

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII CONTRACTELOR DE SOCIETATE CIVILĂ

SPECIFIC CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING FOR PARTNERSHIPS

CUȘMĂUNSA Rodica, dr., conf.univ.
Academia de Studii Economice a Moldovei
rcusmaunsa@mail.ru
POPOVICI Mihai, drd., Școala Doctorală,
Academia de Studii Economice a Moldovei
popovicimihai@mail.md

Abstract: *In the conditions of the permanent economic crisis, to which our country is exposed and in the situation when the business environment is continuously searching for resources and investments, the articles of partnership can be a rescue for many entities. In this article the authors have tried to describe the characteristics and the way of implementing the partnership agreement to develop the various accounting and fiscal aspects of this activity.*

Key words: partnership, partnership agreement, contracting parties, common undertaking.

Introducere. În Republica Moldova, contractul de societate civilă nu se bucură de o mare popularitate, dar în condițiile de criză economică permanentă în care se află țara noastră, precum și în situația în care mediul de afaceri este mereu în căutare de resurse și investiții, contractul de societate civilă ar putea deveni o salvare pentru multe entități. Indiferent de forma de organizare, entitățile se pot asocia cu ajutorul contractelor de societate civilă într-o singură structură, în scopul de a-și dezvolta activitatea și de a obține profit.

În prezent, aspectele contabile ale contractului de societate civilă nu sunt studiate suficient și detaliat nici în literatura de specialitate autohtonă și nici în cea străină. În plus, Standardul Național de Contabilitate „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, nu dă răspuns la toate întrebările legate de această temă.

Prin urmare, investigarea teoretică și practică sub aspect contabil a contractelor de societate civilă, precum și stabilirea căilor de perfecționare a acestora este actuală și importantă, în special pentru dezvoltarea acestui tip de contract și pentru promovarea lui în mediu de afaceri, în scopul unei dezvoltări economice.

Caracteristica și modul de aplicare a contractelor de societate civilă. Conform SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, un contract de societate civilă este un angajament comun de tip exploatare în participație în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele beneficiile (foloasele) și pierderile [5]. Contractul de societate civilă stipulează natura activităților desfășurate de asociați, drepturile la active și obligații aferente activității, precum și alte elemente obligatorii prevăzute în legislație [5]. Contribuțiile asociațiilor la crearea unei societăți civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale [5].

În standardele internaționale nu există noțiunea de contract de societate civilă, însă în IFRS 11 „Angajamente comune” există noțiunea de angajament comun, iar din definiția contractului de societate civilă, reiese că acesta la fel este un angajament comun.

Un angajament comun este un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul

comun [4]. Un angajament comun are următoarele caracteristici: angajamentul contractual este obligatoriu pentru părți și angajamentul contractual oferă două sau mai multor părți controlul în comun al angajamentului [4]. Un angajament comun este fie o operațiune în participație, fie o asociere în participație [4].

Revenind la SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, acest standard este limitat doar la un tip de angajament comun, cel de tip exploatare în participație sau operațiune în participație, cum este denumit în standardele internaționale, ce reprezintă un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului. Părțile respective se numesc operatori într-o operațiune în participație [4].

În IFRS 11 „Angajamente comune”, putem găsi și alt tip de angajament comun, și anume asocierea în participație, care este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun asupra angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului. Părțile respective se numesc asociați într-o asociere în participație.

Conform Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002, prin contract de societate civilă, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile [1]. Contractul de societate civilă trebuie să aibă un obiect licit, constituit în interesul comun al asociaților [1].

Contractele de societate civilă – Aspecte contabile. Contabilitatea societății civile este condiționată de caracterul operațiunilor efectuate: fără active comune sau cu active comune [5].

Contabilitatea operațiunilor fără active comune poate fi ținută de către asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de fiecare asociat [5]. În cazul realizării operațiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuând o etapă concretă a procesului de producție (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active și proprii angajați, suportă propriile cheltuieli și își onorează angajamentele asumate [5].

Contabilitatea operațiunilor fără active comune se ține separat de către fiecare asociat al societății civile, pe subconturi analitice distincte, reflectând cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate și alte reglementări contabile [5].

La finele perioadei de gestiune sau la altă dată stabilită prin contract, fiecare asociat, în baza procesului-verbal sau a altui document prevăzut de contract, transmite asociatului-conducător sau tuturor asociaților informații privind cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente operațiunilor controlate fără active comune [5]. Rezultatele aferente operațiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociați în raport cu venitul din vânzări, rezultatul financiar, sau în alt mod prevăzut în contractul societății civile [5].

În cazul repartizării veniturilor din vânzări, obținut în urma efectuării operațiunilor fără active comune, cota-parte a veniturilor fiecărui asociat a societății civile se determină ca produsul dintre venitul din vânzări și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activității societății civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător [5].

În continuare, se va prezenta un exemplu de societate civilă încheiat între doi asociați fără active comune.

Exemplul convențional nr.1. Entitatea „X” este o fermă producătoare de lapte, iar entitatea „Y” este o fabrică de ambalare a laptelui și distribuire a lui către magazine. Aceste 2 entități încheie un contract de societate civilă fără active comune, pentru o perioadă nedeterminată, conform căruia, entitatea „X” se obligă să livreze zilnic lapte entității „Y”, iar cea din urmă să îl ambaleze și să îl comercializeze. Repartizarea venitului din vânzarea laptelui va fi astfel: entității „X” – 40 %, entității „Y” – 60%. Prin contractul de societate civilă entitatea „Y” este desemnată în calitate de asociat-conducător.

În primul an, entitatea „X” a livrat entității „Y” 250 000 litri de lapte la un cost de 4 lei/litru. Entitatea „Y” a comercializat integral laptele ambalat la un preț de 12 lei/litru, costul acestuia fiind de 9 lei/litru (70% - costuri directe de producție, 30% - costuri indirecte de producție), cheltuielile de distribuire suportate de entitatea „Y” au fost de 125 000 lei.

În baza datelor de mai sus, în primul an, entitățile au contabilizat aceste operațiuni astfel:

Entitatea „X”:

1. *Reflectarea costul laptelui transmis entității „Y” (înregistrare contabilă internă de evidență a stocurilor) (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2118 „Materiale transmise temporar terților” – 1 000 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază” - 1 000 000 lei

2. *Contabilizarea veniturilor curente generate din operațiunile efectuate fără active comune (din vânzarea laptelui) (250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):*

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 1 200 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 1 200 000 lei.

3. *Contabilizarea costului vânzării aferente operațiunilor efectuate fără active comune (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 711 „Costul vânzării” – 1 000 000 lei

Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2118 „Materiale transmise temporar terților” – 1 000 000 lei.

4. *Înregistrarea numerarului încasat din operațiunile efectuate fără active comune (250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):*

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 1 200 000 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” – 1 200 000 lei.

Entitatea „Y”:

1. *Înregistrarea costului laptelui primit de la entitatea „X” (250 000 litri x 4 lei/l = 1 000 000 lei):*

Debit contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” - 1 000 000 lei.

2. *Reflectarea costurilor de ambalare a laptelui (250 000 litri x 9 lei/l = 2 250 000 lei)*

a) costurile directe de producție (2 250 000 lei x 70% = 1 575 000 lei):

Debit contul 811 „Activități de bază” - 1 575 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” etc. - 1 575 000 lei;

b) costurile indirecte de producție (2 250 000 lei x 30% = 675 000 lei):

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” - 675 000 lei

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” etc. - 675 000 lei

3. Înregistrarea costului laptelui consumat (250 000 l x 4 lei/l = 1 000 000 lei):

Credit contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” - 1 000 000 lei.

4. Reflectarea costului laptelui ambalat (250 000 l x 9 lei/l = 2 250 000 lei):

Debit contul 216 „Produse” - 2 250 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” - 2 250 000 lei.

5. Reflectarea valorii de vânzare a laptelui ambalat care îi revine entității „X” (250 000 litri x 12 lei/litru x 40% = 1 200 000 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” - 1 200 000 lei

Credit contul 544 „Alte datorii curente” – 1 200 000 lei.

6. Reflectarea valorii de vânzare a laptelui ambalat care îi revine entității „Y” (250 000 l x 12 lei/l x 60% = 1 800 000 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” - 1 800 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 1 800 000 lei.

7. Înregistrarea costului vânzărilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune (250 000 l x 9 lei/l x 60% = 1 350 000 lei):

Debit contul 711 „Costul vânzărilor” - 1 350 000 lei

Credit contul 211 „Materiale” - 1 350 000 lei.

8. Reflectarea cheltuielilor de distribuire suportate de entitatea „Y”. Aceste cheltuieli pot fi înregistrate în diferite moduri:

a) dacă entitatea „Y” dispune de o secție auxiliară de transport, se întocmește formula contabilă:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 812 „Activități auxiliare” - 125 000 lei;

b) dacă entitatea nu are o secție auxiliară de transport, dar are un mijloc de transport utilizat la livrarea laptelui la cumpărători:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” etc. - 125 000 lei;

c) dacă entitatea apelează la serviciile de transport ale altei entități:

Debit contul 712 „Cheltuieli de distribuire” - 125 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” sau 544 „Alte datorii curente” - 125 000 lei;

9. Înregistrarea numerarului încasat de la cumpărători (250 000 litri x 12 lei/l = 3 000 000 lei):

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 3 000 000 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” - 3 000 000 lei.

10. Contabilizarea numerarului transferat entității „X”(250 000 litri x 12 lei/l x 40% = 1 200 000 lei):

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 1 200 000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 1 200 000 lei.

În calitate de asociat-conducător, la finele perioadei de gestiune entitatea „Y”, prezintă următoarele informații aferente operațiunilor efectuate fără active comune:

Tabelul 1. Informații aferente rezultatelor operațiunilor efectuate fără active comune pe anul precedent

Nr.	Indicatori	Suma, lei		
		Total	inclusiv, entitatea:	
			„X” - 40%	„Y” - 60%
1.	Venituri din vânzări	3 000 000	1 200 000	1 800 000
2.	Costul vânzărilor	2 250 000	900 000	1 350 000
3.	Profitul brut (rd.1 - rd.2)	750 000	300 000	450 000
4.	Cheltuielile de distribuire	125 000	x	125 000
5.	Rezultatul (profitul) din operațiuni efectuate fără active comune (rd.3 - rd.4)	625000	300 000	325 000

Sursa: elaborat de autori conform SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, tabelul 1

Activitatea societății civile cu active comune prevede deținerea comună și controlul comun de către asociați asupra activelor depuse sau achiziționate pentru scopurile comune, inclusiv în obținerea de beneficii economice [5]. Contabilitatea operațiunilor cu active comune este ținută de asociatul-conducător care poartă responsabilitatea pentru executarea obligațiilor fiscale privind operațiunile respective [5].

La sfârșitul perioadei de gestiune (sau la altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmește un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare obținute din utilizarea activelor controlate în comun în funcție de cota de participare a fiecărui asociat [5]. Rezultatele aferente activității societății civile cu active comune sunt repartizate între asociați în corespundere cu prevederile din exemplul de mai sus.

În continuare se va prezenta un exemplu de societate civilă încheiat între doi asociați cu active comune.

Exemplul convențional nr. 2: Entitatea „X” și entitate „Y” au procurat în anul 2015 o clădire pentru un spațiu comercial, la un preț de 2 000 000 lei, cu o durată de exploatare de 45 ani. În următorul an, entitățile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea și controlul în comun asupra acestei clădiri, destinate pentru a fi transmis în leasing operațional pe un termen de un an. Respectiv, entitatea „X” deține 60%, iar entitatea „Y” - 40% din valoarea clădirii. Calitate de asociat-conducător o va deține entitatea „X”, care ține contabilitatea tuturor operațiunilor aferente activului controlat în comun.

Pe parcursul anului 2016, cheltuielile aferente gestionării clădirii au constituit 230 000 lei, din care 110 000 lei - cheltuielile aferente deservirii tehnice curente, 48 000 lei - pentru asigurarea clădirii și 72 000 lei - alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea clădirii în leasing operațional constituie 560 000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obținut din transmiterea în leasing operațional a clădirii se repartizează proporțional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziționarea acesteia.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează astfel:

Entitatea „X”:

1. *Contabilizarea cotei-parte a asociatului „Y”* ($2\ 000\ 000 \times 40\% = 800\ 000$ lei):

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 800 000 lei

Credit contul 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” - 800 000 lei.

2. *Contabilizarea procurării clădirii:*

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 2 000 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 2 000 000 lei.

3. *Reflectarea amortizării clădirii* ($2\ 000\ 000$ lei / 45 ani = 44 444,44 lei/an):

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – 44 444,44 lei

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 44 444,44 lei.

4. *Reflectarea costurilor aferente deservirii tehnice curente, asigurării activului și a altor cheltuieli curente :*

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” – 230 000 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” - 230 000 lei.

5. *Reflectarea cheltuielilor privind leasingul operațional a clădirii* ($44\ 444,44$ lei + 230 000 lei = 274 444,44 lei):

Debit contul 711 „ Costul vânzărilor” - 274 444,44 lei

Credit contul 821 „Costuri indirecte de producție” –274 444,44 lei.

6. *Înregistrarea venitului obținut din transmiterea în leasing operațional a clădirii:*

Debit contul 221 „ Creanțe comerciale” – 560 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări” - 560 000 lei.

7. *Înregistrarea numerarului încasat de la clienți:*

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 560 000

Credit contul 221 „ Creanțe comerciale” – 560 000 lei.

8. *Contabilizarea veniturilor decontate la rezultatul financiar:*

Debit contul 611 „Venituri din vânzării” - 560 000 lei

Credit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 560 000 lei.

9. *Contabilizarea cheltuielile decontate la rezultatul financiar:*

Debit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 274 444,44 lei

Credit contul 711 „ Costul vânzărilor” - 274 444,44 lei.

10. *Reflectarea cotei-părți a profitului obținut din operațiunile efectuate cu active comune* ($(560\ 000$ lei – 274 444,44 lei) $\times 40\% = 114\ 222,22$ lei):

Debit contul 351 „ Rezultat financiar total” - 114 222,22 lei

Credit contul 544 „Alte datorii curente” - 114 222,22 lei.

11. *Reflectarea numerarului transferat entității „Y”:*

Debit contul 544 „Alte datorii curente” - 114 222,22 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 114 222,22 lei.

Entitatea „Y” va contabiliza operațiunile astfel:

1. *Reflectarea transferului numerarului pentru procurarea clădirii* ($2\ 000\ 000$ lei $\times 40\% = 800\ 000$ lei):

Debit contul 161 „Creanțe pe termen lung” - 800 000 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 800 000 lei.

2. Înregistrarea cotei-părți în profitul din operațiunile efectuate cu active comune ((560 000 lei – 274 444,44 lei) x 40% = 114 222,22 lei):

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 114 222,22 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzării” - 114 222,22 lei.

3. Contabilizarea numerarului încasat de la entitatea „X”:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” - 114 222,22 lei

Credit contul 221 „Creanțe comerciale” – 114 222,22 lei.

În situațiile financiare entitatea prezintă cel puțin următoarele informații privind participațiile într-o societate civilă:

- ✓ valoarea contabilă a activelor proprii și datoriilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune;
- ✓ modul de ținere a contabilității operațiunilor în societatea civilă;
- ✓ cheltuielile suportate și veniturile sau rezultatele financiare obținute în urma activității societății civile;
- ✓ cota-parte a entității din activele comune, clasificate conform naturii acestora;
- ✓ cota-parte a entității în orice datorie și cheltuială suportată în comun;
- ✓ rezultatul financiar obținut din folosirea cotei-părți a entității din activele comune [5].

Totodată, indiferent de modul de ținere a contabilității, societățile civile nu întocmesc și nu prezintă situații financiare [5].

Contractele de societate civilă – Aspecte fiscale. În conformitate cu Codul fiscal, se numește societate orice organizație, cu excepția societăților pe acțiuni și societăților cu răspundere limitată, care desfășoară activitate de întreprinzător pe bază de parteneriat și se constituie în conformitate cu legislația, care are cel mult 20 de membri rezidenți sau persoane care, în cazul decesului membrilor societății, administrează averea celor decedați și care corespunde cerințelor repartizării proporționale a veniturilor și pierderilor între proprietarii capitalului [2].

Totodată, conform prevederilor articolului 13 din Codul fiscal și a definiției societății din același cod, societățile nu sunt subiect al impunerii cu impozitul pe venit. În realitate societatea civilă în sensul stipulat de legislația civilă nici nu poate fi subiect al impunerii, deoarece, potrivit art. 1339 din Codul civil, societatea civilă nu are statut de persoană juridică. Subiecți ai impunerii pot fi doar persoanele fizice sau juridice înregistrate în modul stabilit.

Concluzii. SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” se limitează doar la angajamentul comun de tip exploatare în participație, probabil din cauza că contractele de societate civilă nu sunt atât de populare în mediul de afaceri din țara noastră și asta datorită unei legislații pe alocuri neclare sau insuficient de completă. Respectiv, de multe ori se ajunge la încetarea acestor contracte cu consecințe grave privind delimitarea patrimoniului asociaților.

Concomitent, SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” nu definește mai multe noțiuni cum ar fi: „angajament comun de tip exploatare în participație”, „angajamente sub formă de asociere”, chiar dacă face referire la acestea. Prin urmare, pentru cunoașterea mai aprofundată a acestui subiect, este necesară studierea IFRS 11 „Angajamente comune”.

Nici legislația fiscală nu oferă mai multe informații privind aplicarea acesteia în cazul contractelor de societate civilă, deoarece acest tip de asociere nu reprezintă o persoană juridică. Respectiv, legislația fiscală se aplică direct pe fiecare asociat în contractul de societate civilă.

Referințe bibliografice:

1. Codul Civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial Nr. 82-86/661 din 22.06.2002.
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial Nr. ed. spec. din 25.03.2005.
3. Comunicatul informativ al Ministerului finanțelor nr. (17-02/2-02/1-796)26 din 10.03.2008. În: Monitorul Oficial nr. 63-65/163 din 28.03.2008.
4. IFRS 11 „Angajamente comune”, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 109 din 19.12.2008. În: Monitorul Oficial Nr. 237-240/692 din 31.12.2008.
5. SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În: Monitorul Oficial Nr. 233-237/1533 din 22.10.2013.
6. Scrisoarea IFPS nr. 26-08/4-3-11/4-8796/3970 din 26.05.2016. Disponibilă pe adresa: <http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=230&id=14236&t=/Legislatia/Legislatia-fiscala/Scrisori/Scrisorile-principale-cu-privire-la-TVA-si-accize/Obligatii-fiscale-in-cadrul-unui-contract-de-societate-civila-sc-nr-26-084-3-114-87963970-din-26052016>
7. http://jurisprudenta.csj.md/search_col_civil.php?id=19999