



RAPORT SPECIAL

Impozitul pe profit

- 2009 -

Rentrop&Straton

www.manager.ro

Sumar

Aspecte introductive	3
Diferența dintre descreșterea valorii mijloacelor fixe, ca urmare a reevaluării și deprecierea acestora	4
Evaluarea creanțelor și datoriilor în valută	8
Plata și declararea impozitului pe profit	11
Completarea și depunerea declarației 101	11
Reglementarea privind cheltuielile cu perfecționarea profesională și dilema celor care o aplică	16
Aspecte juridice, contabile și fiscale privind participarea salariaților la profit	21

Impozitul pe profit 2009 – Raport Special

Coordonator: Florin Turza

Manager Centru de Profit: Octavian Breban

Autori: Elena Ionescu, expert contabil,
auditor financiar

Director Creație-Producție: Cristina Straton
Tehnoredactare: Carmen Ilinca
Corectura: Elvira Panaitescu

Lucrare editată de: **RENTROP & STRATON**
Grup de Editură și Consultanță în Afaceri
Președinte: George Straton

Director General: Florin Câmpeanu

Director Economic: Mariana Nețoiu

Serviciul Clienți:
tel.: 021.209.45.45; fax: 021.205.57.30
e-mail: consilier@rs.ro

Puteți consulta și celelalte lucrări editate de
RENTROP & STRATON la adresa: www.rs.ro

© RENTROP & STRATON

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului.

Informațiile din acest material au fost obținute din surse pe care le considerăm de încredere. Scopul acestei lucrări este să vă ofere o privire de ansamblu asupra celor mai noi modificări legislative și a implicațiilor acestora în activitatea dumneavoastră. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere ocazionată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

© Copyright 2009 Rentrop&Straton – Grup de Editură și Consultanță în Afaceri

ASPECTE INTRODUCTIVE

România, în calitate de stat membru al Uniunii Europene, are obligația să transpună în legislația națională orice modificare intervenită în directivele europene. Ca urmare a acestui fapt, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a suferit o serie de îmbunătățiri dictate și de înlocuirea Directivei Consiliului nr. 69/169/CE din 1969, cu Directiva Consiliului nr. 2007/74CE.

În mod special, măsurile preconizate sunt menite să sprijine piața de capital, prin încurajarea investitorilor într-o perioadă în care evoluția Bursei este afectată de criza financiară de pe piețele internaționale.

Noile reglementări sunt favorabile mediului de afaceri, deoarece au un impact pozitiv atât la nivelul persoanelor juridice, prin neimpunerea profitului, cât și la nivelul persoanelor fizice, prin neimpozitarea câștigului realizat din tranzacționarea titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise.

Majorarea limitei de deductibilitate a cheltuielilor efectuate, în numele angajaților, de către angajator, la schemele de pensii facultative, cât și din baza impozabilă pentru veniturile din salarii, generează fluxuri financiare majorate la nivelul economiei, care au ca efect realizarea unor plasamente, inclusiv pe piața de capital.

Scutirea veniturilor obținute de organismele nerezidente de plasament colectiv fără personalitate juridică din transferul titlurilor de valoare, respectiv a titlurilor de participare deținute direct sau indirect la o persoană juridică română și a veniturilor din transferul instrumentelor financiare derivate este o măsură care își propune să atragă investitorii străini pe piața românească de capital, precum și creșterea încrederii acestora în instituțiile pieței de capital din România.

Majorarea limitei de deductibilitate a cheltuielilor privind contribuțiile la pensiile facultative au un important impact social, deoarece deducerea are loc atât la nivelul persoanei juridice cât și la cel al salariatului.

Măsurile privind modificarea legislației fiscale începând cu anul 2009 (unele cu aplicabilitate din decembrie 2008) urmăresc în principal redresarea pieței de capital autohtonă.

Principalele acte normative care au adus modificări Codului fiscal sunt:

- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 480/30.06.2008,
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 127/2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 705/16.10.2008,
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.505 privind aprobarea Deciziei comisiei fiscale nr. 1/2008, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 812/4.12.2008,
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 200/2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 815/4.12.2008,
- Hotărârea Guvernului nr. 1.618/2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 865/22.12.2008.

Aspectele importante, legate de modificarea legislației, dar nu exclusiv, întrucât noutățile pe acest domeniu nu sunt numeroase, la care trebuie să se raporteze cei care „lucrează” cu impozitul pe profit, sunt dezvoltate în continuare.

DIFERENȚA DINTRE DESCREȘTEREA VALORII MIJLOACELOR FIXE, CA URMARE A REEVALUĂRII ȘI DEPRECIEREA ACESTORA

Un bun poate fi recunoscut din punct de vedere **contabil**, în funcție de politicile contabile stabilite la nivelul fiecărei societăți, în categoria imobilizărilor corporale sau în categoria stocurilor. Încadrarea bunurilor se face în funcție de scopul utilizării acestora și durata deținerii, pe termen lung sau scurt.

Imobilizările corporale sunt active care se caracterizează prin faptul că:

- **sunt deținute și utilizate de către o societate în producția proprie de bunuri sau servicii, pentru închiriere la terți sau pentru scopuri administrative;**
- **sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.**

Din punct de vedere **fiscal**, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mijlocul fix reprezintă orice imobilizare corporală care:

- este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative,
- are o durată de viață mai mare de un an,
- are o valoare mai mare de 1.800 lei.

Limita de 1.800 lei a fost stabilită prin Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Regula generală de evaluare a imobilizărilor corporale este, după caz:

- la costul de achiziție,
- costul de producție,
- valoarea de aport.

Costul de achiziție conține:

- prețul de cumpărare,
- reducerile comerciale, care se scad din prețul de cumpărare,
- taxele vamale și taxele nerecuperabile,
- cheltuielile direct legate de punerea în funcțiune a activului (costuri cu amenajarea amplasamentului, de livrare și manipulare, de montaj, onorarii, cu dobânzile etc.).

În costul unei imobilizări corporale pot fi incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din evidență, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și societatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane.

Ca **regulă alternativă** de evaluare, o societate poate proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar. Această operațiune are ca efect prezentarea în contabilitate a mijloacelor fixe la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie din anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere. Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice.
- b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve".
Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Pentru exemplificare, considerăm cazul în care o societate comercială deține un echipament achiziționat în anul 2003 la valoarea de 6.000 lei.

Durata de viață utilă este de 10 ani.

Amortizarea aplicată este liniară.

Amortizarea cumulată pe cei 2 ani este de 1.200 lei.

În anul 2005 societatea procedează la reevaluarea echipamentului.

Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 6.800 lei.

Valoarea contabilă netă este de 4.800 lei (6.000 – 1.200).

S-a înregistrat majorarea valorii echipamentului:

2813	=	2131	1.200 lei
„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”		„Echipamente tehnologice - platforma”	
	și		
2131		105	2.000 lei
„Echipamente tehnologice - platforma”		„Rezerve din reevaluare”	
<i>După încă 2 ani de utilizare, la finele anului 2007 platforma este din nou reevaluată.</i>			

Amortizarea calculată pentru anii 2005 - 2007 a fost de 1.700 lei (6.800 : 8 ani).
În anul 2007 se constată o descreștere a valorii activului.
Noua valoare este de 2.500 lei.
Descreșterea este de 2.600 lei (5.100 – 2.500).

Înregistrarea în evidența contabilă a reevaluării:			
%	=	2131	<u>4.300 lei</u>
		„Echipamente tehnologice – platformă”	
2813			1.700 lei
„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”			
105			2.000 lei
„Rezerve din reevaluare”			
6813			600 lei
„Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”			

Începând cu anul 2008 valoarea amortizării este de 416,7 lei/an.

Potrivit dispozițiilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, dat în aplicarea legii, cheltuielile cu amortizarea pentru următorii ani vor fi recunoscute în costuri la noua valoare.

Din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile prevederile Titlului II din Codul fiscal, art. 21, alin. (4), lit. ș) și art. 24 alin. (15). Potrivit acestor reglementări, în cazul în care se constată o descreștere a valorii unui mijloc fix, ca urmare a reevaluării, se procedează la scăderea rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei. Partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă pe calea amortizării ($2.000 : 8 \text{ani} = 250$; $250 \times 2 \text{ani} = 500$), respectiv 500 lei, se include extracontabil în veniturile impozabile. Totodată, suma de 600 lei reprezentând descreșterea din ct. 6813 ”Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” este o cheltuială nedeductibilă.

Este de reținut și faptul că valoarea fiscală a unei imobilizări amortizabile nu poate scădea sub valoarea de achiziție, producție, de piață sau de aport, ca urmare a efectuării reevaluărilor. În cazul în care pentru imobilizarea respectivă nu s-a constituit anterior o rezervă din reevaluare, descreșterea valorii pe seama cheltuielilor este o valoare nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Spre deosebire de reevaluarea alternativă efectuată în scopul prezentării unui activ la valoarea de piață, **ajustările de valoare cuprind toate corecțiile** destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

În bilanț, potrivit regulilor de evaluare de bază, imobilizările corporale se prezintă la valoarea de intrare din care se deduc ajustările cumulate de valoare. Aceste ajustări de valoare cuprind pe de o parte amortizările calculate în funcție de durata de utilizare economică atribuită activului și ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale.

Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale se determină, de regulă, prin compararea valorii de inventar cu valoarea contabilă netă. Ajustările de valoare pot fi:

- ajustări permanente (în cazul depreciilor ireversibile), denumite în continuare amortizări,
- ajustări provizorii (deprecieri reversibile), denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare.

De exemplu, la data de 31 decembrie 2006 o societate efectuează inventarierea tuturor elementelor de activ și a datoriilor.

Pentru elementele de imobilizări corporale la care se constată deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite, comisia de inventariere face propuneri în vederea determinării ajustărilor pentru depreciere sau pentru înregistrarea unor amortizări suplimentare, după caz.

Elementele de imobilizări corporale se referă la:

- o hală de producție avariata parțial, depreciată ireversibil, (160.000 – 30.000 = 130.000)
- o clădire utilizată parțial, depreciată reversibil (250.000 – 10.000 = 240.000)
- un utilaj depășit tehnic, depreciat ireversibil (6.000 – 2.000 = 4.000)

Potrivit reglementărilor contabile, rezultatele inventarierii anuale sunt prezentate conducerii societății în vederea aprobării și înregistrării depreciilor în contabilitate. Astfel, în situațiile financiare, imobilizările corporale se prezintă la o valoare pusă de acord cu cea rezultată la inventariere. Acolo unde valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, plusul rezultat nu se înregistrează.

Pierderile din depreciere se înregistrează individual la activele imobilizate la care valoarea contabilă netă depășește valoarea de inventar.

Ca modalitate de înregistrare, depreciile ireversibile se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, iar depreciile reversibile pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Rezultă următoarele înregistrări:

a) Înregistrarea depreciilor reversibile:

- clădire:

6813 = 2912/analitic 10.000 lei

„Cheltuieli de exploatare privind

ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

„Ajustări pentru deprecierea
construcțiilor”

b) Înregistrarea depreciilor ireversibile:

- utilaj:

6811 = 2813/analitic 2.000 lei

„Cheltuieli de exploatare privind

amortizarea imobilizărilor”

„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de
transport, animalelor și plantațiilor”

- hală de producție:

6811 = 2812/analitic 30.000 lei

„Cheltuieli de exploatare privind
amortizarea imobilizărilor”

„Amortizarea construcțiilor”

Pe măsură ce activul imobilizat este utilizat în activitate, valoarea sa contabilă se reduce pentru a reflecta consumul lui. Această operațiune se face prin înregistrarea unor cheltuieli cu amortizarea. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui

plan de amortizare, începând cu punerea în funcțiune a acestuia și până la recuperarea integrală a valorilor de utilizare.

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu deprecierea reversibile nu sunt recunoscute la momentul înregistrării lor în evidența contabilă. Aceste cheltuieli devin deductibile din momentul înregistrării amortizării pe perioada de utilizare rămasă.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea se calculează pe durata normală de utilizare stabilită conform Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Catalogul a fost aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004, și a intrat în vigoare începând cu 1.01.2005, dată de la care a fost abrogată Hotărârea Guvernului nr. 964/1998. Începând cu anul 2005, Catalogul prevede pentru fiecare mijloc fix nou achiziționat un sistem de plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune.

În cazul mijloacelor fixe pentru care **durata normală de funcționare a expirat se poate stabili**, de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent, **o nouă durată normală de funcționare. Această operațiune nu are însă ca efect creșterea valorii imobilizării respective și implicit, amortizarea ei.**

În ceea ce privește cheltuielile cu deprecierea ireversibilă, acestea sunt **recunoscute la calculul profitului impozabil** dacă activele respective sunt scoase din funcțiune și casate. Potrivit pct. 71⁶ din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, casarea unui mijloc fix presupune scoaterea din funcțiune a acestuia, urmată de dezmembrarea mijlocului fix și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a societății.

EVALUAREA CREAŢELOR ŞI DATORIILOR ÎN VALUTĂ

Potrivit dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

Există patru momente când are loc evaluarea elementelor de activ și datorii din bilanț, și anume:

1. Evaluarea la data intrării în entitate

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

- a) la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

Evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prevederilor Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.753/2004.

3. Evaluarea la încheierea exercițiului financiar

La încheierea exercițiului financiar, elementele de natura activelor și datoriilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar.

Pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate:

- pe seama unei **amortizări suplimentare**, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă;

- sau se efectuează o **ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare**, atunci când deprecierea este reversibilă.

Elementele de activ se mențin la valoarea lor de intrare.

Conform regulilor de evaluare aplicabile la încheierea exercițiului financiar, în bilanț creanțele și datoriile se prezintă astfel:

Creanțe

a) Creanțe exprimate în lei

Se evidențiază în contabilitate la valoarea lor probabilă de încasare.

b) Creanțe exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute

În cazul creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, la data bilanțului, după caz.

c) Creanțe exprimate în valută

Creanțele în valută se evaluează și se raportează utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Pentru sumele incerte se evidențiază ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de clienți/debitori.

Datorii

Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a elementelor de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

a) datorii exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute

Pentru datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

b) Datorii exprimate în valută

La închiderea exercițiului financiar, datoriile se evaluează și raportează utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Diferențele de curs valutar se determină și se înregistrează similar creanțelor în valută.

4. Evaluarea la data ieșirii din entitate

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Conform dispozițiilor pct. 59 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2006 pentru aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările ulterioare, la fiecare dată a bilanțului, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, calculate între cursul de la data înregistrării sau de la data la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare, și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Contul în care se înregistrează **diferențele nefavorabile** de curs valutar este **665** "Cheltuieli din diferențe de curs valutar". În debitul acestui cont se înregistrează în principal:

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar,
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar,
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar, a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie precum și a altor valori de trezorerie în valută,
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (...411, 413, 418, 461...).

Contul în care se înregistrează **diferențele favorabile** de curs valutar este **765** "Venituri din diferențe de curs valutar". În creditul acestui cont se înregistrează în principal:

- diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar,
- diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar,
- diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie precum și a altor valori de trezorerie în valută,
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (...411, 413, 418, 461...).

În categoria „creanțelor și datoriilor” sunt prevăzute și cele reprezentând ratele de leasing.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozițiilor art. 19 - 21 ale Titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile și cheltuielile rezultate din diferențele de curs valutar, sunt tratate astfel:

- veniturile rezultate ca urmare a înregistrării diferențelor favorabile de curs valutar, înregistrate potrivit reglementărilor contabile în vigoare, sunt **venituri impozabile** la calculul impozitului pe profit,
- cheltuielile de natura diferențelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate potrivit reglementărilor contabile în vigoare, sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv **deductibile** la calculul impozitului pe profit.

PLATA ȘI DECLARAREA IMPOZITULUI PE PROFIT. COMPLETAREA ȘI DEPUNEREA DECLARAȚIEI 101.

Plata impozitului pe profit se face trimestrial, **până la data de 25, inclusiv**, a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, cu următoarele **excepții**:

1. **Societățile comerciale bancare**, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, care au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior). Indicele de inflație este estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate.

Declararea și efectuarea trimestrială a plăților anticipate, în contul impozitului pe profit anual, se face până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata. Suma de plată se stabilește la o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele de inflație. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul precedent, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.

Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este 15 aprilie a anului următor celui pentru care se calculează impozitul pe profit, dată la care se depune și declarația privind impozitul pe profit.

Prin **excepție, societățile comerciale nou înființate**, înregistrate în cursul anului precedent sau care, la sfârșitul anului fiscal precedent, înregistrează pierdere fiscală, efectuează plăți anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul sumei rezultate din aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil al perioadei pentru care se efectuează plata anticipată.

În acest caz, plățile anticipate trimestriale datorate în contul impozitului pe profit se determină prin aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil cumulat de la începutul anului fiscal. Din suma obținută se scad sumele datorate în contul impozitului pe profit pentru perioada precedentă trimestrului pentru care se datorează plata anticipată. Profitul contabil se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile, cumulat de la începutul anului fiscal. La stabilirea plăților anticipate efectuate în contul impozitului pe profit asupra profitului contabil nu se efectuează ajustări fiscale.

De asemenea, **societățile care înregistrează pierdere contabilă** la sfârșitul unui trimestru, nu mai au obligația de a efectua plata anticipată stabilită pentru acel trimestru.

2. În cazul **asocierilor fără personalitate juridică**, impozitul pe profitul din asociere, datorat și reținut de către persoana juridică responsabilă de acest lucru, se calculează prin aplicarea cotei de impozit asupra părții din profiturile asocierii, care

este atribuibilă fiecărui asociat. Persoana responsabilă are obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se distribuie rezultatul asocierii.

3. **Organizațiile nonprofit** au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.
4. Persoanele juridice care obțin venituri majoritare din **cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură** au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul. Încadrarea în activitățile mai sus prevăzute este cea stabilită prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările ulterioare. Potrivit acestui act normativ, veniturile obținute din cultura cerealelor, a plantelor tehnice, pomicultură și viticultură, **nu includ și prelucrarea** acestor produse.

Persoanele juridice, altele decât cele care fac plăți anticipate în contul impozitului pe profit, plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal.

Plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal, se face până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, respectiv până la 15 aprilie a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Societățile care reușesc să definitiveze până la data de 15 februarie a anului următor, închiderea exercițiului financiar anterior, pot face plata impozitului pe profit și depun declarația anuală de impozit pe profit, până la această dată, inclusiv. În acest caz, termenul de 15 februarie reprezintă data limită de declarare și plată a impozitului pe profit aferent anului fiscal încheiat.

Modelul și conținutul formularului 101 privind impozitul pe profit este aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.809/2008 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 894 din 30 decembrie 2008.

Noul formular aduce următoarele precizări:

- **la rd. 17** se înscriu numai provizioanele constituite din punct de vedere fiscal, altele decât cele care sunt înregistrate pe cheltuieli din punct de vedere contabil și care sunt cuprinse la rd. 2 din formular,
- **la rd. 39** suma înscrisă la rd. 37 nu se mai trece cu semnul minus (-),
- **la rd. 47** se înscriu sumele reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat pentru anul de raportare prin formularul 100 de către acele societăți care devin plătitoare de impozit pe profit în cursul anului, conform art. 107¹ din Titlul IV al Codului fiscal,
- s-au introdus două rânduri, **rd. 48 și rd. 49** care reprezintă impozit pe profit de plată sau de recuperat, după caz.

Potrivit dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 81, declarațiile fiscale se depun de către toate persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

- a) a fost efectuată plata obligației fiscale;
- b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;
- d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

Declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

Tot prin Codul de procedură fiscală sunt prevăzute următoarele situații:

- în cazul în care **plata sumelor**, reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat, **a fost fără temei legal**, cel care a făcut astfel plata are **dreptul la restituirea sumei** respective,

- **creanțele** administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor **se pot stinge prin compensare cu creanțele debitorului** reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel,

- **compensarea se face** de organul fiscal competent **la cererea debitorului** sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, după caz. Organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de câte ori constată existența unor creanțe reciproce, cu excepția sumelor negative din deconturile de taxă pe valoarea adăugată fără opțiune de rambursare.

- **se pot restitui, la cerere**, debitorului următoarele sume:

- a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță;
- b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;
- c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;
- d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;
- e) cele de rambursat de la bugetul de stat;
- f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii etc.

Organele de inspecție fiscală verifică concordanța dintre datele înscrise în declarațiile fiscale și cele din evidențele societății. În cazul în care există sume care pot modifica baza de impozitare se stabilesc diferențe suplimentare, după caz, de impozit pe profit precum și obligații fiscale accesorii.

Pentru respectarea principiului independenței exercițiilor, eventualele obligații fiscale și accesorii datorate bugetului de stat se înregistrează în contabilitate astfel:

- pe seama rezultatului reportat, dacă sunt aferente exercițiilor financiare anterioare,
- pe seama rezultatului curent, prin debitul conturilor de cheltuieli, dacă sunt aferente exercițiului financiar curent.

Pentru exemplificare, considerăm cazul unei societăți căreia, în urma acțiunii de inspecție fiscală din luna septembrie 2008 i s-au stabilit un impozit pe profit suplimentar de 30.000 lei și accesorii fiscale. Diferența de impozit pe profit a rezultat din reconsiderarea unor cheltuieli. Obligațiile fiscale accesorii sunt calculate pentru perioada 2005 - 2007. Obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate pentru perioada 25 ianuarie 2006 - 30 septembrie 2008, sunt în sumă totală de: 29.340 lei, din care:

21.150 lei, pentru perioada 25 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2007,

8.190 lei, pentru perioada 01 ianuarie – 30 septembrie 2008.

Rezultatele controlului au fost consemnate în "Raportul de inspecție fiscală" încheiat în data de 15 decembrie 2008 și în "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

În evidența contabilă se înregistrează rezultatele controlului în luna decembrie 2008, astfel:

- înregistrarea impozitului pe profit stabilit suplimentar, aferent exercițiului financiar 2005:

1174 = 441 30.000 lei

"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" "Impozit pe profit"

- înregistrarea obligațiilor fiscale accesorii privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, aferente exercițiilor financiare 2006 – 2007:

1174 = 448 21.150 lei

"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" "Alte datorii și creanțe cu bugetul statului"

- înregistrarea obligațiilor fiscale accesorii privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, aferente exercițiului financiar 2008:

6581 = 448 8.190 lei

"Despăgubiri, amenzi și penalități" "Alte datorii și creanțe cu bugetul statului"

Din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), dacă erorile sunt depistate până la data începerii inspecției fiscale și ale art. 21 alin. (4) lit. a) și b), Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. a) și b), cheltuielile în sumă de 29.340 lei stabilite în urma inspecției fiscale **sunt cheltuieli nedeductibile** la calculul profitului impozabil.

Începând cu exercițiul financiar 2009 pierderea fiscală anuală declarată prin Declarația nr. 101 cod 14.13.01.04 se recuperează din profitul impozabil obținut în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderii se va face în ordinea înregistrării acestuia la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit reglementărilor legale în vigoare din anul înregistrării pierderii.

Declarația privind impozitul pe profit nr. 101, așa cum a fost modificată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. 1.809/2008, prevede la rd. 46

și rd. 47 **situația în care o microîntreprindere a devenit plătitoare de impozit pe profit în cursul anului 2008.**

Potrivit art. 107¹, Titlul IV din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 50%, inclusiv, aceasta va plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal, fără posibilitatea de a mai beneficia pentru perioada următoare de prevederile privind microîntreprinderile.

Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare din limitele prezentate, fără a se calcula majorări de întârziere. În cazul în care se constată că sumele plătite sub forma impozitului pe venit excede sumele reprezentând impozitul pe profit, se va solicita în scris compensarea sau restituirea acestora.

De asemenea, dacă la finele anului 2008 rezultă pierdere fiscală anuală din Declarația 101 privind impozitul pe profit, aceasta poate fi recuperată în următorii 5 ani, respectiv 7 ani consecutivi.

De exemplu, o societate realizează, în luna mai a anului 2008, venituri care depășesc 100.000 euro. La data de 30.06.2008, societatea înregistrează următoarele valori în evidența contabilă:

- venituri din vânzarea mărfurilor:	217.000 lei
- venituri din prestări servicii:	80.000 lei
- venituri din dividende:	45.000 lei
- cheltuieli cu mărfurile:	285.000 lei
- cheltuieli privind combustibilul:	15.500 lei
- cheltuieli privind energia și apa:	4.000 lei
- cheltuieli cu salariile personalului:	50.000 lei
- cheltuieli privind asigurările și protecția socială:	8.400 lei
- cheltuieli cu amortizarea accelerată a unui autoturism:	18.950 lei
- cheltuieli cu impozitul pe venit:	8.025 lei.

Curs valutar la 30.06.2008: 1 euro = 3,41 lei

100.000 euro = 341.000 lei

Se observă că totalul veniturilor de 342.000 lei depășește suma de 100.000 euro.

(217.000 + 80.000 + 45.000)

Potrivit dispozițiilor art. 107¹ din Codul fiscal, începând cu trimestrul II al anului 2008, societatea devine plătitoare de impozit pe profit.

Pentru calculul impozitului pe profit se au în vedere prevederile Titlului II din Codul fiscal. Impozitul pe profit de plată se stabilește luând în calcul veniturile realizate și cheltuielile efectuate de la începutul anului fiscal.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlul II, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Așadar:

(342.000 – 45.000) – (389.875 – 8.025 – 10.000) = 297.000 – 371.850 = - 74.850

10.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile reprezentând amortizarea accelerată a autoturismului

Din totalul veniturilor s-au scăzut veniturile neimpozabile obținute din participarea la capitalul altei societăți (dividende), iar din cheltuieli s-au scăzut cheltuielile cu impozitul pe venit și diferența de cheltuieli cu amortizarea accelerată.

Nu se înregistrează cheltuieli cu impozitul pe profit pentru trimestrul II deoarece cheltuielile deductibile sunt mai mari decât veniturile impozabile.

Se va storna înregistrarea aferentă impozitului pe venit, prin articolul contabil, 698 = 4418 pentru valoarea de 8.025 lei.

La finele anului 2008, chiar dacă societatea a calculat și plătit impozit pe venitul microîntreprinderilor pentru o perioadă a exercițiului, poate declara pierdere fiscală în Declarația 101 privind impozitul pe profit, pierdere pe care o poate recupera în următorii ani, conform legii.

REGLEMENTAREA PRIVIND CHELTUIELILE CU PERFECTIONAREA PROFESIONALĂ ȘI DILEMA CELOR CARE O APLICĂ

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (2), lit. h), cheltuielile efectuate cu formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat sunt considerate cheltuieli deductibile.

Formarea profesională este reglementată de:

- Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările ulterioare,
- Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, cu modificările ulterioare,
- Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare,
- Legea nr. 376/2004 privind bursele private, cu modificările ulterioare.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, în contractul de muncă încheiat între părți pot fi negociate, în afara clauzelor esențiale, și alte clauze specifice.

Este considerată o clauză specifică și cea privitoare la formarea profesională.

La art. 39 din lege este prevăzut că salariatul are dreptul la acces la formarea profesională, iar la art. 149 că are dreptul să beneficieze, la cerere, de concedii pentru

formare profesională. Concediile pentru formare profesională se pot acorda cu sau fără plată. Cu acordul părților, contractul individual de muncă poate fi suspendat:

- din inițiativa salariatului, pentru formare profesională,
- din inițiativa angajatorului, pentru studiile urmate de angajat.

Formarea profesională a salariaților are următoarele **obiective** principale:

- a) adaptarea salariatului la cerințele postului sau ale locului de muncă;
- b) obținerea unei calificări profesionale;
- c) actualizarea cunoștințelor și deprinderilor specifice postului și locului de muncă și perfecționarea pregătirii profesionale pentru ocupația de bază;
- d) reconversia profesională determinată de restructurări socio-economice;
- e) dobândirea unor cunoștințe avansate, a unor metode și procedee moderne, necesare pentru realizarea activităților profesionale;
- f) prevenirea riscului șomajului;

g) promovarea în muncă și dezvoltarea carierei profesionale.

Formarea profesională a salariaților se poate realiza prin următoarele **forme**:

- a) participarea la cursuri organizate de către angajator sau de către furnizorii de servicii de formare profesională din țară sau din străinătate;
- b) stagii de adaptare profesională la cerințele postului și ale locului de muncă;
- c) stagii de practică și specializare în țară și în străinătate;
- d) ucenicie organizată la locul de muncă;
- e) formare individualizată;
- f) alte forme de pregătire convenite între angajator și salariat.

Pe de altă parte, angajatorii au **obligația de a asigura participarea la programe de formare profesională** pentru toți salariații, după cum urmează:

- a) cel puțin o dată la 2 ani, dacă au cel puțin 21 de salariați;
- b) cel puțin o dată la 3 ani, dacă au sub 21 de salariați.

Cheltuielile cu participarea la programele de formare profesională, se suportă de către angajatori. Angajatorii, persoane juridice care au mai mult de 20 de salariați elaborează anual și aplică planuri de formare profesională, cu consultarea sindicatului sau, după caz, a reprezentanților salariaților. Planul de formare profesională este anexă la contractul colectiv de muncă încheiat la nivel de unitate.

Fac obiectul unor acte adiționale la contractul individual de muncă și:

- modalitatea concretă de formare profesională,
- drepturile și obligațiile părților,
- durata formării profesionale,
- obligațiile contractuale ale salariatului în raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională.

În cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta.

Dacă participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională presupune scoaterea parțială din activitate, salariatul participant beneficiază de următoarele drepturi salariale:

a) dacă participarea presupune scoaterea din activitate a salariatului pentru o perioadă ce nu depășește 25% din durata zilnică a timpului normal de lucru, acesta va beneficia, pe toată durata formării profesionale, de salariul integral corespunzător postului și funcției deținute, cu toate indemnizațiile, sporurile și adaosurile la acesta;

b) dacă participarea presupune scoaterea din activitate a salariatului pentru o perioadă mai mare de 25% din durata zilnică a timpului normal de lucru, acesta va beneficia de salariul de bază și, după caz, de sporul de vechime.

Dacă participarea la cursurile sau la stagiul de formare profesională presupune scoaterea integrală din activitate, contractul individual de muncă al salariatului respectiv se suspendă, acesta beneficiind de o indemnizație plătită de angajator, prevăzută în contractul colectiv de muncă aplicabil sau în contractul individual de muncă, după caz. Pe perioada suspendării contractului individual de muncă salariatul beneficiază de vechime la acel loc de muncă, această perioadă fiind considerată stagiul de cotizare în sistemul asigurărilor sociale de stat.

Salariații care au beneficiat de un curs sau un stagiul de formare profesională mai mare de 60 de zile nu pot avea inițiativa încetării contractului individual de muncă o perioadă de cel puțin 3 ani de la data absolvirii cursurilor sau stagiului de formare profesională. Durata obligației salariatului de a presta muncă în favoarea angajatorului care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, precum și orice alte aspecte în legătură cu obligațiile salariatului, ulterioare formării profesionale, se stabilesc prin act adițional la contractul individual de muncă.

Salariații care au încheiat un act adițional la contractul individual de muncă cu privire la formarea profesională pot primi în afara salariului corespunzător locului de muncă și alte avantaje în natură pentru formarea profesională.

Potrivit reglementărilor Ordonanței Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, cu modificările ulterioare, formare profesională a adulților are ca principale obiective:

- a) facilitarea integrării sociale a indivizilor în concordanță cu aspirațiile lor profesionale și cu necesitățile pieței muncii;
- b) pregătirea resurselor umane capabile să contribuie la creșterea competitivității forței de muncă;
- c) actualizarea cunoștințelor și perfecționarea pregătirii profesionale în ocupația de bază, precum și în ocupații înrudite;
- d) schimbarea calificării, determinată de restructurarea economică, de mobilitatea socială sau de modificări ale capacității de muncă;
- e) însușirea unor cunoștințe avansate, metode și procedee moderne necesare pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu.

Formarea profesională a adulților cuprinde:

- formarea profesională inițială,
- formarea profesională continuă organizate prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ.

Formarea profesională continuă este ulterioară formării inițiale și asigură adulților fie dezvoltarea competențelor profesionale deja dobândite, fie dobândirea de noi competențe. Formarea profesională a adulților se organizează prin programe de inițiere, calificare, recalificare, perfecționare, specializare, definite astfel:

- a) **inițierea** reprezintă dobândirea uneia sau mai multor competențe specifice unei calificări conform standardului ocupațional sau de pregătire profesională;
- b) **calificarea**, respectiv **recalificarea**, reprezintă pregătirea profesională care conduce la dobândirea unui ansamblu de competențe profesionale care permit unei persoane să desfășoare activități specifice uneia sau mai multor ocupații;
- c) **perfecționarea**, respectiv **specializarea**, reprezintă pregătirea profesională care conduce la dezvoltarea sau completarea cunoștințelor, deprinderilor sau competențelor profesionale ale unei persoane care deține deja o calificare, respectiv dezvoltarea competențelor în cadrul aceleiași calificări, dobândirea de competențe noi în aceeași arie ocupațională sau într-o arie ocupațională nouă, dobândirea de competențe fundamentale/cheie sau competențe tehnice noi, specifice mai multor ocupații.

Formele de realizare a formării profesionale a adulților sunt:

- a) cursuri organizate de furnizorii de formare profesională;
- b) cursuri organizate de angajatori în cadrul unităților proprii;
- c) stagii de practică și specializare în unități din țară sau din străinătate;

d) alte forme de pregătire profesională prevăzute de lege.

Formarea și evaluarea rezultatelor formării profesionale a adulților se finanțează din următoarele surse:

- a) fonduri proprii ale angajatorilor;
- b) bugetul asigurărilor pentru șomaj;
- c) sponsorizări, donații, surse externe atrase;
- d) taxe de la persoanele participante la programele de formare profesională.

Societățile comerciale, companiile și societățile naționale, unitățile cooperatiste, regiile autonome și alte instituții pot efectua cheltuieli pentru formarea profesională a salariaților, **cheltuieli care se deduc, după caz, din impozitul pe profit sau din impozitul pe venit.**

Pe perioada în care participă la programe de formare profesională finanțate de angajatori **salariații primesc drepturile salariale stabilite** potrivit contractului individual de muncă **pentru program normal de lucru.**

Angajatorii suportă cheltuielile de deplasare pentru participarea la programele de formare profesională, dacă aceste programe se desfășoară în altă localitate decât cea în care salariatul își are locul de muncă.

Finanțarea formării profesionale se poate realiza și din sponsorizări, donații sau din surse externe.

Un alt act normativ care reglementează finanțarea studiilor unui angajat este **Legea nr. 376/2004, privind bursele private**, cu modificările ulterioare.

Bursa privată reprezintă sprijinul pentru studii acordat, în baza unui contract, de către o persoană juridică de drept privat sau de către o persoană fizică unui beneficiar care poate fi, după caz, elev, student, doctorand sau care urmează un program de pregătire postuniversitară într-o instituție de învățământ superior acreditată, din țară sau din străinătate. Cuantumul bursei private se stabilește la încheierea contractului și se poate modifica ulterior numai prin act adițional la acesta.

Beneficiarul bursei private are obligația să prezinte contractul, în vederea avizării, la instituția/unitatea de învățământ în care studiază.

Contractul poate conține clauze prin care să se stabilească obligația beneficiarului de a lucra după finalizarea studiilor, prin angajare pe o anumită perioadă, pentru persoana juridică sau fizică ce acordă bursa privată, dar numai pe un post corespunzător studiilor absolvite.

Prevederea inițială din Legea bursei private referitoare la faptul că „pe perioada acordării bursei private se interzice ca beneficiarul să lucreze pentru cel ce acordă bursa sau pentru altă persoană juridică ori fizică desemnată de acesta” a fost abrogată din anul 2005.

Bursa privată poate fi acordată pe întreaga durată a studiilor sau pe o perioadă mai scurtă de timp, stabilită prin contract.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispune **recunoașterea limitată a cheltuielilor cu bursele private** acordate potrivit Legii bursei precum și **a cheltuielilor de mecenat.** Mecenatul este un act de liberalitate prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, transferă, fără obligație de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare către o persoană fizică, ca activitate filantropică cu caracter

umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific - cercetare fundamentală și aplicată.

Ordonanța Guvernului nr. 36/1998 pentru modificarea Legii sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, aprobată prin Legea nr. 204/2001, prevede că „poate fi beneficiar al mecenatului orice persoană fizică cu domiciliul în România, fără obligativitatea de a fi recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică, care necesită un sprijin în domeniile ca activitate filantropică cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific - cercetare fundamentală și aplicată.

În completarea celor prezentate, prevederile **Hotărârii Guvernului nr. 518/1995** privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentând, printre altele, **participarea la cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare**, inclusiv participarea elevilor, studenților și cadrelor didactice însoțitoare la olimpiade și concursuri în domeniul învățământului.

Personalului trimis în străinătate în condițiile Hotărârii de Guvern i se acordă:

A. În străinătate:

a) o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;

b) o sumă zilnică în valută, denumită în continuare plafon de cazare, în limita căreia personalul trebuie să-și acopere cheltuielile de cazare.

B. În țară:

a) salariul stabilit potrivit reglementărilor în vigoare, pe toată durata deplasării, în cazul personalului care, pe timpul deplasării în străinătate, își menține calitatea de salariat;

b) o indemnizație lunară în lei calculată în raport cu salariul de bază și sporul de vechime, corespunzător funcției și gradului profesional, în cazul personalului care se deplasează în interesul unității trimitătoare, pentru a participa la cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare, cu suportarea parțială sau integrală a cheltuielilor de către diferite organizații sau alți parteneri externi. Când durata absenței din țară depășește 90 de zile calendaristice, salariatului i se suspendă contractul de muncă, și i se acordă o indemnizație după cum urmează:

- 25% pentru acoperirea cheltuielilor legate de întreținerea locuinței;

- 25% pentru fiecare copil sau părinte aflat în întreținere, potrivit legii, în țară, precum și pentru soțul/soția care nu realizează venituri.

Sumele acordate nu pot să depășească 100% din salariul de bază și sporul de vechime, stabilite prin contractul individual de muncă, actualizate potrivit indexărilor aprobate. Drepturile respective se acordă cu condiția semnării, de către persoanele în cauză, a unui act adițional la contractul de muncă, prin care se obligă ca, după întoarcerea în țară, să lucreze o anumită perioadă în cadrul unității trimitătoare, indiferent de durata deplasării în străinătate.

Analizând prevederile acestor acte normative rezultă următoarele:

- societățile pot deduce din baza impozabilă cheltuieli efectuate cu pregătirea profesională a salariaților,

- pregătirea profesională îmbracă diferite forme, cuprinse între participarea la cursuri și stagii de practică și specializare până la completarea studiilor,
- participarea la cursurile sau la stagiul de formare profesională presupune scoaterea parțială sau integrală din activitate, contractul individual de muncă al salariatului respectiv putând fi suspendat în acest ultim caz,
- pe perioada suspendării contractului individual de muncă salariatul beneficiază de o indemnizație plătită de angajator, prevăzută în contractul individual de muncă,
- cheltuielile de sponsorizare și cele privind bursele private sunt limitate la:
 - 3‰ din cifra de afaceri,
 - 20% din impozitul pe profit datorat.

Având în vedere această multitudine de prevederi legale vizând pregătirea și formarea profesională a salariaților, rămâne la latitudinea fiecărei societăți să-și aleagă modalitatea de suportare a cheltuielilor.

De menționat este faptul că, **organizarea petrecerii timpului liber (team building) a salariaților nu poate fi asimilată cursurilor privind formarea profesională.** „Team building” reprezintă o evadare din rutina cotidiană a activităților și reprezintă un proces prin care se urmărește să se îmbunătățească relațiile și raporturile dintre membrii unui grup cu scopul de atingere a unor obiectivelor comune. Aceste relații dintre membrii grupului pot viza îmbunătățirea abilităților de rezolvare a problemelor, de luare a deciziilor, de prevenire/gestionare a conflictelor etc.

Prin aceste operațiuni se realizează:

- cunoașterea mai bună a salariaților între ei, în dinamica de grup și realizarea de noi afinități;
- perceperea conflictelor din cadrul grupului și ca urmare, economisirea timpului pentru îndepărtarea lor;
- operativitate, fluentă și coerență în derularea activităților curente prin lucru în echipă,
- valorificarea optimă a resurselor umane;
- reducerea semnificativă a cheltuielilor determinate de fluctuația de personal.

Cheltuielile de această natură nu se încadrează însă în prevederile art. 21 alin. (2) lit. h) și nici în cele ale art. 21, alin. (2), lit. k), fapt pentru care nu sunt recunoscute la calculul profitului impozabil.

ASPECTE JURIDICE, CONTABILE ȘI FISCALE PRIVIND PARTICIPAREA SALARIAȚILOR LA PROFIT

Potrivit dispozițiilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul definitiv al exercițiului se stabilește anual și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Potrivit reglementărilor Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, art. 19, rezultatul definitiv al unui exercițiu financiar se stabilește la închiderea exercițiului. Repartizarea profitului contabil se înregistrează în contabilitate pe destinațiile expres prevăzute, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Situațiile financiare anuale, însoțite de rapoartele administratorilor, cenzorilor sau ale auditorilor financiari, după caz, sunt aprobate în adunarea generală. Tot adunarea generală a asociaților/acționarilor stabilește și dividendul.

Din punct de vedere contabil, profitul realizat în exercițiul curent se repartizează la:

- rezerve,
- poate fi utilizat pentru acoperirea pierderii contabile,
- distribuirea de dividende,
- surse proprii de finanțare.

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve:

Rezervele legale, ct.1061- se constituie anual din **profitul brut**, înainte de determinarea impozitului pe profit, în procent de 5% până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat. Rezervele legale pot fi utilizate numai pentru destinațiile pentru care au fost constituite.

Rezerve statutare sau contractuale, ct. 1063 – se constituie anual din **profitul net**, conform prevederilor statutare prin hotărârea adunării generale a asociaților sau acționarilor.

Alte rezerve, ct. 1068 – se constituie din **profitul net** sau din alte surse, în mod facultativ, utilizate la acoperirea pierderii contabile sau alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a asociaților sau acționarilor, inclusiv pentru majorarea capitalului social.

Rezultatul reportat se înregistrează în contul 117 "Rezultatul reportat".

Rezultatul reportat reprezintă un rezultat calculat în exercițiul curent și transferat din diferite motive spre soluționare exercițiilor viitoare. În această categorie se înscriu toate rezultatele – profit sau pierdere, preluate de un exercițiu financiar de la celelalte exerciții financiare precedente.

Contul 117 „Rezultatul reportat„ este un cont bifuncțional.

În **creditul** acestui cont se înregistrează:

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat și nerepartizat,
- pierderile contabile ale exercițiilor precedente, acoperite din rezerve,
- pierderile realizate în exercițiile precedente, acoperite prin reducerea capitalului social,
- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, aferente anilor precedenți,
- sume anulate reprezentând datoriile față de creditori diverși, aferente exercițiilor financiare anterioare.

În **debitul** contului 117 se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate asupra rezultatului reportat,
- profitul contabil realizat în exercițiile precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului,
- profitul net realizat în exercițiile precedente, repartizat pe destinațiile aprobate, potrivit legii,
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, aferente anilor precedenți.

Articolul contabil privind repartizarea profitului net la rezerva legală în exercițiul curent, este:

129 = 1061

"Repartizarea profitului"

"Rezerve legale"

Profitul contabil rămas după această repartizare se preia în ct. 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează să fie repartizat pe celelalte destinații legale:

129	=	117
„Repartizarea profitului”		„Rezultatul reportat”

Remunerarea capitalului investit, cel adus de acționari sau asociați este reprezentat de dividend. Salariații nu pot primi dividende, ei fiind remunerați prin intermediul salariului și stimulați pentru obținerea de profit prin acordarea de sume sub forma primelor.

O derogare de la repartizarea profitului net a fost stabilită până în anul 2003 prin dispozițiile art. 178 alin. (4) din Legea societăților comerciale, potrivit căroră *„Fondatorii, administratorii și personalul societății vor participa la beneficii, dacă aceasta este prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobată de adunarea generală extraordinară”*.

Ca urmare a modificărilor aduse Legii societăților comerciale, **prevederea referitoare la participarea salariaților la profit a fost eliminată**, art. 178 alin. (4) modificându-se astfel: *„Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară.”*

Este adevărat că de-a lungul timpului unele acte normative, ca de exemplu Ordonanța Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, au prevăzut că până la 10% din profitul obținut poate fi repartizat pentru participarea salariaților la profit. Activitatea societăților naționale, companiilor naționale, societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome este reglementată de Legea nr. 15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale și nu de către Legea societăților comerciale.

Față de aceste reglementări legislative rezultă că societățile cu capital privat nu mai pot distribui, începând cu profitul anului 2003, cote de profit salariaților proprii ci numai asociaților sau acționarilor.

În aplicarea prevederilor Legii nr. 31/1990 cu modificările și completările ulterioare, au fost elaborate Ordinele ministrului finanțelor publice nr. 128 din 15 februarie 2005 privind unele reglementări contabile aplicabile agenților economici și nr. 418/2005 privind unele precizări contabile aplicabile agenților economici și au fost completate dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat precum și la regiile autonome.

Odată cu intrarea în vigoare a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările ulterioare, contul 424 a fost redenumit „Prime reprezentând participarea salariaților la profit”. Aceasta a fost necesară pentru

respectarea principiului independenței exercițiului, în sensul că sumele primite de salariați trebuie să afecteze rezultatul exercițiului și nu pe cel viitor.

Pentru exemplificare, considerăm cazul unei societăți comerciale care realizează la finele anului 2008 un profit net de 2.400.000 lei.

Pentru ca prima de 8% prevăzută în contractul colectiv de muncă să fie acordată salariaților, se înregistrează un provizion de 192.000 lei, la care se adaugă valoarea tuturor celorlalte contribuții datorate:

- contribuția societății la asigurările sociale,
- contribuția societății la asigurările sociale de sănătate,
- contribuția societății la fondul de șomaj,
- contribuția societății la fondul de garantare,
- contribuția societății la fondul de risc și accidente,
- comisionul la Camera de muncă,
- contribuția societății la fondul pentru concedii medicale.

Articolul contabil aplicabil în acest caz este:

	=	
6812		1518
„Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli”		„Alte provizioane”
	și	
121	=	6812
„Profit și pierdere”		„Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

În anul 2009, în urma aprobării adunării generale a acționarilor, se înregistrează distribuirea efectivă a primelor pentru participarea salariaților la profit

	=	
641		424
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Prime reprezentând participarea salariaților la profit”
424	=	%
„Prime reprezentând participarea salariaților la profit”		444
		„Impozit pe salarii”
		4312
		„Contribuția personală la asigurările sociale”
		4314
		„Contribuția angaj. pentru asig. soc. de sănătate”
		4372
		„Contribuția personală la fondul de șomaj”
6451		4311
„Cheltuieli privind contribuțiile sociale la asigurările sociale”		„Contribuția societății la asigurările sociale”
6452		4371
„Cheltuieli privind contribuțiile		„Contribuția unității la fondul de șomaj”

unității pentru ajutorul de șomaj”

6453	4313
„Cheltuieli privind contribuțiile unității la asigurările sociale de sănătate”	„Contribuția angaj. pentru asig. soc. de sănătate”

635	%
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	4471
	„Comision ITM”

4472
„Fond accidente de muncă și boli profesionale”

4473
„Fond concedii medicale”

4474
„Fond de garantare”

1518	7812
„Alte provizioane”	„Venituri din provizioane”

Ca urmare a acestor înregistrări, **rezultatul contabil al exercițiului 2009 nu este afectat** deoarece venitul înregistrat cu reluarea provizionului este contracarat de cheltuielile cu remunerarea personalului și a contribuțiilor aferente.

Din punct de vedere **fiscal, cheltuiala cu provizionul constituit în anul 2008 este nedeductibilă** la calculul profitului impozabil, potrivit dispozițiilor Titlului II, art. 22 alin. (1) din Codul fiscal.

În anul 2009, venitul înregistrat din reluarea provizionului este venit neimpozabil, potrivit dispozițiilor Titlului II, art. 20 lit. d) din Codul fiscal.

Cheltuielile salariale și cheltuielile cu contribuțiile aferente înregistrate în anul 2009, după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a acționarilor/asociaților sunt deductibile la calculul profitului impozabil, dacă se regăsesc în costul produselor realizate și/sau al serviciilor prestate.