registrului comerțului, întocmită de reprezentantul legal al persoanei juridice” (pct. 25 din Normele metodologice date în aplicarea art. 97 alin. (5) din Codul fiscal).

„Venitul impozabil realizat din lichidarea unei persoane juridice reprezintă excedentul distribuțiilor în bani sau în natură peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare. Se consideră venituri din lichidarea unei persoane juridice, din punct de vedere fiscal, și veniturile obținute în cazul reducerii capitalului social, potrivit legii, altele decât cele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi. Venitul impozabil reprezintă diferența între distribuțiile în bani sau în natură efectuate peste valoarea fiscală a titlurilor de valoare.” (art. 94 alin. (11) din Codul fiscal)

„Activele din situațiile financiare vor fi evaluate la valoarea justă, respectiv prețul de piață”, iar „baza impozabilă în cazul lichidării unei persoane juridice se stabilește astfel: a) determinarea sumei reprezentând diferența între valoarea elementelor de activ și sumele reprezentând datoriile societății; b) determinarea excedentului sumei stabilite la lit. a) peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare.” (pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 94 alin. (11) din Codul fiscal)

■ Obligații în materie de TVA

În ceea ce privește obligațiile care intervin în materie de TVA, trebuie să avem în vedere faptul că orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, care se referă la cazul în care primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2) din Codul fiscal, în condițiile stabilite prin normele metodologice, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial (art. 270 alin. (5) din Codul fiscal).

➔ Contabilizarea operațiunilor privind dizolvarea și lichidarea simultană a societăților

Pentru a evidenția modul de contabilizare a operațiunilor care se desfășoară cu ocazia dizolvării și lichidării simultane a societăților, am luat în considerare situația în care lichidarea survine în cazul unei companii plătitoare de impozit pe profit aflate în dificultate financiară.

La prezentarea tratamentului contabil al operațiunilor am avut în vedere prevederile OMFP nr. 1.802/2014 și ale altor acte normative, făcând referire la acestea în momentul în care influențează contabilizarea.

Exemplu

■ Lichidare hotărâtă de asociatul unic/adunarea generală a asociaților în situația în care disponibilitățile bănești rezultate în urma acestora nu asigură achitarea integrală a datoriilor

La data de 15.03.2022, potrivit hotărârii Adunării generale a asociaților, societatea Alfa SRL intră în dizolvare cu lichidare concomitentă, fără numirea unui lichidator. Alfa are un capital social de 20.000 lei (deținut de persoane fizice), format din 200 de părți sociale cu valoarea nominală de 100 lei, și este înregistrată în scopuri de TVA.

Situația dinaintea lichidării este prezentată în Tabelul 1. Considerăm că rezultatele inventarierii efectuate cu ocazia lichidării au fost deja înregistrate în contabilitate.

Tabelul 1. Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înaintea lichidării

- lei -

Active, datorii și capitaluri proprii	Valoare contabilă netă la data de 15.03.2022
Echipament tehnologic	250.000
Produce finite	45.000
Disponibilități bănești în contul curent	30.000
Drepturi față de clienții incerti	3.500
Datorii față de furnizori	192.000
Datorii față de asociați	283.000
Provizioane pentru litigii	15.400
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	45.200
Capital subscris vărsat	20.000
Rezerve din reevaluare	11.600
Rezerve legale	4.000
Rezultatul reportat (pierdere netă)	227.700
Rezultatul exercițiului (pierdere netă)	15.000

După depunerea la unitatea teritorială a Ministerului Finanțelor a situațiilor financiare întocmite în vederea desfășurării operațiunilor de lichidare, conform art. 27 alin. (9) și art. 28 alin. (1¹) din Legea contabilității, se stabilesc operațiunile care urmează să fie efectuate de societate, conform hotărârii AGA depuse împreună cu aceste situații, privind repartizarea și lichidarea activelor sale și stingerea pasivului sau regularizarea lui în acord cu creditorii.

Societatea decide vânzarea echipamentului tehnologic la prețul de 280.000 lei (amortizare cumulată – 40.000 lei) și a produselor finite la prețul de 52.000 lei (diferențe nefavorabile de cost aferente produselor aflate pe stoc – 500 lei; soldul ajustărilor pentru depreciere constituite – 200 lei), TVA 19%, cu încasarea prin virament bancar. Se încasează de la clienții incerti (persoane juridice asupra cărora nu a fost declarată procedura de deschidere a falimentului), prin bancă, suma de 800 lei (soldul ajustărilor pentru depreciere constituite – 1.000 lei). Din disponibilitățile bănești aflate în contul curent se achită integral datoriile societății față de furnizori și parțial datoriile față de asociați.

Operațiunile care intervin cu ocazia lichidării se prezintă astfel:

a) Reportarea pierderii la data deschiderii procedurii de lichidare:

15.000 lei	1171	=	121	15.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Profit sau pierdere”	

b) Vânzarea echipamentului tehnologic:

333.200 lei	461	=	%	<u>333.200 lei</u>
	„Debitori diverși”		7583	280.000 lei
			„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
			4427	53.200 lei
			„TVA colectată”	

c) Încasarea contravalorii echipamentului tehnologic vândut:

333.200 lei	5121	=	461	333.200 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

d) Scoaterea din evidență a echipamentului tehnologic vândut:

<u>290.000 lei</u>	%	=	2131	290.000 lei
40.000 lei	2813		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			
250.000 lei	6583			
	„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			

e) Capitalizarea rezervelor din reevaluarea echipamentului tehnologic:

11.600 lei	105	=	1175	11.600 lei
	„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

f) Vânzarea produselor finite:

61.880 lei	4111	=	%	<u>61.880 lei</u>
	„Clienți”		7015	52.000 lei
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
			4427	9.880 lei
			„TVA colectată”	

g) Scoaterea din gestiune a produselor finite vândute și a diferențelor de cost aferente acestora:

44.700 lei	711	=	345	44.700 lei
	„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

500 lei	711	=	348	500 lei
	„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Diferențe de preț la produse”	

h) Anularea ajustărilor pentru deprecierea produselor finite:

200 lei	3945	=	7814	200 lei
	„Ajustări pentru deprecierea produselor finite”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	

i) Încasarea contravalorii produselor finite vândute:

61.880 lei	5121	=	4111	61.880 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

j) Încasarea parțială de la clienții incerti a sumelor datorate de aceștia:

800 lei	5121	=	4118	800 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți incerti sau în litigiu”	

k) Trecerea pe cheltuieli a clienților incerti neîncasați:

3.700 lei	654	=	4118	3.700 lei
	„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Clienți incerti sau în litigiu”	

l) Anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – clienți:

1.000 lei	491	=	7814	1.000 lei
	„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	

m) Achitarea datoriei față de furnizori:

192.000 lei	401	=	5121	192.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

n) Anularea provizioanelor pentru litigii:

15.400 lei	1511	=	7812	15.400 lei
	„Provizioane pentru litigii”		„Venituri din provizioane”	

Observație: În situația în care societatea nu dispune de lichidități pentru achitarea datoriilor, ea trebuie să facă dovada regularizării pasivului în consens cu creditorii (spre exemplu, prin prezentarea de acorduri din partea creditorilor privind stingerea pasivului), iar în cazul în care există active care nu pot fi valorificate, asociații trebuie să declare că sunt de acord, în unanimitate, cu privire la repartizarea activelor rămase după plata creditorilor.

o) Regularizarea TVA:

63.080 lei	4427	=	4423	63.080 lei
	„TVA colectată”		„TVA de plată”	

p) Plata TVA:

63.080 lei	4423	=	5121	63.080 lei
	„TVA de plată”		„Conturi la bănci în lei”	

q) Achitarea parțială a datoriei față de asociați:

170.800 lei	4551	=	5121	170.800 lei
	„Acționari/Asociați – conturi curente”		„Conturi la bănci în lei”	

r) Renunțarea de către asociați la restituirea împrumutului acordat societății:

112.200 lei	4551	=	7588	112.200 lei
	„Acționari/Asociați – conturi curente”		„Alte venituri din exploatare”	

s) Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

253.700 lei	121	=	%	<u>253.700 lei</u>
	„Profit sau pierdere”		6583	250.000 lei
			„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	
			654	3.700 lei
			„Pierderi din creanțe și debitori diverși”	
<u>460.800 lei</u>	%	=	121	460.800 lei
280.000 lei	7583		„Profit sau pierdere”	
			„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
52.000 lei	7015			
			„Venituri din vânzarea produselor finite”	
15.400 lei	7812			
			„Venituri din provizioane”	
1.200 lei	7814			
			„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	
112.200 lei	7588			
			„Alte venituri din exploatare”	

t) Înregistrarea impozitului pe profitul din lichidare:

Observație: În baza impozabilă se includ și rezervele legale dacă atunci când acestea s-au constituit au fost deduse la determinarea impozitului pe profit, precum și rezervele din reevaluare care reprezintă surplusuri din reevaluare realizate. De asemenea, pentru stabilirea bazei impozabile am presupus că pierderile fiscale cu o vechime mai mică de 7 ani sunt de 188.300 lei, iar veniturile din ajustări pentru deprecierea activelor circulante nu sunt impozabile. Potrivit art. 26 din Codul fiscal, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, nu reprezintă cheltuieli deductibile.

Presupunem că impozitul pe profitul din lichidare este de 3.440 lei:

3.440 lei	691	=	4411	3.440 lei
	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

u) Creditarea societății de către asociați în vederea achitării impozitului:

3.440 lei	5121	=	4551	3.440 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Acționari/Asociați – conturi curente”	

v) Plata impozitului pe profit:

3.440 lei	4411	=	5121	3.440 lei
	„Impozitul pe profit”		„Conturi la bănci în lei”	

w) Renunțarea de către asociați la restituirea împrumutului acordat societății:

3.440 lei	4551	=	7588	3.440 lei
	„Acționari/Asociați – conturi curente”		„Alte venituri din exploatare”	

Observație: Dacă lichidarea nu se finalizează în anul în care începe, în situația în care societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu anul următor celui în care se deschide procedura, aceasta devine plătitoare de impozit pe profit, deoarece, conform art. 47 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, nu mai sunt respectate simultan toate condițiile pentru a rămâne în categoria microîntreprinderilor.

x) Închiderea contului 691:

3.440 lei	121	=	691	3.440 lei
	„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	

y) Închiderea contului 7588:

3.440 lei	7588	=	121	3.440 lei
	„Alte venituri din exploatare”		„Profit sau pierdere”	

z) Reportarea profitului aferent perioadei de procedură:

207.100 lei	121	=	1171	207.100 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

Situația dinaintea realizării partajului este prezentată în Tabelul 2.

Tabelul 2. Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înaintea efectuării partajului

- lei -

Active, datorii și capitaluri proprii	Valoare contabilă netă la data de 20.03.2022
Capital subscris vărsat	20.000
Rezerve legale	4.000
Rezultatul reportat (pierdere netă)	35.600
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	11.600

Având în vedere prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, cu modificările și completările ulterioare, partajul capitalului propriu (activului net) rezultat din lichidare se va efectua în funcție de specificațiile din statut și/sau contractul de societate, decizia asociatului unic/hotărârea adunării generale a asociaților și cota de participare la capitalul social.

Deoarece nu există elemente de activ, cu ocazia partajului se va înregistra în contabilitate utilizarea rezultatului reportat, a rezervelor legale și a capitalului subscris vărsat pentru acoperirea pierderii reportate (care cuprinde pierderea aferentă exercițiilor precedente, de 227.700 lei, pierderea curentă existentă la data deschiderii procedurii de lichidare, de 15.000 lei, din care s-a dedus profitul aferent perioadei de procedură, de 207.100 lei):

35.600 lei	%	=	1171	35.600 lei
11.600 lei	1175		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	
	„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”			
4.000 lei	1061		„Rezerve legale”	
20.000 lei	1012		„Capital subscris vărsat”	

Observație: În situația în care societatea nu este în dificultate financiară, cu ocazia restituirii capitalurilor proprii către asociații persoane fizice, se calculează și se înregistrează în contabilitate impozitul reținut la sursă (prin formula contabilă 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” = 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”), în procent de 10%, în cazul excedentului distribuțiilor în bani sau în natură peste aportul la capitalul social al persoanelor fizice beneficiare.

Așa cum am precizat, perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar distinct, indiferent de durata sa. Astfel, bilanțul întocmit pentru acesta nu prezintă valori, deoarece în contabilitatea societății nu există conturi care să aibă sold la sfârșitul perioadei de lichidare.

➔ Concluzii

Societățile cu răspundere limitată pot hotărî dizolvarea și lichidarea concomitentă, fără numirea unui lichidator, în condițiile în care asociații sunt de acord cu privire la repartizarea și lichidarea patrimoniului lor și atunci când asigură stingerea pasivului sau regularizarea sa în acord cu creditorii. Această procedură reglementată prin Legea nr. 31/1990 le permite companiilor simplificarea activităților implicate de închiderea afacerii, oferindu-le în același timp profesioniștilor contabili posibilitatea de a le sprijini în îndeplinirea obligațiilor juridice, contabile și fiscale prin furnizarea de asistență de specialitate.

Bibliografie

1. Bâtcă-Dumitru, C.-G. (2020), *Contabilitatea operațiunilor de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București.
2. Georgescu, I.E., Istrate, C., Huian, M.C., Afrăsinei, M.-B. (2019), *Reorganizarea societăților: abordări contabile și juridice*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași.
3. Săcărin, M. (2018), *Contabilitatea și fiscalitatea reorganizării și lichidării societăților*, Editura CECCAR, București.
4. 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.
5. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial nr. 1.066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
8. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009.
9. 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.
10. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, publicat în Monitorul Oficial nr. 711/22.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
11. Ordinul ministrului finanțelor nr. 4.268/2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 22/09.01.2023.
12. <https://www.anaf.ro>
13. <https://www.onrc.ro>