

Înregistrarea în contabilitate a creditelor acordate pentru educația timpurie

Dr. ec. Mirela PAVONE, dr. ec. Alex ZARA, dr. ec. Adriana POPA

Abstract

On November 2020, the Law No. 239/2020 for amending and supplementing Law No. 227/2015 on the Fiscal Code introduced an incentive regarding early education. Thus, according to the law mentioned, expenses with early education are not deductible when the income tax is calculated, but taxpayers that incur this type of expenses subsidize them from the income tax owed, but not exceeding 1,500 RON/month for each child. If the amount exceeded the income tax owed, according to the law for the amendment of the Fiscal Code, the difference could have been subsidized, in order, from the payroll tax retained by the taxpayer for the employees, from the VAT owed or from the excise duties owed.

Currently, on the basis of the questions related to the way of interpretation and application of the regulations regarding the incentives provided for early education, the government decided to suspend the incentive till the end of 2021. In order to consider the fact that in the first quarter of 2021 there were taxpayers that incurred expenses with early education for which they could have benefited from incentives, the Government Ordinance No. 19/2021 regarding certain fiscal measure, as well as on amending and supplementing certain pronouncements in the fiscal field and, based on this, the Order of the President of the National Agency for Fiscal Administration No. 653/2021 for the approval of the model and of the way of filling and managing the 711 form "Statement of adjustment for the early education expenses", which states the use of a new form only for those who applied the incentive for early education and had to deduct the amounts spent from other taxes owed as well, not only from the income tax.

Key terms: early education expenses, employee, employer, the 711 statement, incentive

Termeni-cheie: cheltuieli cu educația timpurie, angajat, angajator, declarația 711, facilitate

Clasificare JEL: M41, M48, K34

To cite this article: Mirela Pavone, Alex Zara, Adriana Popa, *Înregistrarea în contabilitate a creditelor acordate pentru educația timpurie*, *CECCAR Business Review*, N° 5/2021, pp. 44-48, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.05.05>

➔ Prezentarea legislației

În noiembrie 2020, Legea nr. 239/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal a introdus o facilitate privind educația timpurie. Astfel, potrivit legii menționate, cheltuielile cu educația timpurie sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, dar contribuabilii care efectuează acest tip de cheltuieli le scad din impozitul pe profit datorat, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil. În cazul în care suma depășea impozitul pe profit datorat, preciza legea de modificare a Codului fiscal, diferența putea fi scăzută, în ordine, din impozitul pe salarii reținut de contribuabil pentru angajați, din taxa pe valoarea adăugată datorată sau din accizele datorate.

Tot prin Legea nr. 239/2020 s-a stabilit regimul de impozitare pentru salariați a acestor avantaje de natură salarială primite de la angajatori. Astfel, sumele plătite de angajatori pentru educația timpurie a copiilor angajaților sunt venituri neimpozabile pentru salariați. Ulterior s-a prevăzut că nu se datorează nici contribuții sociale pentru aceste sume.

La momentul de față, pe fondul întrebărilor legate de modul de interpretare și aplicare a reglementărilor privind facilitățile acordate pentru educația timpurie, Guvernul a decis suspendarea facilității până la finalul anului 2021.

Pentru a ține cont de faptul că în trimestrul I al anului 2021 au fost contribuabili care au efectuat cheltuieli cu educația timpurie pentru care puteau beneficia de facilități, s-a emis Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 19/2021 privind unele măsuri fiscale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal și, în baza acesteia, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 653/2021 pentru aprobarea modelului și a modalității de depunere și gestionare a formularului 711 „Declarație de regularizare pentru cheltuielile cu educația timpurie”, care prevede utilizarea unui nou formular doar în cazul celor care au aplicat facilitatea privind educația timpurie și au fost în situația de a deduce sumele cheltuite și din alte impozite datorate, nu doar din impozitul pe profit.

Prin acest ordin sunt prevăzute utilizarea unui formular nou, D 711, și procedura de aplicare efectivă a facilității. Astfel, contribuabilii își declară impozitul pe salarii, TVA și accizele datorate în conformitate cu regulile clasice din Codul fiscal (adică fără a deduce niciun fel de sume) și, în cazul în care impozitul pe profit nu absoarbe integral cheltuielile privind educația timpurie, sumele care se vor scădea din impozitul pe salarii, TVA și accize se declară prin acest formular.

➔ Câteva precizări prealabile

Deși acest articol este dedicat înregistrărilor contabile, considerăm important să precizăm câteva aspecte legate de declarația 711.

Din instrucțiunile de completare reiese că formularul va fi depus doar de contribuabilii care au efectuat în perioada noiembrie 2020 – martie 2021 cheltuieli cu educația timpurie ce depășesc impozitul pe profit datorat. Pe cale de consecință, nu se va depune declarația de către cei care nu au efectuat astfel de cheltuieli și nici de către cei ce s-au încadrat cu cheltuielile de acest tip în limita impozitului pe profit datorat.

În cazul în care contribuabilul depune trimestrial formularul 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”, suma care depășește impozitul pe profit datorat se scade din impozitul pe salarii aferent ultimei luni din trimestru, și nu din impozitul pe salarii datorat pentru toate lunile din trimestru.

Mai multe informații utile privind termenele de depunere pot fi găsite în Ordinul președintelui ANAF nr. 653/2021, menționat mai sus.

➔ Înregistrarea facilităților privind educația timpurie

Subliniem că, deși facilitatea este suspendată până în decembrie 2021, există contribuabili care au efectuat cheltuieli privind educația timpurie și care, în consecință, trebuie să facă înregistrările contabile pe primul trimestru al anului 2021.

Începem prin a preciza că sumele plătite de angajatori salariaților trebuie înregistrate după natura lor, conform art. 17 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește înregistrarea deducerilor din impozitele datorate, constatăm că acest credit fiscal acordat are două componente: prima se referă la deducerea din impozitul pe profit datorat, iar cea de-a doua este deducerea din alte impozite.

În cazul sumelor cheltuite pentru educația timpurie care se scad direct din impozitul pe profit, considerăm că nu este necesară înregistrarea lor separată.

În cazul celorlalte impozite, suma cu care acestea se reduc va fi înregistrată drept venit din subvenții.

La prima vedere, înregistrarea direct prin scăderea din cheltuiala cu impozitul pe profit datorat pare a fi nejustificat de diferită prin raportare la înregistrarea pe venituri – în cazul celorlalte impozite prevăzute de Codul fiscal. Totuși, justificarea este aceea că în cazul impozitului pe profit societatea este cea care suportă cheltuiala ce va fi redusă în urma aplicării facilității, pe când, în cazul celorlalte impozite (impozitul pe veniturile de natură salarială, TVA și accize), acestea nu fac parte din costurile societății, ci sunt colectate de la terți și plătite bugetelor adecvate.

Spre exemplu, TVA de plată este un impozit pe consum colectat de la clienți, care nu reprezintă un cost al companiei. Impozitul pe salarii este un cost suportat finalmente de salariat, nu de societatea care suportă costul salarial brut. Ca urmare, în această situație nu se înregistrează vreo cheltuială. Lucrurile stau similar în cazul accizelor.

Un argument suplimentar pentru tratamentul contabil diferit este acela că facilitatea afectează modul de calcul al impozitului pe profit datorat, pe când, în cazul celorlalte impozite, acestea se determină conform regulilor generale din Codul fiscal (și se raportează prin formularele consacrate, în valoare brută) și doar sumele de plată în contul lor sunt afectate prin scăderea sumelor ce reprezintă facilități.

Relevant pentru momentul recunoașterii, 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, precizează că subvențiile guvernamentale care urmează să fie primite drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscute în contul de profit și pierdere în perioada în care acestea devin creanță.

➔ Monografia contabilă în cazul contribuabililor care aplică OMFP nr. 1.802/2014

În ceea ce privește sumele decontate de angajatori pentru educația timpurie, considerăm că recunoașterea corectă constă în înregistrarea de către angajator, persoană juridică, a întregii sume de natură salarială plătite salariatului.

Spre exemplu, dacă angajatorul îi decontează unui salariat costurile cu grădinița presupuse a fi de 5.000 lei pentru primul trimestru al anului 2021, înregistrarea contabilă va fi:

5.000 lei	641	=	421	5.000 lei
	„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

Conform Codului fiscal, această sumă a fost tratată la calculul impozitului pe salarii ca venit neimpozabil în luna februarie, atunci când angajatorul i-a achitat angajatului respectiv contravaloarea corespunzătoare primului trimestru. Ca atare, nu s-au reținut nici impozit pe venit și nici contribuții sociale.

În cazul în care serviciile de educație timpurie puse la dispoziția salariaților constau în permiterea accesului copiilor acestora la grădinița sau creșa înființată de societate pentru ei, cheltuielile precum cele cu amortizarea, utilitățile, salariile, materiile prime și altele se vor înregistra după natura lor.

În opinia noastră, monografia contabilă aplicabilă plătitorilor de impozit pe profit este cea prezentată în continuare:

691	=	4411	Suma netă datorată,
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	calculată după deducerea contravalorii educației timpurii

Alternativ, considerăm ca fiind potrivită pentru o evidențiere separată a sumelor (deși nu obligatorie) și varianta următoare:

– Înregistrarea impozitului pe profit total (rezultat din calculul clasic, conform Codului fiscal, înainte de deducerile pentru educația timpurie):

691	=	4411	Suma calculată înainte de deducerea educației timpurii
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

– Și înregistrarea în roșu a sumei scăzute din impozit:

691	=	4411	Deducerea educației timpurii (Suma cu minus)
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

Așa cum am văzut, în cazul în care suma înregistrată pe cheltuielile trimestrului I al anului 2021 depășește impozitul pe profit datorat, contribuabilii pot scădea această sumă, în ordine, din impozitul pe salarii, din TVA și din accize.

Într-o astfel de situație, contribuabilii trebuie să calculeze impozitele datorate aplicând regulile din Codul fiscal, fără a afecta cu sumele ce vor fi deduse din aceste impozite modul de calcul al lor. Ulterior, sumele deduse vor fi evidențiate în formularul recent apărut – D 711.

Considerăm că înregistrările contabile adecvate sunt următoarele:

444	=	7416	Deducerea educației timpurii în limita impozitului pe veniturile salariale datorat
„Impozitul pe venituri de natura salariilor”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”	

– Respectiv:

4423	=	7416	Deducerea educației timpurii în limita TVA de plată
„TVA de plată”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”	

– Respectiv:

446	=	7416	Deducerea educației timpurii în limita accizelor datorate
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”	

Considerăm adecvată utilizarea contului 7416 „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”, deoarece facilitatea privind educația timpurie a vizat acoperirea cheltuielilor cu educația timpurie suportate de anumiți salariați. Alternativ, se poate folosi contul 7414 „Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului”.

➔ Monografia contabilă în cazul contribuabililor care aplică IFRS

Pentru societățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală* exclude explicit

beneficiile oferite de legislație legate de impozitul pe profit din sfera de aplicare a standardului. Astfel, pct. 2 lit. (b) al IAS 20 exclude explicit din sfera de aplicare „asistența guvernamentală care este acordată unei entități sub formă de beneficii disponibile la determinarea profitului impozabil sau a pierderii fiscale, sau care sunt determinate sau limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit”.

Pe cale de consecință, considerăm adecvate și pentru acești contribuabili aceleași înregistrări ca în cazul contribuabililor care aplică OMFP nr. 1.802/2014.

Cu alte cuvinte, referitor la sumele cheltuite pentru educația timpurie care se scad direct din impozitul pe profit, opinăm că nu este necesară înregistrarea separată a acestora. În cazul celorlalte impozite, suma cu care ele se reduc va fi înregistrată drept venit din subvenții (a se vedea în acest sens și pct. 9 din IAS 20).

➔ Concluzie

În această perioadă dificilă pentru multe entități economice, sprijinul venit sub diverse forme de facilități fiscale este foarte important. Tratamentele fiscale nou-introduse generează dezbateri în rândul celor ce le aplică privind modalitatea corectă de reflectare a acestora în contabilitate.

Deși este o măsură cu aplicabilitate limitată momentan la perioada noiembrie 2020 – martie 2021, considerăm utilă pentru contribuabilii care au decis să apeleze la avantajele utilizării ei și care au efectuat cheltuieli cu educația timpurie preluarea acestor propuneri de contabilizare în tratamentul contabil adoptat de aceștia. În cazul unui cadru de raportare financiară bazat pe principii, și nu pe reguli detaliate de înregistrare a tranzacțiilor, există libertatea ca entitatea raportoare să adopte reguli proprii, dar acest lucru trebuie făcut cu respectarea prevederilor OMFP nr. 1.802/2014.

Bibliografie

1. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017*, traducere, Editura CECCAR, București.
2. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 239/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.041/06.11.2020.
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 președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 653/2021 pentru aprobarea modelului și a modalității de depunere și gestionare a formularului 711 „Declarație de regularizare pentru cheltuielile cu educația timpurie”, publicat în Monitorul Oficial nr. 429/23.04.2021.