



Circulara contabilului român

an 2 / nr. 23 / august 2015



Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

EDITORIAL

A fost odată...

Pe măsură ce creștem, noi, oamenii „mari”, cum ne place să fim numiți, devenim mai serioși, încercăm cu tot dinadinsul să



învățăm lucruri serioase, să avem un serviciu stabil și decent, să câștigăm un salariu serios.

Este foarte important să fim serioși, cică...

Și uite așa vine momentul în care plecăm de acasă să căutăm lucruri importante, când obținem o diplomă o arătăm tuturor pentru că este foarte importantă, ne bucurăm când suntem numiți într-o funcție importantă sau când ne cumpărăm o mașină, o casă... orice, nu contează ce, dar importantă să fie...

Mult succes în continuare!

David Trușcă
Redactor-șef

Tratament contabil în cazul unei linii de credit

O societate are deschisă o linie de credit la bancă pentru care nu se emite extras de cont separat, ci se merge pe contul curent cu soldul pe minus până la nivelul sumei pentru care este aprobată linia de credit. Care este tratamentul contabil conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014 în această situație, având în vedere că la funcțiunea contului 519 „Credite bancare pe termen scurt” în credit se înregistrează împrumuturile bancare pe termen scurt acordate prin conturi bancare distincte? Unde se încadrează această linie de credit în Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la 30.06.2015?

Potrivit funcțiunii contului 5121 „Conturi la bănci în lei” (de fapt contul 512), acest cont este un cont bifuncțional, însemnând că la finele perioadei acesta poate avea atât sold debitor, cât și creditor.

Soldul debitor reprezintă disponibilitățile (în lei și în valută), iar soldul creditor creditele primite.

Sumele cheltuite în limitele liniei de credit se înregistrează în contul 5121 „Conturi la bănci în lei”.

În situația activelor și datoriilor, acest sold se va regăsi cu semnul minus la rândul 08 – Casa și conturi la bănci.

DIN SUMAR:

- 2 • Raportări contabile la 30 iunie 2015
- 4 • Acvacultură. Înregistrări contabile
- 7 • Vânzări la distanță. Tratament contabil
- 9 • Înregistrare taxă verde. Tratament contabil
- 11 • Închiriere imobile. Înregistrări contabile
- 12 • Pachet cazare și pensiune completă. Înregistrări contabile

Raportări contabile la 30 iunie 2015

În Monitorul Oficial nr. 509 din 9 iulie 2015 a fost publicat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 773/2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici și pentru modificarea unor reglementări contabile.

Depun raportări contabile la 30 iunie 2015:

- operatorii economici care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, și care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri mai mare de 220.000 lei;
- operatorii economici care aplică Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, și care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri mai mare de 220.000 lei;
- în cazul persoanelor juridice care au subunități fără personalitate juridică, activitatea desfășurată de acestea se însușește de persoana juridică care întocmește raportarea contabilă la 30 iunie 2015;
- subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, indiferent de exercițiul financiar ales, în condițiile legii. Încadrarea în criteriul de mărime se verifică pe baza indicatorilor determinați conform raportării contabile anuale la 31 decembrie 2014.

În situația în care persoana juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, raportările contabile se întocmesc de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale, acestea reflectând activitatea tuturor sediilor permanente. În acest scop, sediul permanent desemnat procedează la însumarea informațiilor corespunzătoare activității desfășurate de fiecare sediu permanent.

Depun raportări la 30 iunie și acei operatori economici al căror exercițiu financiar este diferit de anul calendaristic.

Cifra de afaceri în vederea încadrării în criteriul de mărime se determină pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar precedent, respectiv a bilanței de verificare încheiate la finele exercițiului financiar precedent.

Pentru selectarea categoriei de entități careia îi aparține societatea (microentități, entități mici sau entități mijlocii și mari) se au în vedere criteriile de mărime prevăzute de O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Astfel, microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a. totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro);
- b. cifră de afaceri netă: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);
- c. numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a. totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b. cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c. numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a. totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b. cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c. numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Indicatorii prevăzuți se determină pe baza situațiilor financiare anuale ale exercițiului financiar precedent.

Nu depun raportări contabile la 30 iunie 2015:

- organizațiile fără scop patrimonial înființate potrivit Ordonanței Guvernului nr. 26/2000, cu modificările și completările ulterioare și altor acte normative speciale, care conduc contabilitatea potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.969/2007;
- entitățile care nu au desfășurat activitate de la data înființării până la 30 iunie 2015;
- entitățile care în tot semestrul I al anului 2015 s-au aflat în inactivitate temporară;
- entitățile înființate în cursul anului 2015;
- persoanele juridice care se află în curs de lichidare.

Acvacultură. Înregistrări contabile

Activitatea de piscicultură este deopotrivă o activitate de creștere a animalelor ce poate fi însă îmbinată și cu activitatea turistică. Din punct de vedere contabil, este o activitate de producție ce presupune atât organizarea contabilității de gestiune în vederea determinării costurilor aferente creșterii și sporului de greutate înregistrat, cât și înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea financiară după natura lor.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1.802/2014, activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice (animale vii și plante vii) pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare. Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerare, producere și procreare care produc modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic.

Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc. Dacă entitatea prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc.

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități, de exemplu, creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). Aceste activități au anumite caracteristici comune, și anume:

- capacitatea de modificare. Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice;
- administrarea modificării. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea sau, cel puțin, stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (de exemplu: pescuitul oceanic sau defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și

- evaluarea modificării. Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci), determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată și monitorizată ca funcție de rutină a administrării.

Exemplu

Societatea Pescarul amenajează un lac pentru desfășurarea activității de pescuit sportiv. Cheltuieli efectuate pentru obținerea peștilor:

- popularea bălții cu puiet pești (material de populare) – 50.000 lei;
- achiziția de furaje – 10.000 lei;
- consum furaje – 8.000 lei;
- salarii personal de îngrijire, administrare 4.000 lei/lună;
- energie electrică – 500 lei/lună;
- amortizare – 1.000 lei.

Popularea bălții se face cu 2.778 buc. pui de crap în greutate de 100 g/buc., pe ha. Pentru constatarea sporului de creștere periodic se efectuează pescuitul de control și se constată sporul mediu de greutate al exemplarelor.

Pe baza calculelor tehnice se determină, de asemenea, mortalitatea exemplarelor, precum și rata de înmulțire a acestora la maturitate.

1. Achiziția puietului:

%	=	401	54.500 lei
		„Furnizori”	
301			50.000 lei
		„Materii prime”	
4426			4.500 lei
		„TVA deductibilă”	

2. Popularea bălții:

601	=	301	50.000 lei
		„Materii prime”	
		„Cheltuieli privind materiile prime”	

3. Achiziție hrană:

%	=	401	12.400 lei
		„Furnizori”	

Înregistrare Taxa verde. Tratament contabil

Care sunt înregistrările contabile în cazul unei societăți care comercializează jucării (inclusiv jucării cu baterii) în ceea ce privește taxa verde aferentă? Este obligatorie evidențierea acesteia în factura pentru fiecare articol în parte, sau este permisă includerea acestei taxe verzi în prețul produsului, urmând ca la sfârșit să fie făcută mențiunea „total taxa verde” cu valoarea însumată pentru toate produsele la care se aplică?

Taxa verde reprezintă contravaloarea costurilor de colectare, tratare și eliminare nepoluantă a deșeurilor de echipamente electrice și electronice (DEEE), obligații ce revin producătorilor și importatorilor de echipamente electrice și electronice, preluate și de diverse organizații colective care acționează în numele acestora.

În calitate de distribuitor există doar obligația, conform art. 34 din O.U.G. nr. 5/2015, informării cumpărătorilor în momentul vânzării de EEE (jucăriile cu baterii) cu privire la costurile colectării, tratării și eliminării în condiții de protecție a mediului prin evidențierea separată a acestor costuri.

Dat fiind că este doar o obligație de informare și societatea nu virează nicăieri această taxă:

- la cumpărarea mărfurilor se include în costul acestora (dacă ea este evidențiată separat pe factură):

371	=	401
„Mărfuri”		„Furnizori”

- la vânzarea mărfurilor se evidențiază global pe factură, nu pentru fiecare jucărie în parte, și nu se înregistrează diferit:

4111	=	707
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

Dacă societatea a aderat la o organizație colectivă care se ocupă de colectarea, tratarea și eliminarea DEEE, atunci se virează către această organizație taxa verde în valoarea prevăzută în acordul de aderare:

652	=	5121
„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”		„Conturi la bănci în lei”

Tratament contabil pentru operațiunile privind leaseback

Care sunt înregistrările operațiunilor privind leaseback?

O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

- dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție.

Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent. Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două ope-

rațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii;

- dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se reflectă în contul de profit și pierdere.

Prin urmare:

- activul rămâne în continuare evidențiat în contabilitate în contul corespunzător 213, 214;

- amortizarea se înregistrează în continuare de către proprietar.

Înregistrarea primirii finanțării:

5121	=	167
„Conturi la bănci în lei”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”

Înregistrarea comisionului aferent contractului:

471	=	401
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Furnizori”

Plata comisionului:

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

Înregistrarea facturilor aferente ratelor de leasing:

%	=	401
		„Furnizori”
167		
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		
666		
„Cheltuieli privind dobânzile”		

Înregistrarea plății ratei:

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

Înregistrarea comisionului drept cheltuială a perioadei pe durata contractului:

628	=	471
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Cheltuieli înregistrate în avans”

Convenție de plată. Înregistrări contabile. Refacturare servicii

Societatea X are încheiată o convenție de plată cu o policlinică, prin care aceasta oferă servicii medicale angajaților, sub formă de abonament. Factura este emisă pe numele angajatorului, urmând ca acesta să-și recupereze sumele plătite, de la angajați, sub forma reținerilor salariale. Serviciile medicale sunt facturate fără TVA. Care este tratamentul contabil? Este obligatorie refacturarea serviciilor către salariați?

Angajatorii, persoane fizice sau juridice, pot să încheie contracte de asigurare voluntară de sănătate pentru angajații lor, individual sau în grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate, raporturile dintre asigurat și asigurator, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit prevederilor art. 21 alin. (3) lit. k), sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant.

Cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb leu/euro comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor. Nu se admit la deducere pentru calculul lunar al impozitului pe venitul din salarii primele de asigurare voluntară de sănătate. Sumele reținute de la salariați se înregistrează din salariul net pe baza acordului exprimat la încheierea contractului de asigurare voluntară de sănătate.

● **înregistrarea facturii primite de la policlinică:**

427	=	401
„Rețineri din salarii datorate terților”		„Furnizori”

● **reținerea din salariul net:**

421	=	427
„Personal – salarii datorate”		„Rețineri din salarii datorate terților”

● **plata furnizorului:**

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

Pachet cazare și pensiune completă. Înregistrări contabile

Societatea X vinde un pachet cazare + pensiune completă. La acest pachet se acordă un discount de 5%. Care sunt înregistrările contabilă? Cum se înregistrează discountul? Pentru 2 nopți de cazare (inclusiv mic dejun) plătite cu 100 lei se acordă încă o noapte gratuit. Care este tratamentul contabil?

1. Discountul înscris pe factură ajustează veniturile din vânzare.

Aceste venituri vor fi reduse de la momentul inițial cu valoarea acestui discount acordat. De exemplu, valoarea totală a pachetului este de 100, discountul este 5% – 5 lei.

Înregistrarea veniturilor din vânzarea pachetului (TVA 9%):

411/5311	=	%	95 lei
„Clienți”/„Casa în lei”			
		704	87 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	8 lei
		„TVA colectată”	

2. Înregistrarea veniturilor din cazare:

5311	=	%	100 lei
„Casa în lei”			
		704	91 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	9 lei
		„TVA colectată”	

Cheltuielile se colectează după natura lor:

1. Materii prime:

601	=	301
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”/analitice

2. Consum materiale:

6021	=	3021
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”

3. Înregistrarea cheltuielilor cu energia electrică, apă și gaze:

%	=	401
		„Furnizori”
605		
„Cheltuieli privind energia și apă”		
4426		
„TVA deductibilă”		

4. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

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

5. Amortizări:

6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”

● Obținerea produselor finite (produse preparate pentru micul dejun):

345/ analitic	=	711
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

● consumul produselor la micul dejun:

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

Noaptea acordată gratuit nu se înregistrează în mod distinct. Se înregistrează veniturile încasate la valoarea încasată efectiv și cheltuielile aferente după natura lor.



CCZ023