

SRL versus ONG, asemănări și deosebiri privind tratamentul contabil și fiscal aplicabil reducerilor comerciale și financiare

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

Abstract

The article hereby presents a delimitation of the granted/received commercial and financial discounts, for their proper fitting in and avoiding the confusions often identified in practice, with negative impact on the result of the year. Likewise, for rendering an accurate image of the financial statements, it is necessary to know the similarities and differences regarding the accounting treatment applicable to NGOs and LLCs, as well as their tax treatment.

Key terms: LLC, NGO, trade discount, financial discount

Termeni-cheie: SRL, ONG, reducere comercială, reducere financiară

Clasificare JEL: M41, K34, L31

To cite this article: Elena Stănciulescu, *SRL versus ONG, asemănări și deosebiri privind tratamentul contabil și fiscal aplicabil reducerilor comerciale și financiare*, *CECCAR Business Review*, N° 3/2022, pp. 10-16, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.03.02>

➔ Cadrul de reglementare

SRL-urile și ONG-urile sunt reglementate de două acte normative diferite, respectiv Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Ordonanța Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare, în care sunt prezentate aspecte privind înființarea acestora și modul lor de funcționare.

Pe lângă cele două acte normative, pentru anumite tipuri de entități există legi speciale de funcționare, de exemplu, Legea nr. 122/1996 privind regimul juridic al caselor de ajutor reciproc ale salariaților și al uniunilor acestora, republicată, și Legea nr. 540/2002 privind casele de ajutor reciproc ale pensionarilor, cu modificările și completările ulterioare.

Tratamentele contabile ale acestor entități sunt reglementate prin Ordinul 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, în cazul SRL-urilor, și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare, în cazul ONG-urilor. Organizațiile neguvernamentale care desfășoară activități economice vor avea în vedere și aplicarea dispozițiilor OMF nr. 1.802/2014.

➔ Reducerile comerciale

Reducerile comerciale sunt cele care se acordă fie în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau atunci când cumpărătorul are un statut preferențial (remizele), fie pentru defecte de calitate, aplicându-se asupra prețului de vânzare al bunurilor (rabaturi). De asemenea, acestea pot fi reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț în decursul unei perioade (risturnele).

Reducerile comerciale sunt tratate diferit în funcție de momentul acordării/primirii acestora, tipul lor și felul entității care le acordă/primește.

1. Reducerile comerciale primite/acordate pentru achiziția/vânzarea de bunuri

1.1. Reducerile comerciale primite înscrise pe factura de achiziție. Acest tip de reduceri ajustează în sensul scăderii costul de achiziție al bunurilor.

1.2. Reducerile comerciale primite ulterior facturării stocurilor. Ele ajustează în sensul scăderii costul de achiziție al bunurilor atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună sau corectează costul stocurilor la care se referă dacă acestea mai sunt în gestiune. Ele se evidențiază distinct în contabilitate, în contul 609 „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți, dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune.

Exemplu

La 15.01.2022, Alfa SRL achiziționează materii prime în valoare de 10.000 lei. La 15.02.2022, societatea primește o factură ulterioară de reducere comercială de 5% aferentă facturii din luna ianuarie, pe care sunt menționate materiile prime reduse. La data primirii facturii de reducere, în stoc mai existau materii prime în valoare de 2.000 lei, restul fiind consumate.

Reducere pentru materiile prime aflate în stoc = 2.000 lei x 5% = 100 lei

Reducere pentru materiile prime consumate = 8.000 lei x 5% = 400 lei

(500 lei)	%	=	401	(500 lei)
(100 lei)	301		„Furnizori”	
	„Materii prime”			
(400 lei)	609			
	„Reduceri comerciale primite”			

1.3. Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile. SRL-urile înregistrează aceste reduceri în contabilitate la venituri în avans, în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, fiind reluate în contul rezultatului exercițiului pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective. ONG-urile le înregistrează la venituri în avans, în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, care se urmărește distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru cele economice: 475.01 „Subvenții pentru investiții pentru activitățile fără scop patrimonial” și 475.02 „Subvenții pentru investiții pentru activitățile economice”.

Exemplu

La 31.12.2021, asociația Alfa, care desfășoară doar activități fără scop patrimonial, nefiind plătitoare de TVA, achiziționează de la un furnizor intern înregistrat în scopuri de taxă un calculator la costul de achiziție de 2.000 lei exclusiv TVA. La 01.03.2022, aceasta primește de la furnizor o reducere comercială de 200 lei exclusiv TVA aferentă facturii din luna decembrie. Activul este pus în funcțiune în aceeași lună și se amortizează liniar în 5 ani.

– Achiziția calculatorului (2.000 lei + 2.000 lei x 19%):

2.380 lei	214.01	=	404	2.380 lei
	„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale pentru activitățile fără scop patrimonial”		„Furnizori de imobilizări”	

– Înregistrarea amortizării lunare pentru lunile ianuarie și februarie 2022 (2.380 lei/5 ani/12 luni):

39,67 lei	6811.01	=	2814.01	39,67 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” / activități fără scop patrimonial		„Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial”	

– Înregistrarea reducerii comerciale primite în luna martie 2022 (200 lei + 200 lei x 19%):

238 lei	404	=	4758.01	238 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții” / activități fără scop patrimonial	

– Înregistrarea amortizării calculatorului în luna martie 2022:

39,67 lei	6811.01	=	2814.01	39,67 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” / activități fără scop patrimonial		„Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial”	

– Începând cu luna martie 2022, transferul venitului în avans la venituri curente pe durata de viață rămasă a calculatorului (238 lei/(5 ani x 12 luni/an – 2 luni)):

4,1 lei	4758.01	=	7382	4,1 lei
	„Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții” / activități fără scop patrimonial		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

1.4. Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificate. SRL-urile înregistrează aceste reduceri în contabilitate la venituri ale perioadei, în contul 758 „Alte venituri din exploatare”. ONG-urile le înregistrează la venituri ale perioadei, în contul 738 „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial” dacă reducerea este aferentă activităților fără scop patrimonial sau în contul 758 „Alte venituri din exploatare” dacă reducerea este aferentă activităților economice.

1.5. Reducerile comerciale acordate ulterior facturării. Acestea ajustează veniturile din vânzare atunci când vânzarea produselor și acordarea reducerii sunt tratate împreună. Ele se evidențiază distinct în contabilitate, în contul 709 „Reduceri comerciale acordate”, pe seama conturilor de terți, indiferent de perioada la care se referă.

2. Reducerile comerciale primite/acordate pentru achiziția/prestarea de servicii

2.1. Reducerile comerciale primite ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă. Acestea se evidențiază distinct în contabilitate, în contul 609 „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți.

2.2. Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă. Ele se evidențiază distinct în contabilitate, în contul 709 „Reduceri comerciale acordate”, pe seama conturilor de terți.

3. Reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție care acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor cumpărate

3.1. În cazul stocurilor. SRL-urile înregistrează aceste reduceri în contabilitate la valoarea justă pe seama veniturilor curente, în contul 758 „Alte venituri din exploatare”. ONG-urile le înregistrează la valoarea justă pe seama veniturilor curente, în contul 738 „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial” dacă reducerea este aferentă bunurilor utilizate în activitatea fără scop patrimonial sau în contul 758 „Alte venituri din exploatare” dacă reducerea este aferentă bunurilor folosite în activitatea economică.

Exemplul 1

Asociația Alfa, care desfășoară doar activități fără scop patrimonial, achiziționează două birouri utilizate în activitatea didactică, pentru care primește din partea furnizorului o reducere de 100%. Prețul de vânzare afișat în magazin este de 2.000 lei.

– Înregistrarea achiziției birourilor la valoarea justă, considerată a fi prețul de vânzare afișat în magazin și înscris pe factură:

2.000 lei	303.01	=	7388	2.000 lei
	„Materiale de natura obiectelor de inventar” / activități fără scop patrimonial”		„Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial”	

Exemplul 2

Societatea Beta SRL achiziționează un laptop, pentru care primește din partea furnizorului o reducere de 100%. Prețul de vânzare afișat în magazin este de 2.000 lei.

– Înregistrarea achiziției laptopului la valoarea justă, considerată a fi prețul de vânzare afișat în magazin și înscris pe factură:

2.000 lei	303	=	7588	2.000 lei
	„Materiale de natura obiectelor de inventar”		„Alte venituri din exploatare”	

3.2. În cazul imobilizărilor corporale și necorporale. SRL-urile înregistrează aceste reduceri în contabilitate pe seama veniturilor în avans, în contul 475 „Subvenții pentru investiții”. ONG-urile le înregistrează pe seama veniturilor în avans, în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, care se urmărește distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru cele economice: 475.01 „Subvenții pentru investiții pentru activitățile fără scop patrimonial” și 475.02 „Subvenții pentru investiții pentru activitățile economice”. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul rezultatului exercițiului pe durata lor de viață.

4. Reducerile comerciale reprezentând evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale

Acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”, respectiv în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmează să fie primite, înregistrate la data bilanțului în contul 408, corectează costul stocurilor la care se referă dacă acestea mai sunt în gestiune.

Exemplu

În luna martie 2022, societatea Alfa îi acordă societății Beta o reducere comercială de 200 lei + TVA, înainte de aprobarea situațiilor financiare. Reducerea este aferentă unor vânzări de mărfuri realizate în 2021. Aceasta afectează rezultatul patrimonial al anului 2021 și se înregistrează în balanța lunii decembrie, diminuând rezultatul financiar. Reducerea care urmează să fie primită corectează costul stocurilor la care se referă, deoarece acestea se află încă în gestiune.

– La data bilanțului, înregistrarea reducerii în contabilitatea furnizorului:

(238 lei)	418	=	%	(238 lei)
	„Clienți – facturi de întocmit”		707	(200 lei)
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4428	(38 lei)
			„TVA neexigibilă”	

– La data bilanțului, înregistrarea reducerii în contabilitatea clientului:

(238 lei)	%	=	408	(238 lei)
(200 lei)	371		„Furnizori – facturi nesosite”	
	„Mărfuri”			
(38 lei)	4428			
	„TVA neexigibilă”			

➔ Reducerile financiare

Reducerile financiare, numite și **sconturi**, sunt cele acordate clienților care și-au stins datoria înainte de termen, respectiv au plătit înainte de scadență.

1. Reducerile financiare primite de la furnizor

1.1. În cazul SRL-urilor, ele reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă și se înregistrează în contabilitate în contul de venituri privind sconturile obținute (767 „Venituri din sconturi obținute”);

1.2. În cazul ONG-urilor, ele constituie venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă și se înregistrează în contabilitate în contul 734 „Venituri financiare rezultate din activitățile fără scop patrimonial” dacă reducerea este aferentă activităților fără scop patrimonial sau în contul 767 „Venituri din sconturi obținute” dacă reducerea este aferentă activităților economice.

2. Reducerile financiare acordate de furnizor

2.1. În cazul SRL-urilor, la furnizor, ele reprezintă cheltuieli ale perioadei indiferent de perioada la care se referă și se înregistrează în contabilitate în contul de cheltuieli privind sconturile acordate (667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”).

2.2. În cazul ONG-urilor, la furnizor, aceste reduceri constituie cheltuieli ale perioadei indiferent de perioada la care se referă și se înregistrează în contabilitate în contul de cheltuieli privind sconturile acordate (667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”), care se urmărește distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru cele economice.

Exemplu

La 10.03.2022, societatea A SRL cumpără piese de schimb de la societatea B SRL la prețul de 10.000 lei. Vânzătorul îi acordă cumpărătorului un scont de decontare de 5% pentru plata anticipată a facturii până la data de 15.03.2022.

Înregistrările în contabilitatea societății A SRL, cumpărătoare, sunt următoarele:

– Achiziționarea pieselor de schimb:

10.000 lei	3024	=	401	10.000 lei
	„Piese de schimb”		„Furnizori”	

– Plata facturii și înregistrarea scontului primit:

10.000 lei	401	=	%	<u>10.000 lei</u>
	„Furnizori”		5121	9.500 lei
			„Conturi la bănci în lei”	
			767	500 lei
			„Venituri din sconturi obținute”	

Înregistrările în contabilitatea societății B SRL, furnizoare, sunt următoarele:

– Vânzarea pieselor de schimb:

10.000 lei	4111	=	707	10.000 lei
	„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

– Încasarea facturii și înregistrarea scontului acordat:

<u>10.000 lei</u>	%	=	4111	10.000 lei
9.500 lei	5121		„Clienți”	
	„Conturi la bănci în lei”			
500 lei	667			
	„Cheltuieli privind sconturile acordate”			

➔ Tratatamentul fiscal al reducerilor

1. Tratatamentul fiscal privind impozitul pe profit

Conform art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cele efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și cele sindicale.

Reducerile de preț, fie că sunt comerciale (acordate pentru defecte de calitate, în cazul unor vânzări su-perioare sau în cel în care cumpărătorul are un statut preferențial), fie că sunt financiare (sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate), sunt efectuate în scopul des-fășurării activității economice. Prin urmare, cheltuielile cu discounturile acordate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar veniturile provenite din reducerile de preț primite sunt impozabile.

2. Tratatamentul fiscal privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Conform art. 51 din Codul fiscal, cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- 1% pentru cele care au unul sau mai mulți salariați;
- 3% pentru cele care nu au salariați.

Baza impozabilă la care se aplică aceste cote se stabilește conform art. 53 din Codul fiscal și este constituită din veniturile din orice sursă minus valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul 709 „Reduceri comerciale acordate”, potrivit art. 53 alin. (1) lit. j), plus valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrată în contul 609 „Reduceri comerciale primite”, potrivit art. 53 alin. (2) lit. a) din același act normativ.

3. Tratatamentul fiscal privind TVA

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reducerile comerciale sunt tratate diferit în funcție de momentul acordării/primirii lor.

3.1. Reducerile sunt acordate la momentul livrării/facturării. Conform art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în interiorul țării **nu** cuprinde rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei. Potrivit pct. 31 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 alin. (4) lit. a), rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se includ în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau a unei livrări.

3.2. Reducerile sunt acordate după livrarea bunurilor/ulterior facturării. Conform art. 287 lit. c) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

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 nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
3. 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.
4. 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.