

**RAPORT
SPECIAL**

17 MONOGRAFII CONTABILE indispensabile activității dvs.

**Conform
Codului
fiscal
2017**

PDF



**Acesta nu este un Raport special GRATUIT!
Prețul de vânzare este de 47 lei.
Dvs. beneficiați GRATUIT de acest raport
deoarece faceți parte din comunitatea RENTROP & STRATON.**

17 Monografii Contabile indispensabile activitatii dvs.

© RENTROP & STRATON
(recunoscut CNCSIS conform Deciziei nr. 284/2007)

Președinte: George Straton
Director General: Octavian Breban

Manager produs: Diana Constantin
Manager Departament Editorial: David Trușcă

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

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. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.



Bdul Națiunile Unite nr. 4, bloc 107A, etajul 1,
sector 5, București
Telefon Serviciul Clienți: 021.209.45.45

Calculul costului de producție și tratamentul contabil al producției obținute

Societatea produce produse textile brodate. Se consideră că stocul de produse finite la începutul lunii este 0. Într-o lună au fost efectuate următoarele cheltuieli:

- 4 salariați cu salariul minim pe economie
- cheltuieli cu energia – 400 lei fără TVA,
- cheltuieli cu apa – 50 lei fără TVA,
- cheltuieli cu materiile prime – 2000 lei,
- amortizarea – 2000 lei.

În luna respectivă s-au produs și s-au vândut următoarele (prețul este de vânzare fără TVA):

- Tricouri – 100 bucăți x 35 lei
- Cămăși – 100 bucăți x 25 lei
- Embleme model 1 – 100 bucăți x 8 lei
- Embleme model 2 – 300 bucăți x 9 lei
- Embleme model 3 – 400 bucăți x 10 lei

Vom prezenta în continuare următoarele aspecte :

1. Care sunt actele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate?
2. Cum trebuie calculat corect costul producției și cum trebuie înregistrată corect producția?
3. Există vreo diferență în modul de înregistrare a producției în cazul în care nu toată producția obținută într-o lună ar fi vândută în acea lună și ar rămâne pe stoc o cantitate (de exemplu, să rămână în stoc 20 de tricouri)?

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

„2.2. Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.

Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

- a) cheltuieli directe;
- b) cheltuieli indirecte;
- c) cheltuieli de desfacere;
- d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;
- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = $\text{regia fixă} \times (1 - \text{nivelul real al activității} / \text{nivelul normal al activității})$.

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

- a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;
- d) costurile de desfacere;
- e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricație, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Costurile îndatorării cuprind dobânzile și alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri.

Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;

- cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

Recunoașterea și evaluarea inițială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziție sau cost de producție, după caz”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru calculul costului de producție aferent fiecărui articol/produs, trebuie evidențiate următoarele:

- cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe produs (materii prime consumate, manopera care participă efectiv la realizarea produsului respectiv, materialele consumate etc.)
- cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot atribui direct pe fiecare articol/produs (cum ar fi în cazul de față cheltuielile cu amortizarea, energia, apa). Alocarea acestor cheltuieli pe fiecare articol se face pe baza unor criterii de repartizare, cum ar fi numărul de ore de funcționare a utilajelor (în cazul amortizării), cantitatea de produse obținute pe fiecare articol de calculație (în cazul cheltuielilor cu energia, apa etc.).

În cazul prezentat, cheltuielile cu materiile prime sunt înregistrate pe total producție, nu pe articole de calculație, astfel că nu se poate calcula costul de producție pentru fiecare articol. Ar trebui ținută o fișă de calcul pentru fiecare articol sau produs în care să se evidențieze cantitatea de materii prime și materiale consumate pe fiecare articol (cămașă, tricou etc.).

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

- a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;
- d) costurile de desfacere;
- e) regia fixă nealocată costului.

Ca și documente de evidență contabilă, trebuie să întocmiți următoarele:

- Nota de recepție – recepție și constatare de diferențe (NRCD) la recepționarea materiilor prime și materialelor
- Bon de consum – la ieșirea din gestiune a materiilor prime și materialelor (darea în consum)
- Fișa de magazine (pentru evidența materiilor prime, materialelor, produselor finite)
- Raport de producție (cu ocazia obținerii produselor finite: cămași, tricouri etc.)
- Bon de predare-transfer – restituire (cu ocazia predării produselor finite la magazine)
- Lista de inventariere (document întocmit cu ocazia inventarierii stocurilor)

Modul de completare a acestor documente este prezentat în Ordinul MFP nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile.

Pentru situația prezentată în enunț, monografia contabilă este următoarea:

1. înregistrarea producției obținute la sfârșitul lunii:

- a) cheltuieli cu materii prime = 2000 lei
- b) cheltuieli cu manopera = 5000 lei
- c) cheltuieli cu asigurările sociale de stat, sănătate, șomaj = 1200 lei (calculul exact al acestor cheltuieli rezultă din statul de salariu)
- d) cheltuieli cu energia = 400 lei
- e) cheltuieli cu apa = 50 lei

Cost de producție = 8.650 lei

345	=	711	8.650 lei
„Produse finite’		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

2. vânzarea produselor finite pe bază de factură:

4111	=	%	
„Clienți”			
		701	13.500 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	2.700 lei
		„TVA colectată”	

3. descărcarea gestiunii aferente produselor finite vândute:

711	=	345	8.650 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

În cazul în care nu toate produsele finite obținute în cursul lunii ar fi fost vândute în aceeași lună, descărcarea de gestiune ar fi fost făcută la nivelul valorii ieșite din gestiune și vândute, astfel încât la sfârșitul lunii respective, conturile 345 și 711 rămân cu sold debitor, respectiv creditor.

Presupunem că au fost vândute produse finite al căror cost de producție reprezintă 7.000 lei.

● Descărcarea gestiunii:

345	=	711	7.000 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

La sfârșitul lunii:

- cont 345 prezintă sold debitor 1.500 lei;
- cont 711 prezintă sold creditor 1.500 lei.

În luna următoare, descărcarea gestiunii mărfurilor vândute se va face utilizând una din cele 3 metode: FIFO, LIFO sau metoda costului mediu ponderat.

Vânzarea bunurilor second-hand

Bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase.

Comerțul cu bunuri second-hand se desfășoară având ca beneficiari atât persoane fizice (în cazul bunurilor de consum, îmbrăcăminte), cât și persoane juridice (comerțul cu autoturisme).

Nu sunt considerate bunuri second-hand bunurile care se consumă la prima utilizare, precum și bunurile ce nu mai pot fi refolosite în niciun fel.

De regulă, bunurile second-hand provin din comerț intracomunitar sau din import.

Persoanele juridice care comercializează bunurile second-hand către utilizatori persoane fizice și juridice sunt denumite persoane impozabile revânzătoare, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane, în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

→ Cine aplică regimul special

Persoanele juridice ce au rolul de intermediari, revânzătorii, aplică regimul special de scutire pentru livrările de bunuri second-hand prevăzut la **art. 312 din Codul fiscal**, pentru care există obligația colectării taxei, în cazul bunurilor ce au fost achiziționate din interiorul Uniunii Europene, de la un furnizor:

- persoană neimpozabilă (o persoană fizică, de exemplu);
- persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă;
- persoană impozabilă revânzătoare, care a aplicat la rândul său taxarea în regim special;
- întreprindere mică, în cazul bunurilor de capital.

În cazul achizițiilor efectuate de la o întreprindere mică pentru livrările efectuate, aceasta va menționa în factura emisă către persoana impozabilă revânzătoare că livrarea în cauză se referă la bunurile prevăzute la **art. 312 alin. (1) lit. a) – d) din Codul fiscal** și că aceste bunuri au fost utilizate de întreprinderea mică ca active corporale fixe.

→ Nu se aplică regimul special pentru:

- livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, pentru importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării, importul, în regim diplomatic sau consular, al bunurilor scutite de taxe vamale și în alte situații prevăzute de **art. 293 alin. (1) lit. a) și e) – h) și art. 294 alin. (1) lit. h) – n), din Codul fiscal**, precum și de la persoane care au beneficiat de rambursarea taxei;
- livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, livrate către un cumpărător care nu comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

Aplicarea regimului special nu este obligatorie.

Persoanele juridice revânzătoare pot opta pentru aplicarea regimului normal de TVA pentru toate operațiunile pentru care este prevăzută posibilitatea aplicării regimului special.

→ Cine poate aplica regimul normal de TVA

Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.

ATENȚIE!

Nu se aplică regimul special pentru bunurile achiziționate de la persoane impozabile care au colectat TVA la vânzarea acestora.

→ În ce constă aplicarea regimului special de TVA

TVA se aplică la baza de impozitare egală cu marja profitului, exclusiv valoarea taxei aferente.

Marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare.

Prețul de vânzare este egal cu suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț.

Prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare.

Baza de impozitare este diferența dintre marja de profit realizată de persoana impozabilă revânzătoare și valoarea taxei aferente marjei respective.

Taxa colectată aferentă unei livrări se determină prin formula: *marja profitului x 19/119*.

IMPORTANT!

Dacă în cursul unei perioade marja profitului este negativă, nu se colectează TVA.

→ Prevederi speciale pentru persoana impozabilă revânzătoare la aplicarea regimului special

- În situația aplicării regimului special pentru bunurile second-hand, persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile achiziționate pentru a fi livrate cu taxare în regim special.
- În cazul achiziției intracomunitare de bunuri second-hand, acestea nu sunt considerate operațiuni impozabile în România atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor conform regimului special.
- Stabilește taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă.
- Taxa colectată într-o perioadă fiscală pentru bunurile supuse regimului special reprezintă suma taxelor pe valoarea adăugată aferente fiecărei livrări de bunuri efectuate în perioada respectivă.
- Persoana impozabilă revânzătoare ține evidența distinctă a operațiunilor pentru care se aplică regimul special. În acest scop, persoana impozabilă va întocmi:
 - un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;
 - un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special;
 - un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată.
- Persoana revânzătoare emite facturi prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură, cum sunt persoanele neimpozabile.

Factura emisă prin autofacturare trebuie să cuprindă următoarele informații:

- numărul de ordine și data emiterii facturii;
- data achiziției și numărul cu care a fost înregistrată în jurnalul special de cumpărări sau data primirii bunurilor;

- numele și adresa părților;
 - codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile revânzătoare;
 - descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;
 - prețul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignație.
- Livrările intracomunitare de bunuri care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand nu sunt scutite de taxă.
 - Persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special trebuie să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim.

ATENȚIE!

Pe factura de vânzare a bunurilor pentru care se aplică regimul special second-hand **nu se va înscrie taxa aferentă livrărilor** de bunuri supuse regimului special.

→ Prevederi pentru persoana impozabilă ce achiziționează bunuri second-hand pentru care vânzătorul a aplicat regimul special

Persoanele impozabile care achiziționează bunuri pentru care se aplică regimul special nu au dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate vânzătorului bunului.

Aplicarea regimului normal de taxare pentru operațiunile cu bunuri second hand

Persoana juridică revânzătoare are dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate.

În factura de vânzare se va colecta TVA aferentă prețului de vânzare. TVA colectată se va înscrie în factură.

EXEMPLU

O societate are ca obiect de activitate comerțul cu autoturisme second-hand și aplică regimul special pentru bunurile second-hand.

În cursul lunii iulie 2017, acesta achiziționează autoturisme uzate după cum urmează:

- de la o persoană fizică din țară, un autoturism 1, pentru care plătește suma de 25.000 lei;
- de la o societate (care nu este întreprindere mică), un autoturism utilizat de aceasta ca mijloc fix, pentru suma de 12.000 lei (din care TVA 1.916 lei);
- de la o întreprindere mică (ce declară statutul de întreprindere mică), un autoturism utilizat de acesta pentru suma de 18.000 lei (din care TVA 2.874 lei);
- achiziție din Germania de la o persoană impozabilă ce aplică regimul special un autoturism în sumă de 3.500 euro (curs valutar 4,5321 lei/euro).

În cursul aceleiași luni, societatea vinde autoturismul achiziționat din Germania cu suma de 5.200 euro (curs valutar 4,5230 lei/euro) către o persoană impozabilă Cumpărător A și autoturismul achiziționat de la societate cu suma de 17.000 lei către persoana impozabilă Cumpărător B.

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor efectuate în luna iulie

● 1. Achiziție autoturism de la o persoană fizică:

371	=	461	25.000 lei
„Mărfuri“		„Debitori diverși“	

● achitarea:

461	=	5121	25.000 lei
„Debitori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

Pentru autoturismul achiziționat de la persoana fizică ce nu are obligația întocmirii facturii se întocmește o autofaktură.

● 2. Achiziție autoturism de la o persoană juridică impozabilă română:

%	=	401	12.000 lei
371		„Furnizori”	10.084 lei
„Mărfuri”			
4426			1.916 lei
„TVA deductibilă”			

● achitarea:

401	=	5121	12.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

● 3. Achiziție autoturism de la o întreprindere mică:

371	=	401	18.000 lei
„Mărfuri”		„Furnizori”	

● achitarea:

401	=	5121	18.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

● 4. Achiziție autoturism intracomunitar (3.500 euro x 4,5321 lei/euro = 15.862 lei):

371	=	401	15.862 lei
„Mărfuri”		„Furnizori”	

● achitarea:

401	=	5121	15.862 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Nu se aplică taxarea inversă.

Achiziția nu se declară în Declarația recapitulativă.

Vânzarea autoturismelor

1. Vânzarea autoturismului din Germania către A

5.200 euro x 4,5230 lei/euro = 23.520 lei

Calcul marjă: 23.520 lei – 15.862 lei = 7.658 lei

Calcul TVA: 7.658 lei x $\frac{19}{119}$ = 1.222,7 lei

Pe factura emisă nu se înscrie în mod distinct TVA calculată, ci se va menționa că este inclusă în valoarea autoturismului și se aplică regimul special privind bunurile second-hand.

4111	=	%	<u>23.520 lei</u>
„Clienți”		707	22.297,3 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	1.222,7 lei
		„TVA colectată”	

● Descărcarea gestiunii de autoturismul vândut

607	=	371	15.862 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

2. Vânzarea autoturismului către B

Preț de vânzare: 17.000 lei.

Deoarece acest autoturism nu a îndeplinit condițiile pentru aplicarea regimului special, la achiziție s-a dedus TVA, iar la vânzare se va colecta TVA în regim normal.

Calcul TVA din prețul de vânzare: 17.000 lei x $\frac{19}{119}$ = 2.714,3 lei.

Pe factura emisă se înscrie TVA calculată în mod normal.

4111	=	%	<u>17.000 lei</u>
„Clienți”		707	14.285,7 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	2.714,3 lei
		„TVA colectată”	

● Descărcarea gestiunii de autoturismul vândut:

607	=	371	10.000 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

■ Achiziția bunurilor second-hand pentru care cumpărătorul revanzător a aplicat regimul special se raportează în decontul de TVA 300 la rândul 26.

Valoarea achizițiilor pentru care a aplicat regimul special de TVA:

25.000 lei + 18.000 lei + 15.862 lei = **58.862 lei** – sumă ce se declară în Decontul 300 la rd. 26.

Achiziția autoturismelor pentru care se aplică regimul special se înregistrează în Jurnalul pentru cumpărări cu regim special.

■ Achiziția bunurilor pentru care s-a aplicat regimul normal se raportează la rândul 22 din Decontul de TVA 300. Suma de raportat: **Baza 10.084 lei, TVA 1.916 lei – rd. 22**

Achiziția autoturismului pentru care se aplică regimul normal se înregistrează în Jurnalul pentru cumpărări cu regim normal.

- Vânzarea bunurilor second-hand pentru care se aplică regimul special se declară în formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată” la rândul 9, similar vânzărilor care se taxează în regim normal.

Suma înregistrată la rândul 9 – **Baza 36.583 lei , TVA 3.937 lei.**

Vânzarea pentru care s-a aplicat regim special de TVA se înregistrează în Jurnalul de vânzări cu regim special, cu suma de 297,3 lei baza, 1.222,7 lei TVA.

Vânzarea pentru care s-a aplicat regim normal de TVA se înregistrează în Jurnalul de vânzări cu regim normal cu suma de 14.285,7 lei baza, 2.714,3 lei TVA aferentă.

Înregistrarea achiziției auto la cumpărătorul A

Cumpărătorii de autoturisme supuse regimului special second-hand nu vor avea drept de deducere pentru TVA plătită.

2133	=	404	23.520 lei
„Mijloace de transport”		„Furnizori de imobilizări”	

Înregistrarea achiziției auto la cumpărătorul B

Cumpărătorul autoturismului supus regimului normal deduce TVA în regim normal.

%	=	404	<u>17.000 lei</u>
2133		„Furnizori de imobilizări”	14.285,7 lei
„Mijloace de transport”			
4426			2.714,3 lei
„TVA colectată”			

CONCLUZIE

Pentru o evidență corectă a TVA aferentă vânzării bunurilor second-hand este necesară documentarea completă a achizițiilor efectuate pentru a se putea dovedi în orice moment îndeplinirea condițiilor cerute de Codul fiscal pentru aplicarea regimului specific acestui tip de comerț.

Organizare gestiuni pentru comerț angro și online

O societate care are ca obiect de activitate comerț cu textile desfășoară două tipuri de activități:

1) comerț cu ridicata

2) comerț online.

ÎNTREBARE

Cum se organizează gestiunea considerând cele două tipuri de activități? La acest moment există gestiunea centrală, iar transferul între gestiuni se face la momentul primirii comenzii, efectuării vânzării online, respectiv mărfurile din gestiunea centrală sunt transferate în gestiunea online.

Care este monografia contabilă pentru întregul flux de la momentul aprovizionării până la momentul încasării creanțelor de la clienți pentru cele două tipuri de activități?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ

Având în vedere că aceleași produse pot fi livrate en gros sau online, în funcție de comenzile primite, nu se pot ține două gestiuni simultan.

Soluția aplicată de societate este corectă: recepționarea mărfurilor pe gestiune centrală (depozitul) din care se vinde en gros.

La fiecare comandă online, se întocmește o notă de transfer pentru transferarea mărfurilor din gestiunea-depozit în gestiunea-magazin. De aici, mărfurile sunt vândute mai departe.

Pentru evidența mărfurilor pe cele două gestiuni, se definesc analitice distincte, de exemplu: 371.1 „Mărfuri depozit” și 371.2 „Mărfuri magazin”.

Nu este obligatoriu să se țină evidența mărfurilor din magazin la preț de raft. Prin politicile companiei se stabilește metoda de înregistrare și evaluare a stocurilor. Metoda prețului cu amănuntul se utilizează atunci când nu sunt resurse materiale și/sau tehnice pentru evidența cantitativ-valorică sau când costurile metodei cantitativ-valorice sunt prea mari.

● Aprovizionarea cu mărfuri:

%	=	401
371.1		„Furnizori”
„Mărfuri depozit”		
4426		
„TVA deductibilă”		

● Vânzarea angro:

4111	=	%
„Clienți”		707.1
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427
		„TVA colectată”

● Încasarea clientului:

5121/5311	=	4111
„Casa în lei” / „Casa în valută”		„Clienți”

- Descărcarea gestiunii, conform metodei de evaluare fifo, lifo sau cmp (în funcție de opțiunea făcută prin politicile contabile):

607.1	=	371.1
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri depozit”

- Transfer mărfuri la magazin:

371.2	=	371.1
„Mărfuri magazin”		„Mărfuri depozit”

- Vânzare mărfuri magazin:

4111	=	%
„Clienți”		707.2
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427
		„TVA colectată”

- Încasarea clientului:

5121	=	4111
„Casa în lei”		„Clienți”

- Descărcarea gestiunii, conform metodei de evaluare fifo, lifo sau cmp (în funcție de opțiunea făcută prin politicile contabile, aceeași cu metoda folosită la angro, deoarece vorbim de același tip de produse):

607.2	=	371.2
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri magazin”

Achiziție și vânzare cereale. Monografie contabilă

Care este monografia contabilă pentru achiziție și vânzare cereale? Cât și unde se declară în decontul de TVA pentru situațiile de mai jos:

1. Import Turcia
2. Retur Turcia – marfă non calitativă (pentru 4426 – vama nu vrea să returneze TVA plătit la import și consideră returul ca fiind un export – scutit de TVA)
3. Achiziție intracomunitară BG și NL
4. Vânzare internă?

1. Import

- În funcție de scopul achiziției, cerealele se înregistrează ca materie primă sau marfă:

301 / 371	=	401
„Materii prime” / „Mărfuri”		„Furnizori”

- Înregistrarea TVA datorată și achitată în vamă:

4426	=	5121
„TVA deductibilă”		„Conturi la bănci în lei”

2. Potrivit Codului vamal al României, drepturile de import sau de export sunt rambursate când se invalidează o declarație vamală, iar drepturile au fost achitate. Rambursarea se acordă în urma unei cereri depuse de persoana în cauză în termenul prevăzut pentru depunerea cererii de invalidare a declarației vamale.

Legea 86/2006, cu modificările și completările ulterioare prevede la art. 259 că drepturile de import sau de export sunt rambursate în măsura în care se stabilește că, în momentul în care au fost plătite, cuantumul acestor drepturi nu era datorat legal sau când cuantumul lor a fost înscris în evidența contabilă contrar dispozițiilor art. 243 alin. (2) și (3). Drepturile de import sau de export sunt rambursate ori remise la depunerea unei cereri către biroul vamal în cauză într-o perioadă de 5 ani de la data la care cuantumul acestor drepturi a fost comunicat debitorului.

De asemenea, drepturile de import sunt rambursate sau remise în măsura în care se stabilește că cuantumul acestora înscris în evidența contabilă este aferent mărfurilor plasate sub regimul vamal în cauză și refuzate de importator, deoarece la data acceptării declarației vamale erau defecte sau nu respectau condițiile contractului în baza căruia au fost importate. Sunt asimilate mărfurilor defecte, mărfurile deteriorate înainte de acordarea liberului de vamă.

Rambursarea sau remiterea drepturilor de import se acordă cu condiția ca:

- a) mărfurile să nu fi fost folosite, cu excepția unei posibile utilizări inițiale necesare pentru a se verifica dacă sunt defecte sau nu respectă termenii contractuali;
- b) mărfurile să fie exportate de pe teritoriul vamal al României. La cererea persoanei în cauză, autoritatea vamală permite ca, în locul exportului, mărfurile să fie distruse sau plasate sub regimul de tranzit, antrepozitare vamală sau într-o zonă liberă ori antrepozit liber. În scopul de a primi una dintre aceste destinații vamale, mărfurile sunt considerate străine.

Prin urmare, returul mărfurilor se înregistrează ca un export, scutit de TVA, iar pentru TVA achitată în vamă se poate depune o solicitare de rambursare.

Exportul se declară la rd. 3 din decontul TVA.

3. Achiziția intracomunitară se efectuează pe baza facturii primite și a documentelor de transport și recepție. La efectuarea achiziției se aplică taxarea inversă.

301/371 „Materii prime” / „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”
--	---	--------------------

Și

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”
---------------------------	---	-------------------------

Cota de TVA aplicabilă este de 9%.

Se declară în decontul 300 la rd 5 și 5.1 și în declarația 390.

4. Vânzarea internă către persoane neimpozabile sau impozabile neînregistrate în scop de TVA conform art. 316 se efectuează prin aplicarea cotei de TVA de 9%.

411 „Clienți”	=	% 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 4427 „TVA colectată”
------------------	---	---

Și descărcarea de gestiune aferentă:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”
---------------------------------------	---	------------------

În cazul vânzării către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA se aplică prevederile art. 331 alin (2) lit. c, respectiv se aplică taxarea inversă de către beneficiar.

Factura se va emite fără TVA, urmând ca beneficiarul să aplice taxarea inversă.

411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
------------------	---	---

Vânzarea se înscrie în decontul 300 la rd. 13.

Condiția taxării inverse este ca atât beneficiarul, cât și vânzătorul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Monografie contabilă agenție de turism detailistă

Stabilim care este monografia contabilă pentru evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate de o agenție de turism detailistă pentru situația în care agenția de turism este neplătitoare de TVA și pentru situația în care agenția de turism este plătitoare de TVA.

Conform art. 2 punctul 3 lit. b) din O.G. nr. 107/1999 privind activitatea de comercializare a pachetelor de servicii turistice – Republicare, agenția detailistă este agenția care vinde sau oferă spre vânzare, în contul unei agenții de turism touroperatoare, pachete de servicii turistice sau componente ale acestora contractate cu aceasta.

În această situație, agenția detailistă (intermediară) lucrează în contul unei alte agenții – denumită touroperatoare și care își creează propriile pachete turistice – și pentru care vinde produsele create de aceasta.

De asemenea, agenția detailistă vinde bilete de avion sau asigurări în numele companiilor aeriene sau de asigurare, fără a-și asuma vreun risc în acest sens.

Pentru serviciile de intermediere prestate, agenția detailistă beneficiază de un comision.

Astfel, agenția detailistă tranzitează prin ea însăși niște sume care nu fac parte din activitatea sa de bază, nefiind răspunzătoare pentru operațiunile respective.

Activitatea sa de bază constă în comisionul de care beneficiază de la entitățile în numele cărora acționează.

Din punct de vedere contabil, sunt aplicabile prevederile punctului 432 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, conform cărora:

„432. Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.”

Așadar, sumele încasate de la clientul final și revirate de către agenția detailistă pentru agenția touroperatoare sau pentru compania de transport sau de asigurări nu reprezintă venituri pentru agenția detailistă, aceste sume fiind evidențiate cu ajutorul conturilor de terți 461 „Debitori diverși” sau 462 „Creditori diverși” – în funcție de situație.

Venitul agenției detailiste reprezintă comisionul cuvenit și se evidențiază cu ajutorul contului 708 „Venituri din activități diverse”.

Din punctul de vedere al impozitării, în baza de calcul a veniturilor totale pentru stabilirea plafonului de 100.000 euro privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor – a cărui depășire conduce la trecerea societății în categoria plătitorilor de impozit pe profit – intră doar veniturile din comisioane plus alte venituri ale societății, însă nu se regăsesc și sumele colectate în numele terților.

Din punctul de vedere al TVA, dacă societatea nu este înregistrată în mod normal în scop de TVA, atunci nu poate aplica regimul special pentru agențiile de turism, prevăzut la art. 311 din Codul fiscal.

Opțiunea de a aplica acest regim special pentru agențiile de turism este valabilă doar pentru agențiile înregistrate în mod normal în scop de TVA.

De asemenea, pentru comisionul cuvenit ei, din punctul de vedere al TVA-ului, sunt aplicabile prevederile art. 278 din Codul fiscal privind stabilirea locului prestării de servicii.

În linii mari, monografia contabilă pentru o agenție de turism detailistă este următoarea:

A) Cazul în care agenția de turism detailistă nu este înregistrată în scop de TVA:

1) primirea pachetului turistic de la agenția touroperatoare (care a creat pachetul turistic, ce conține cazare, transport, taxe de aeroport, transferuri, ghid, transport local):

461 „Debitori diverși”	=	401 / agenție touroperatoare 1000 lei „Furnizori”
---------------------------	---	--

2) vânzarea pachetului turistic către clienți, la prețul stabilit de către touroperator, de 1000 lei. Comisionul agenției detaliste este de 1% din valoarea de vânzare, perceput de la touroperator.

4111 „Clienți (A)”	=	461 „Debitori diverși”	1000 lei
-----------------------	---	---------------------------	----------

4111 „Clienți (A)”	=	708 „Venituri din activități diverse”	10 lei
-----------------------	---	--	--------

3) încasarea de la clienți:

5121 / 5311 „Conturi la bănci în lei” / „Casa în lei”	=	4111 „Clienți (A)”	1000 lei
--	---	-----------------------	----------

De asemenea, agenția detalistă înregistrează propriile sale costuri, după natură:

● chiria spațiului în care își desfășoară activitatea:

612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	=	401 „Furnizori”
--	---	--------------------

● consum de utilități (energie, gaze, apă):

605 „Cheltuieli privind energia și apă”	=	401 „Furnizori”
--	---	--------------------

● salarii:

Înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute:

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

Înregistrarea reținerilor din salarii:

421	=	%
„Personal – salarii datorate”		
		4312
		„Contribuția personalului la asigurările sociale”
		4314
		„Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”
		4372
		„Contribuția personalului la fondul de șomaj”
		444
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”

Înregistrarea cheltuielilor reprezentând contribuțiile angajatorului:

6451	=	4311
„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”		„Contribuția unității la asigurările sociale”

6452	=	4371
„Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”		„Contribuția unității la fondul de șomaj”

6453	=	4313
„Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”		„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”

6451	=	4381 / analitic fond concedii
„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”		„Fond de concedii și indemnizații”

6451	=	4381 / analitic fond accidente
„Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”		„Fond de accidente de muncă și boli profesionale”

6452	=	447
„Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”		„Fond de garantare”

● diverse servicii:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

B) Cazul în care agenția de turism detailistă este înregistrată în scop de TVA:

B.1.) dacă nu aplică regimul special pentru agențiile de turism, prevăzut la art. 311 din Codul fiscal, nefiind îndeplinită nicio excepție prevăzută la alin. (10):

1) primirea pachetului turistic de la agenția touroperatoare (care a creat pachetul turistic, ce conține cazare, transport, taxe de aeroport, transferuri, ghid, transport local, care au locul în România):

%	=	401/ agenție touroperatoare „Furnizori”
461 „Debitori diverși”		
4426 „TVA deductibilă”		

2) vânzarea pachetului turistic către client – persoană impozabilă

4111 „Clienți (A)”	=	% 461 „Debitori diverși” 704 „Venituri din servicii prestate” 4427 „TVA colectată”
-----------------------	---	--

Notă: Pentru că agenția nu aplică în acest caz regimul special pentru agenții de turism, valoarea TVA se calculează la nivelul înregului pachet (nu doar la comision).

3) încasarea de la clienți:

5121 / 5311 „Conturi la bănci în lei” / „Casa în lei”	=	4111 „Clienți (A)”
---	---	-----------------------

B.2.) dacă aplică regimul special pentru agențiile de turism, prevăzut la art. 311 din Codul fiscal, fiind îndeplinită o excepție prevăzută la alin. (10), de exemplu, călătorul este o persoană fizică:

1) primirea pachetului turistic de la agenția touroperatoare (care a creat pachetul turistic, ce conține cazare, transport, taxe de aeroport, transferuri, ghid, transport local, care au locul în România):

461 „Debitori diverși”	=	401 / agenție touroperatoare „Furnizori”
---------------------------	---	---

2) vânzarea pachetului turistic către client – persoană fizică -, la prețul stabilit de către touroperator. Factura către clientul final este emisă pentru valoarea totală, inclusiv comisionul, fără a se evidenția distinct baza și TVA, mențiunea «regimul marjei – agenții de turism».

Comisionul detailistului și, implicit, bază pentru TVA, se determină după cum urmează, în conformitate cu art. 311 alin. (4) din Codul fiscal:

- valoare comision cu TVA inclusă = valoarea de vânzare a pachetului turistic – valoarea de achiziție a pachetului turistic de la touroperator
- TVA colectată aferentă comisionului se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra comisionului care include TVA = valoarea comisionului x 19/119

Înregistrarea facturii emise către client se înregistrează astfel:

4111	=	%
„Clienți (A)”		461
		„Debitori diverși”
		704
		„Venituri din servicii prestate”
		4427
		„TVA colectată”

3) încasarea de la clienți:

5121 / 5311	=	4111
„Conturi la bănci în lei” /		„Clienți (A)”
„Casa în lei”		

De asemenea, agenția detailistă înregistrează propriile sale costuri, după natură:

→ chiria spațiului în care își desfășoară activitatea:

612	=	401
„Cheltuieli cu redevențele,		„Furnizori”
locațiile de gestiune și chiriile”		

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

→ consum de utilități (energie, gaze, apă):

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apă”		„Furnizori”

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

→ salarii:

Înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute:

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

Înregistrarea reținerilor din salarii:

421 „Personal – salarii datorate”	=	% 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale” 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj” 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”
--------------------------------------	---	--

Înregistrarea cheltuielilor reprezentând contribuțiile angajatorului:

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”
--	---	---

6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”
--	---	---

6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”
---	---	--

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4381/analitic fond concedii „Fond de concedii și indemnizații”
--	---	---

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4381/analitic fond accidente „Fond de accidente de muncă și boli profesionale”
--	---	---

6452	=	447
„Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”		„Fond de garantare”

→ diverse servicii:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

De reținut că, în cazul în care agenția de turism – înregistrată în scop de TVA – aplică regimul special de TVA pentru agențiile de turism fie prin opțiune, fie obligatoriu, conform alin. (10) al art. 311 din Codul fiscal, aceasta nu are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de către aceasta pentru furnizarea serviciului unic (reprezentat de către pachetul turistic) către client, după cum nu are obligația de a colecta TVA la întreaga valoare a serviciului facturat clientului.

TVA colectată se aplică doar la marja de profit, determinată ca diferența între suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, exclusiv cheltuielile generale ale agenției, care sunt deja incluse în valoarea serviciului plătit de călător, respectiv sunt incluse în marja agenției, în conformitate cu alin. (4) al art. 311 din Codul fiscal și punctul 85 alin. (3) din normele de aplicare.

Construcție imobil. Asociere în participațiune. Monografie contabilă

O societate dorește să încheie o asociere în participațiune cu o persoană fizică care deține terenul pe care urmează să fie construit un bloc, cu scopul vânzării aparatamentelor către terțe persoane. Ca urmare a contractului de asociere, persoana fizică dorește să primească la finalizarea lucrării două apartamente drept compensație pentru terenul adus drept aport în vederea construcției blocului.

Care sunt implicațiile fiscale, din punct de vedere al TVA, pentru terenul adus drept aport de persoana fizică și primirea aparatamentelor în schimbul terenului pus la dispoziție pentru construcție?

Care sunt obligațiile declarative pentru firmă și pentru persoana fizică și care este monografia contabilă pentru construcția și vânzarea apartamentelor și decontarea în cadrul asocierii pentru cazul expus?

Dacă se realizează un schimb de active, se au în vedere prevederile pct. 56 alin (4) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Astfel, toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

Dacă se încheie un contract de asociere în participație evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operații în participație”.

Contractul de asociere în participație trebuie să prevadă cota de participare la veniturile și cheltuielile asociației. Entitatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanța de verificare distinctă de cele corespunzătoare activității proprii. Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

Potrivit prevederilor art. 270 alin (5) din Codul fiscal, orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Pentru predarea apartamentelor se specifică predarea acestora către persoana fizică și modificarea participării acesteia la rezultatul asocierii sau încheierea asocierii.

Contractul de asociere în participație presupune ca o persoană să acorde uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.

Bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie livrare de bunuri cu plată în sensul art. 270 din Codul fiscal.

Serviciile care sunt prestate de membrii unei asocieri corespunzând părții ce i-a fost repartizată fiecăruia dintre ei în acel contract, care sunt menite să ducă la obținerea unui rezultat comun, nu constituie servicii efectuate cu plată în sensul art. 268 coroborat cu art. 271 din Codul fiscal. Faptul că aceste operațiuni sunt desfășurate de asociatul administrator este irrelevant în acest context.

Aportul la asociere nu este considerat avans la o livrare/prestare, în măsura în care sunt respectate prevederile referitoare la asocierile în participațiune, respectiv în situația în care nu au loc livrări de bunuri/prestări de servicii exclusiv între membrii asociați.

Membrii asocierii transmit pe bază de decont către asociatul administrator cheltuielile aferente bunurilor și serviciilor cu excepția situației în care părțile optează pentru taxarea operațiunilor respective.

Pe parcursul derulării contractului de asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VII al Codului fiscal revin asociatului administrator, care cuprinde în propriul decont de taxă inclusiv achizițiile de bunuri/servicii, precum și livrările de bunuri/prestările de servicii aferente asocierii. Prin drepturi și obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizițiile efectuate pentru realizarea scopului asocierii, conform prevederilor art. 297 - 301 din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile care rezultă din asociere, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform prevederilor art. 304, în cazul propriilor bunuri, și 305 din Codul fiscal, atât pentru bunurile de capital proprii, cât și de cele care au fost aduse ca aport la asociere de membrii asocierii și care sunt utilizate în scopul asocierii.

Asociatul desemnat conform prevederilor art. 125 alin. (2) din Codul fiscal are și următoarele obligații:

- să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile, în conformitate cu prevederile cap. II al titlului IV din Codul fiscal;
- să determine venitul net/pierderea obținut/obținută în cadrul asociației, precum și distribuirea venitului net/pierderii pe asociați potrivit prevederilor art. 125 alin. (5) din Codul fiscal;
- să depună o declarație privind veniturile și cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în conformitate cu prevederile art. 121 din Codul fiscal;
- să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidența fiscală, în termen de 30 de zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;
- alte obligații ce decurg din aplicarea titlului IV din Codul fiscal.

Normele date în aplicarea art. 269 din Codul fiscal cuprind două exemple similare cu situația prezentată în enunțul problemei :

„Exemplul nr. 6: O persoană fizică se asociază cu o societate înregistrată în scopuri de TVA în vederea construirii unei clădiri. Persoana fizică aduce ca aport în natură la asociere o sumă de bani. Deși contractul este numit contract de asociere în participațiune, persoana juridică nu împarte venituri și cheltuieli cu asociatul său. Conform contractului, după finalizarea clădirii, persoanei fizice i se va atribui un număr de apartamente în imobilul respectiv. Întrucât nu sunt respectate prevederile art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv asociatul administrator nu împarte venituri și cheltuieli cu asociatul său și, de asemenea, scopul asocierii nu este livrarea de bunuri către terți, nu se aplică prevederile alin. (3) - (16) referitoare la asocierea în participațiune, cu următoarele consecințe:

- asociatul administrator trebuie să colecteze TVA pentru suma de bani încasată drept aport la asociere, aceasta fiind tratată ca un avans la livrarea unei clădiri noi,
- la finalizarea clădirii, când va transfera proprietatea unei părți din apartamente asociatului, asociatul administrator va colecta TVA pentru livrarea de părți ale unei construcții noi, regularizând avansul încasat.”

„Exemplul nr. 7: O persoană fizică se asociază cu o societate înregistrată în scopuri de TVA în vederea construirii unei clădiri. Persoana fizică aduce drept aport la asociere terenul, construcția urmând a fi executată de persoana juridică care este asociatul administrator. Prin contractul de asociere se prevede că o parte din apartamentele din clădire vor fi livrate către terți și o altă parte va reveni persoanei fizice care a adus terenul în asociere.

La finalizarea clădirii, când se va transfera proprietatea unei părți din apartamente asociatului, persoană fizică, asociatul administrator va colecta TVA pentru livrarea de părți ale unei construcții noi.

Livrarea unei părți din construcție către unul din asociați nu exclude aplicarea regulilor referitoare la asocierea în participațiune pentru apartamentele care sunt livrate către terți de asociatul administrator. Contravaloarea terenului adus ca aport de persoana fizică nu este considerat avans pentru livrarea apartamentelor care îi sunt transferate de către asociatul administrator.”

Înregistrări contabile aferente asocierilor în participație pentru operațiunile desfășurate

● aportul asociatului persoană fizică:

211	=	458/asociat Pers. fizică
„Terenuri”		„Decontări din operații în participație”

Transferul apartamentelor ca restituire a aportului:

● înregistrarea obținerii imobilului

● achiziții efectuate de asociere:

%	=	401
301		„Furnizori”
„Materii prime”		
302		
„Materiale consumabile”		
4426		
„TVA deductibilă”		

● înregistrarea cheltuielilor:

%	=	4xx
628		„Furnizori” /
„Alte cheltuieli cu serviciile		„Furnizori de imobilizări”
executate de terți”		
605		
„Cheltuieli privind energia și apă”		
4426		
„TVA deductibilă”		

602	=	302
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”

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

● înregistrare salarii:

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

645	=	431, 437
„Cheltuieli privind asigurările		„Asigurări sociale” /
și protecția socială”		„Ajutor de șomaj”

● **înregistrarea producției în curs la finele lunii:**

331	=	711
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

● **Repartizarea cheltuielilor conform cotei stabilite:**

458	=	%	
„Decontări din operații în participatie”		628	% din rulaj
		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	
		602	% din rulaj
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”	
		601	% din rulaj
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		605	% din rulaj
		„Cheltuieli privind energia și apa”	
		641	% din rulaj
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		645	% din rulaj
		„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”	
		6811	% din rulaj
		„Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale”	

● **repartizarea veniturilor:**

711	=	458
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Decontări din operații în participatie”

● **La începutul lunii următoare se reia producția în curs:**

711	=	331
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”

Se înregistrează cheltuielile înregistrate în cursul lunii similar modelului de mai sus, precum și repartizarea veniturilor și cheltuielilor pe bază de Decont lunar.

● **Recepția apartamentelor finalizate destinate vânzării:**

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

La calculul impozitului pe profit aferent persoanei juridice se iau în calcul veniturile și cheltuielile din activitatea proprie și veniturile și cheltuielile preluate prin decontul transmis de asociație, societatea calculând profitul impozabil cumulat atât pentru activitatea proprie, cât și pentru cea din asociere.

TVA colectată se va declara de către asociatul (societate) care are obligația conducerii asocierii și depunerii declarațiilor.

● **Înregistrarea transferului apartamentelor către persoana fizică în contabilitatea asociației:**

458/ pers. fizică	=	%
„Decontări din operații în participație”		701
		„Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427
		„TVA colectată”

Persoana fizică va declara anual veniturile obținute din asociere.

Organizare activități de formare profesională. ONG. Monografie contabilă

O ONG desfășoară activitate de formare profesională în meseriile de frizer și manichiuristă pentru adulți persoane fizice. Această activitate se încadrează la activitatea economică? Ce declarații trebuie depuse? Care este tratamentul contabil și fiscal?

Contabilitatea asociațiilor non-profit se ține conform Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial aprobate prin O.M.E.F. nr. 1.969/2007, cu modificările ulterioare.

Evidențele contabile ale asociației vor fi ținute distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile economice, dacă există și acest gen de activități, folosind conturile contabile specifice (analitice) pentru fiecare categorie.

Activitatea menționată este activitate economică deoarece sumele respective nu se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile, stabilite la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, ci se realizează cu plata persoanelor participante.

● Înregistrarea în contabilitate a veniturilor încasate pentru cursurile efectuate:

5311	=	704
„Casa în lei”		„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”

sau

4111 sau 461	=	704
„Clienți” sau „Debitori diverși”		„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”

și

5311	=	411 sau 461
„Casa în lei”		„Clienți” sau „Debitori diverși”

Astfel, cheltuielile aferente acestei activități se înregistrează în conturile aferente de cheltuieli.

În cadrul categoriilor de cheltuieli după natura lor, conturile de cheltuieli se dezvoltă obligatoriu în analitice distincte pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială potrivit legii, și activități economice, iar în continuare se pot dezvolta în analitic în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale persoanei juridice fără scop patrimonial.

Înregistrarea cheltuielilor aferente

● remunerare persoane care susțin cursurile:

621/ analitic act. Ec	=	401
„Cheltuieli cu colaboratorii”		„Furnizori”

● **chirii spații:**

612/ analitic act. Ec = 401
„Cheltuieli cu colaboratorii” „Furnizori”

● **alte servicii:**

628/ analitic act. Ec = 401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” „Furnizori”

● **materiale consumabile:**

604 = 401
„Cheltuieli privind materialele nestocate” „Furnizori”

Conform art. 41 alin. (5) din Codul fiscal, organizațiile non guvernamentale au obligația de a declara și plăti impozit pe profit, anual, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Prin urmare, încă de la înființare, ONG-urile trebuie să depună declarația de mențiuni (formularul 010), pentru a se înregistra ca plătitoare de impozit pe profit, în vectorul fiscal și să depună declarația privind impozitul pe profit anual (formular 101) până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul, indiferent dacă desfășoară activitate economică sau nu.

Organizațiile non-profit care obțin venituri, altele decât veniturile neimpozabile aferente activităților fără scop patrimonial și care depășesc limita dintre minimul dintre echivalentul a 15.000 euro sau 10% din valoarea veniturilor neimpozabile plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora.

În acest sens se vor avea în vedere și următoarele:

- a) stabilirea veniturilor neimpozabile din activitățile fără scop patrimonial;
- b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:
 - (i) calculul sumei în lei reprezentând echivalentul a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;
 - (ii) calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);
 - (iii) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;
- c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);
- d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c), precum și a celorlalte venituri neimpozabile prevăzute de titlul II din Codul fiscal;
- e) determinarea valorii deductibile a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile avându-se în vedere următoarele:
 - (i) stabilirea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d) prin scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente activității non-profit și a unei părți din cheltuielile comune, determinată prin utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

Ca metodă de alocare a cheltuielilor comune care se pot aloca activității economice se poate utiliza ca și cheie de repartizare raportul între: Veniturile din activitatea economică/ Venituri totale.

Acest raport se aplică asupra cheltuielilor comune ce nu pot fi înregistrate de la început în analitice aferente activităților fără scop patrimonial (ex: salarii administrative, amortizări, combustibil, etc).

(ii) ajustarea cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. i), luându-se în considerare prevederile art. 25 din Codul fiscal;

f) stabilirea rezultatului fiscal ca diferența între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la lit. e);

g) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei de 16% asupra rezultatului fiscal pozitiv stabilit.

La finele exercițiului financiar se completează și se depune Declarația privind impozitul pe profit (formular 101) prin care se declară veniturile și cheltuielile realizate și se determină impozitul aferent anului precedent, ținând seama de modul de calcul prezentat mai sus.

● **Impozitul pe profit se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă:**

691	=	441
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”

Impozitul pe profitul reinvestit în 2017

Până la data de 31 decembrie 2015, măsura de scutire de impozit a profitului reinvestit s-a aplicat, în conformitate cu art. 19^a alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru profitul investit în echipamente tehnologice – mașini, utilaje și instalații de lucru – astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul desfășurării activității economice.

Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe a fost adoptat prin H.G. nr. 2.139/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Începând cu 01 ianuarie 2016, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, măsura de scutire de impozit a profitului reinvestit se aplică profitului investit în echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, precum și în programe informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității economice.

Actiunile corporale pentru care se aplică scutirea de impozit sunt cele prevăzute în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Se constată o extindere a sferei de cuprindere a activelor corporale prin includerea în categoria mijloacelor fixe ce pot face obiectul profitului reinvestit, scutit de impozit, a calculatoarelor electronice și echipamentelor periferice, mașinilor și aparatelor de casă, de control și de facturare, precum și a programelor informatice.

Ca urmare a modificărilor aduse Codului fiscal prin O.U.G. nr. 84/2016, scutirea de impozit pe profit nu mai este limitată până la data de 31 decembrie 2016. Această scutire se aplică și după data de 1 ianuarie 2017.

Profitul investit reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut **cumulat de la începutul anului, obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor** prevăzute în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate **se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.**

Profitul contabil brut cumulat de la începutul anului este profitul contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, înregistrat până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor menționate la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, fără a lua în considerare sursele proprii sau atrase de finanțare ale acestora. Pentru activele menționate, achiziționate în baza contractelor de leasing financiar, scutirea de impozit pe profit se aplică de către utilizator, cu condiția respectării prevederilor **art. 22 alin. (8) din Codul fiscal.**

Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, **din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea.** În cazul în care, în trimestrul în care se pun în funcțiune activele pentru care se poate aplica scutirea, se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, **impozitul pe profit aferent profitului investit nu se recalculează.**

În cazul micoîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, pentru aplicarea facilității **se ia în considerare profitul contabil brut cumulat de la începutul trimestrului,** respectiv investit în activele pentru care se poate aplica scutirea pe profitul reinvestit, puse în funcțiune **începând cu trimestrul în care aceștia au devenit plătitori de impozit pe profit.**

Scutirea pe profitul reinvestit se calculează trimestrial sau anual, după caz. Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. **În cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar, se realizează pierdere contabilă, nu se**

efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.

Pentru activele care fac obiectul profitului reinvestit, care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se acordă pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.

În cazul în care echipamentele tehnologice respective sunt înregistrate parțial în immobilizări corporale în curs de execuție înainte de data de 1 iulie 2014 și parțial după data de 1 iulie 2014, scutirea de impozit pe profit se aplică numai pentru partea înregistrată în immobilizări corporale în curs de execuție începând cu data de 1 iulie 2014 și care este cuprinsă în valoarea echipamentelor tehnologice puse în funcțiune în anul 2017. Aceste prevederi se aplică pentru activele considerate noi, adică nu au fost utilizate anterior datei achiziției.

IMPORTANT!

Contribuabilii care beneficiază de scutirea de impozit a profitului reinvestit au obligația de a păstra în patrimoniu activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dar nu mai mult de 5 ani. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la data aplicării facilității, potrivit legii.

În acest caz, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. Nu intră sub incidența acestor prevederi activele pentru care s-a beneficiat de scutire care se înscriu în oricare dintre următoarele situații:

- sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, efectuate potrivit legii;
- sunt înstrăinate în procedura de lichidare/faliment, potrivit legii;
- sunt distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de contribuabil. În cazul activelor furate, contribuabilul demonstrează furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

ATENȚIE!

Contribuabilii care beneficiază de scutirea pe profitul reinvestit nu pot opta pentru metoda de amortizare accelerată pentru activele respective.

Contribuabilii care au optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic aplică prevederile prezentului articol în mod corespunzător pentru anul fiscal modificat.

- ➔ **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit**

EXEMPLU

Societatea VENUS REINVEST S.R.L. este o societate plătitoare de impozit pe profit, are un capital social de 200 lei, iar rezervele legale au fost constituite în anul anterior.

La sfârșitul trimestrului I 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 200.000 lei
- profit impozabil în sumă de 220.000 lei
- calculatoare și imprimante noi pentru dotarea birourilor, achiziționate și puse în funcțiune în acest trimestru, în valoare de 60.000 lei.

La sfârșitul trimestrului II 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 450.000 lei
- profit impozabil în sumă de 475.000 lei
- echipamente tehnologice, achiziționate și puse în funcțiune în acest trimestru, în valoare de 200.000 lei.

La sfârșitul trimestrului III 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 700.000 lei
- profit impozabil în sumă de 750.000 lei
- echipamente tehnologice, achiziționate și puse în funcțiune în acest trimestru, în valoare de 500.000 lei.

La sfârșitul trimestrului IV 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 850.000 lei
- profit impozabil în sumă de 900.000 lei
- echipamente tehnologice, achiziționate și puse în funcțiune în acest trimestru, în valoare de 200.000 lei.

✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit în **trimestrul I 2017** se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit aferent trimestrului I 2017:

$$220.000 \text{ lei} \times 16\% = 35.200 \text{ lei.}$$

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit: având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 31 martie 2017, în sumă de 500.000 lei, acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:

$$60.000 \text{ lei} \times 16\% = 9.600 \text{ lei; impozit pe profit scutit} = 9.600 \text{ lei.}$$

- se calculează impozitul pe profit datorat pentru trimestrul I 2017:

$$\text{Impozit pe profit trim. I} = 35.200 \text{ lei} - 9.600 \text{ lei} = 25.600 \text{ lei.}$$

- se înregistrează impozitul datorat pentru trimestrul I 2016:

691	=	4411	25.600 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit în **trimestrul II 2017** se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit pentru perioada 01 ianuarie – 30 iunie 2017:

$$475.000 \text{ lei} \times 16\% = 76.000 \text{ lei.}$$

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit:

Având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 30 iunie 2017 în sumă de 415.600 lei acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:

$$200.000 \text{ lei} \times 16\% = 32.000 \text{ lei; impozit pe profit scutit} = 32.000 \text{ lei;}$$

✓ Pentru determinarea profitului contabil brut, la profitul contabil din bilanța de verificare se va adăuga suma cheltuielilor cu impozitul pe profit, înregistrat până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor și se va scădea suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea:

$$450.000 \text{ lei} + 25.600 \text{ lei} - 60.000 \text{ lei} = 415.600 \text{ lei}$$

- se calculează impozitul pe profit datorat pentru 1 ianuarie 2017 – 30 iunie 2017:
 Impozit pe profit cumulată de la începutul anului = 76.000 lei – 32.000 lei = 44.000 lei.
 Impozit pe profit trim. II: 44.000 lei – 25.600 lei = 18.400 lei.

● se înregistrează impozitul datorat pentru trimestrul II 2017:

691	=	44	18.400 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

- ✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit în **trimestrul III 2017** se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit pentru perioada 01 ianuarie – 30 septembrie 2017:
 $750.000 \text{ lei} \times 16\% = 120.000 \text{ lei}$

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit:
 Având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 30 septembrie 2017, în sumă de 484.000 lei, nu acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:
 $484.000 \text{ lei} \times 16\% = 77.440 \text{ lei}$; impozit pe profit scutit = 77.440 lei;

- ✓ Pentru determinarea profitului contabil brut, la profitul contabil din bilanța de verificare se va adăuga suma cheltuielilor cu impozitul pe profit, înregistrat până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor și se va scădea suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea:
 $700.000 \text{ lei} + 44.000 \text{ lei} - 60.000 \text{ lei} - 200.000 \text{ lei} = 484.000 \text{ lei}$

- se calculează impozitul pe profit datorat pentru 1 ianuarie 2017 – 30 septembrie 2017:
 Impozit pe profit cumulată de la începutul anului = 120.000 lei – 77.440 lei = 42.560 lei.
 Impozit pe profit trim III: 42.560 lei – 44.000 lei = -1.440 lei.

- nu se înregistrează impozit datorat pentru trimestrul III 2017, impozitul cumulată de la începutul anului fiind mai mic decât impozitul deja înregistrat.

- ✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit în **trimestrul IV 2017** se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit pentru perioada 01 ianuarie – 31 decembrie 2017:
 $900.000 \text{ lei} \times 16\% = 144.000 \text{ lei}$

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit:
 Având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2017, în sumă de 150.000 lei, nu acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:
 $150.000 \text{ lei} \times 16\% = 24.000 \text{ lei}$; impozit pe profit scutit = 24.000 lei;

- ✓ Pentru determinarea profitului contabil brut, la profitul contabil din bilanța de verificare se va adăuga suma cheltuielilor cu impozitul pe profit, înregistrat până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor și se va scădea suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea:
 $850.000 \text{ lei} + 44.000 \text{ lei} - 60.000 \text{ lei} - 200.000 \text{ lei} - 484.000 \text{ lei} = 150.000 \text{ lei}$

- se calculează impozitul pe profit datorat pentru 1 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2017:
 Impozit pe profit cumulată de la începutul anului = 144.000 lei – 24.000 lei = 120.000 lei.
 Impozit pe profit trim IV: 120.000 lei – 44.000 lei = 76.000 lei.

● se înregistrează impozitul datorat pentru trimestrul IV 2017:

691	=	4411	76.000 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

- repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, rezerva legală fiind deja constituită, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar:

Profit pentru care s-a beneficiat de scutire: 60.000 lei + 200.000 lei + 484.000 lei + 150.000 lei = 894.000 lei.

Profitul contabil net: 850.000 lei – 76.000 lei = 774.000 lei

129	=	1068	774.000 lei
„Repartizarea profitului”		„Alte rezerve”	

- **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit**

EXEMPLU

Societatea VENUS REINVEST S.R.L. este o societate plătitoare de impozit pe profit, are un capital social de 200 lei. Societatea nu dispune de rezerve legale constituite.

La data de 31 decembrie 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 500.000 lei;
- profit impozabil în sumă de 550.000 lei;
- investiții în calculatoare și imprimante noi pentru dotarea birourilor, achiziționate și puse în funcțiune în luna martie 2017, în valoare de 100.000 lei;
- investiții în echipamente tehnologice, achiziționate și puse în funcțiune în luna octombrie 2017, în valoare de 350.000 lei.

- ✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit **la sfârșitul anului 2017** se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit pentru perioada 01 ianuarie – 31 decembrie 2017:
550.000 lei x 16% = 88.000 lei

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit:
Având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2017 în sumă de 500.000 lei acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:
450.000 lei x 16% = 72.000 lei; impozit pe profit scutit = 72.000 lei;

Pentru determinarea sumei profitului reinvestit se vor aduna investițiile din toate trimestrele, societatea aplicând sistemul anual de declarare a impozitului pe profit:

Profit reinvestit: 100.000 lei + 350.000 lei = 450.000 lei.

- se calculează impozitul pe profit datorat pentru 1 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2017:
Impozit pe profit cumulată de la începutul anului = 88.000 lei – 72.000 lei = 16.000 lei.

- se înregistrează impozitul datorat pentru trimestrul IV 2017

691	=	4411	16.000 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

- suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar:

Profit pentru care s-a beneficiat de scutire: 100.000 lei + 350.000 lei = 450.000 lei.

- Profitul contabil net: 500.000 lei – 16.000 lei = 484.000 lei

Rezerva legală este minimul între 5% din profitul contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și 20% din capitalul social, deci 40 lei.

- Ponderea profitului reinvestit în profitul contabil este:

$$\frac{450.000 \text{ lei}}{484.000} \times 100 = 92,98\%$$

- Rezerva legală corespunzătoare profitului reinvestit este:

$$40 \text{ lei} \times 92,98\% = 37,19 \text{ lei}$$

- Profitul reinvestit de repartizat la alte rezerve:

$$450.000 \text{ lei} - 37,19 \text{ lei} = 449.962,81 \text{ lei}$$

● **Repartizarea la rezerve legale a profitului (inclusiv partea aferentă profitului reinvestit):**

129	=	1061	40 lei
„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”	

Repartizarea la alte rezerve a profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:

129	=	1068	449.962,81 lei
„Repartizarea profitului”		„Alte rezerve”	

- **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit și care înregistrează pierdere la sfârșitul anului.**

EXEMPLU

Societatea VENUS REINVEST SRL este o societate plătitoare de impozit pe profit, are un capital social de 200 lei. Societatea nu dispune de rezerve legale constituite.

La sfârșitul trimestrului I 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- profit contabil brut în sumă de 150.000 lei
- profit impozabil în sumă de 155.000 lei
- calculatoare și imprimante noi pentru dotarea birourilor, achiziționate și puse în funcțiune în acest trimestru, în valoare de 60.000 lei.

La sfârșitul anului 2017, societatea prezintă următoarea situație:

- pierdere contabilă în sumă de 100.000 lei
- pierdere fiscală în sumă de 95.000 lei.

✓ Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit în trimestrul I 2017 se parcurg următoarele etape:

● se calculează impozitul pe profit aferent trimestrului I 2017:

$155.000 \text{ lei} \times 16\% = 24.800 \text{ lei}$

● se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit: având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2017 – 31 martie 2017 în sumă de 150.000 lei acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:

$60.000 \text{ lei} \times 16\% = 9.600 \text{ lei}$; impozit pe profit scutit = 9.600 lei;

● se calculează impozitul pe profit datorat pentru trimestrul I 2017:

Impozit pe profit trim. I = $24.800 \text{ lei} - 9.600 \text{ lei} = 15.200 \text{ lei}$.

● se înregistrează impozitul datorat pentru trimestrul I 2017:

691	=	4411	15.200 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

Ținând cont de faptul că la data de 31 decembrie 2017, societatea VENUS REINVEST SRL înregistrează pierdere contabilă, aceasta nu mai are obligația constituirii de rezerve, iar impozitul pe profit nu se recalculează.

CONCLUZIE

Scutirea de impozit a profitului reinvestit nu se poate reporta de la o perioadă la alta. În perioada obținerii unui profit mai mic decât suma investită sau o pierdere, suma nescutită nu se poate recupera în perioada următoare.

Recuperare creanțe fiscale. Monografie contabilă și implicații fiscale

O societate are ca principal obiect de activitate recuperarea creanțelor din domeniul financiar bancar prin două linii de business: operațiuni de prestări servicii prin mandate (operațiune purtătoare de TVA pentru care de la 1 iunie 2017 este înregistrată drept plătitor de TVA ca urmare a ajungerii la cifra de afaceri necesară) și operațiuni de recuperare a creanțelor achiziționate prin cesiune.

ÎNTREBARE CONTABILĂ

Care este tratamentul operațiunilor de recuperare a creanțelor rezultate din contracte de credit achiziționate prin cesiune? Pentru aceste contracte, societatea achită un avans către executor, avans facturat cu tot cu TVA. Aceste sume se includ în cheltuielile lunare ale societății? Ce se întâmplă cu TVA? Are societatea dreptul să deducă taxa? Pentru cheltuielile de executare ce urmează să fie recuperate de la debitor are aceasta obligativitatea de a emite factură fiscală cu TVA, ținând cont că fac parte din operațiunile de creditare care sunt scutite de TVA?

Când se înregistrează în contabilitate veniturile aferente cheltuielilor de executare – la data plății către executor sau la data încasării efective de la debitor ca urmare a executării? Aceste sume pot fi neîncasate, societatea asumându-și riscul de neîncasare atât pentru creanța achiziționată, cât și pentru avansul acordat executorilor, taxele de timbre plătite, precum și alte cheltuieli de executare. Are obligația societatea să încarce veniturile firmei cu aceste sume, chiar dacă ele momentan sunt făcute în numele societății, urmând ca, în urma încuviințării titlului executoriu, executorul judecătoresc să le includă în totalul debitului de recuperat?

Legea dă societății posibilitatea de a calcula dobânda legală pentru debitul principal restant. Această dobândă se calculează și se înregistrează extracontabil și la achitare se trece pe venituri doar după ce s-a stins valoarea de achiziție. Are societatea obligativitatea legală și fiscală de a calcula și a înregistra la venituri această dobândă legală sau se poate ține evidența ei extracontabil și la încasare să fie inclusă pe venituri?

SOLUȚIE CONTABILĂ

Pentru recuperarea creanțelor, executorul prestează servicii către societate. Pentru onorarii, acesta colectează TVA. Pentru avansurile încasate, potrivit **art. 280 din Codul fiscal**, acesta are obligația de a emite o factură și a colecta TVA.

- Înregistrarea în contabilitate a unei facturi de avans pentru servicii ce urmează a fi prestate se înregistrează:

%	=	401/executor
4092		„Furnizori”
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Pentru deducerea TVA aferente avansului este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate și să existe o factură aferentă sumei deduse.

TVA aferentă avansului se deduce în luna în care este facturată.

La primirea facturii finale pentru serviciile prestate de executorul judecătoresc, acesta va storna avansul încasat și va emite factura pentru întreaga sumă.

● **stornarea avansului plătit:**

%	=	401/executor	minus
4092		„Furnizori”	minus
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			minus
„TVA deductibilă”			

● **înregistrarea facturii finale:**

%	=	401/executor
628		„Furnizori”
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Potrivit **art. 289 alin. (3) din Codul fiscal**, baza de impozitare cuprinde impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit normelor de aplicare a prevederilor acestui articol, orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

● **Refacturarea cheltuielilor de executare se va face cu TVA:**

411	=	%
„Clienți”		758
		„Alte venituri din exploatare”
		4427
		„TVA colectată”

Înregistrarea veniturilor în contabilitate se realizează la data emiterii facturii către client (de refacturare a cheltuielilor). Prin înregistrarea facturii primite de la executor și a facturii emise către client se realizează corespondența cheltuielilor cu veniturile aferente.

Pentru a fi incluse în debitul de recuperat de la client, sumele trebuie să fie facturate și înregistrate în contabilitate.

Pentru ajustarea creanțelor incerte pentru care există riscul neîncasării acestora, societatea poate constitui ajustări pentru deprecierea creanțelor.

6814	=	491
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

În situația în care asupra clientului este deschisă procedura falimentului sau insolvenței, ajustările pot fi deductibile în procent de 100% în condițiile **art. 26 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal**.

Dobânda legală se poate calcula potrivit prevederilor **O.G. nr. 13/2011**, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a încasa aceste accesorii ale debitului principal, debitorul trebuie să fie înștiințat de aplicarea dobânzilor.

Potrivit **pct. 310 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, în conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Potrivit **pct. 435** din același ordin, în veniturile din exploatare se includ alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

Înregistrarea veniturilor din penalități se va efectua potrivit prevederilor contractuale. Nu este stabilit prin lege un moment specific de înregistrare. Acestea se pot înregistra și la încasarea sumei.

Înregistrări contabile privind contractarea unui împrumut de la un IFN

O societate a contractat un împrumut de la un IFN în sumă de 53.000 euro. În contul curent s-a transferat numai suma de 50.000 euro, diferența rămânând în contul IFN pentru acoperirea comisioanelor și a dobânzii.

Ca documente justificative sunt extrasele de cont emise de IFN. Care este monografia contabilă pentru înregistrarea acestui împrumut? Extrasul de cont emis de IFN reprezintă document justificativ în contabilitatea societății?

Conform **art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, a contabilității**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Documentele justificative în baza cărora se efectuează înregistrările în contabilitate sunt cele prevăzute în O.M.F.P. nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile.

În acest ordin, la **punctul 25 din ANEXA nr. 1: NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile se arată:**

„25. Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.

Pentru operațiunile economice pentru care, conform prevederilor Codului fiscal, nu există obligația întocmirii facturii, înregistrarea în contabilitate a acestora se efectuează pe baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.”

În Codul fiscal, la **art. 319 Facturarea, la alin. (7)** se arată:

„(7) Prin excepție de la **alin. (6) lit. a) și d)**, persoana impozabilă nu are obligația emiterii de facturi pentru operațiunile scutite fără drept de deducere a taxei conform **art. 292 alin. (1) și (2)**.”

Din textele de lege prezentate, reiese că factura nu este document obligatoriu de întocmit pentru operațiunile scutite fără drept de deducere.

În lipsa facturii, pentru operațiunile scutite fără drept de deducere – așa cum sunt activitățile de creditare – documentele justificative în baza cărora se efectuează înregistrări contabile sunt contractele și extrasele de cont bancar.

Așadar, înregistrarea în contabilitate a împrumutului obținut de la IFN și a tuturor cheltuielilor accesorii acestuia – dobândă, comisioane – se face pe baza contractului de împrumut și a extraselor bancare în care sunt evidențiate încasarea sumelor de bani reprezentând împrumutul primit de la IFN, plățile privind dobânzile și comisioanele de acordare/administrare.

Propunem următoarele înregistrări ale creditului:

1) în baza contractului, se înregistrează subscrierea împrumutului, la curs BNR valabil la data contractului:

461/analitic IFN „Debitori diverși”	=	167/analitic împrumut IFN „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	53.000 euro * curs BNR valabil la data contractului
--	---	---	--

2) în baza contractului, se înregistrează întreaga dobândă aferentă, la curs BNR valabil la data contractului:

debit 8051
„Dobânzi de plătit”

valoarea integrală în euro a dobânzii *
curs BNR valabil la data contractului

3) în baza extrasului de cont bancar, se înregistrează încasarea creditului, în valoare de 50.000 euro, la curs BNR valabil la data încasării:

5124
„Conturi la bănci
în valută”

=

461/ analitic IFN
„Debitori diverși”

50.000 euro * curs BNR
valabil la data încasării

6) se înregistrează diferențele de curs:

665
„Cheltuieli din diferențe
de curs valutar”

=

461
„Debitori diverși”

sau

461
„Debitori diverși”

=

765
„Venituri din diferențe
de curs valutar”

7) presupunem că diferența de 3.000 euro reprezintă prima rată a dobânzii lunare, în valoare de 2.000 euro, și comisioanele de 1.000 euro.

Probabil că reținerea din creditul efectiv acordat a dobânzii și a comisioanelor este stipulată și în contractul de împrumut.

a) înregistrarea comisioanelor de acordare, în baza contractului și a extrasului de cont:

471
„Cheltuieli înregistrate
în avans”

=

461
„Debitori diverși”

1.000 euro * curs BNR
valabil la data contractului

b) lunar, pe toată durata contractului, se înregistrează cheltuiala privind comisioanele:

628
„Alte cheltuieli cu serviciile
executate de terți

=

471
„Cheltuieli înregistrate
în avans

suma în lei stabilită la lit. a)
împărțită la numărul
de luni aferente contractului

c) înregistrarea dobânzii aferente primei luni, în baza contractului și a extrasului de cont:

666
„Cheltuieli privind dobânzile”

=

1687
„Dobânzi aferente altor
împrumuturi și datorii asimilate”

2.000 euro * curs BNR
valabil la data contractului

d) închiderea datoriei cu dobânda:

1687	=	461	2.000 euro * curs BNR valabil la data contractului
„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”		„Debitori diverși”	

e) se scade prima rată a dobânzii din credit cont 8051:

credit 8051		2.000 euro * curs BNR valabil la data contractului
„Dobânzi de plătit”		

8) plata lunară a ratelor privind împrumutul:

167 / analitic împrumut IFN	=	5124	cu rata lunară în euro * curs BNR valabil la data plății
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Conturi la bănci în valută”	

9) lunar, la finalul fiecărei luni, se înregistrează evaluarea soldului contului 167 la cursul BNR comunicat în ultima zi, prin înregistrarea diferențelor de curs:

665	=	167
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”

sau

167	=	765
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Venituri din diferențe de curs valutar”

10) dobânda lunară se înregistrează astfel:

666	=	1687	cu rata lunară a dobânzii în euro * curs BNR valabil la data plății
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

concomitent cu scăderea din cont 8051:

credit 8051		cu rata lunară a dobânzii în euro * curs BNR valabil la data contractului
„Dobânzi de plătit”		

11) plata dobânzii, în baza extrasului de cont:

1687		5124	cu rata lunară a dobânzii în euro * curs BNR valabil la data plății
„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”		„Conturi la bănci în valută”	

12) dacă la finalul exercițiului financiar există dobânda care nu este achitată sau are scadența în anul următor și care aparține exercițiului curent, dobânda se înregistrează pe cheltuială la data de 31 decembrie, la cursul BNR valabil la această dată:

666	=	1687	
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	valoarea în valută a dobânzii neachitate/sau cu scadența în anul următor * curs BNR valabil la data de 31 decembrie

concomitent se scade dobânda din cont 8051:

credit 8051 „Dobânzi de plătit”			valoarea în valută a dobânzii neachitate/ sau cu scadența în anul următor * curs BNR valabil la data contractului
------------------------------------	--	--	---

13) la închiderea exercițiului financiar, soldul contului 1687 se evaluează la curs BNR comunicat în ultima zi a anului;

14) la data plății dobânzii, se efectuează următoarea înregistrare:

1687	=	5124	
„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”		„Conturi la bănci în valută”	valoarea în valută a dobânzii neachitate/sau cu scadența în anul următor * curs BNR valabil la data plății

și înregistrarea diferențelor de curs:

665	=	1687	
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

sau

1687	=	765	
„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”		„Venituri din diferențe de curs valutar”	

Bază legală:

- punctele 53, 302 alin. (2), 304, 325, 364 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;
- funcțiunea conturilor 167, 1687, 8051 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Plata dividendelor către Depozitarul Central. IFRS

Care este înregistrarea contabilă pentru plata tuturor dividendelor nete către Depozitarul Central urmând ca Depozitarul Central să facă plata dividendelor către acționari? Evidența contabilă se efectuează conform reglementărilor IFRS.

Distribuitorul de dividende aplică IAS 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare, punctele 12 și 13 care prevăd următoarele:

„SECȚIUNEA 3: Dividende

12. Dacă o entitate declară dividendele deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii (așa cum sunt definite în IAS 32

Instrumente financiare: prezentare ulterior datei bilanțului, entitatea nu trebuie să recunoască dividendele respective ca datorie la data bilanțului.

13. Dacă dividendele sunt declarate după perioada de raportare, dar înainte să fie autorizată publicarea situațiilor financiare, dividendele nu sunt recunoscute drept datorie la sfârșitul perioadei de raportare, deoarece nu există nicio obligație la acea dată. Astfel de dividende sunt prezentate în note în conformitate cu IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare.”

Începând cu anul 2017, Ordinul nr. 1.286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată este abrogat de Ordinul nr. 2844 din 12 decembrie 2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, care se aplică începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar al anului 2016.

Astfel, în anul 2017 se vor aplica prevederile acestui ordin, în ceea ce privește acordarea dividendelor din profitul anului 2017.

În cadrul Reglementărilor contabile, la punctele 139 și 140:

„139._

(1) Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după perioada de raportare, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profitul determinat în baza IFRS și cuprins în situațiile financiare anuale, nu trebuie recunoscute ca datorie la finalul perioadei de raportare. În acest sens, sumele reprezentând dividende sunt reflectate în conformitate cu prevederile pct. 140.

(2) Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui acționar constituie dividend.

140._

(1) Sumele reprezentând dividende datorate sunt evidențiate în rezultatul reportat, urmând ca, după aprobarea de către adunarea generală a acționarilor a acestei destinații, să fie reflectate în contul 457 „Dividende de plătit”.

(2) La contabilizarea dividendelor sunt avute în vedere prevederile IAS 10.”

Din punct de vedere contabil, din paragrafele legale prezentate, rezultă că sumele din profitul care va fi distribuit la dividende rămân reflectate în contul de rezultat reportat, urmând ca după aprobarea situațiilor financiare de către AGA să fie recunoscute ca datorie din dividende.

Depozitarul Central are doar un rol de intermediar, de colector între societatea care distribuie dividende și acționarii săi.

Potrivit art. 133 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2016, cota de impozit de 5% se aplică asupra veniturilor din dividende distribuite începând cu data de 1 ianuarie 2016, indiferent de anul pentru care se face repartizarea profitului.

Impozitul pe dividend se reține la sursă la data efectuării plăților de dividend către asociați (depozitarul central) și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-au plătit efectiv aceste dividende. Până la aceeași dată se și declară în Declarația 100.

Cu ocazia depunerii situațiilor financiare, AGA decide repartizarea profiturilor realizate în anul 2016 și din anii/anul anterior pe destinația dividende și se va întocmi un Proces-Verbal prin care AGA decide repartizarea profitului pe destinația dividende.

- Astfel, după ședința AGA de aprobare a bilanțului se înregistrează repartizarea profitului pe destinațiile stabilite prin hotărârea AGA:

117	=	457.Depozitarul Central	(dividende de plată către
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”	Depozitarul Central)

- Înregistrarea reținerii impozitului pe dividende:

457.Depozitarul Central	=	446	
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și	
		vărsăminte asimilate”	

- Înregistrarea plății dividendelor către Depozitarul Central:

457.Depozitarul Central	=	5121	
„Dividende de plată”		„Conturi la bănci în lei”	

- Plata impozitului pe dividende până pe data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit dividendele către Depozitarul Central:

446	=	5121	
„Alte impozite, taxe și		„Conturi la bănci în lei”	
vărsăminte asimilate”			

Prin urmare, societatea va înregistra dividendele plătite către Depozitarul Central cu ajutorul contului 457 „Dividende de plată” și va plăti impozitul pe dividende până pe data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit dividendele către depozitarul central.

Anulare cod TVA. Societate inactivă. Monografie contabilă și implicații fiscale

O societate înregistrată la contribuabili mijlocii cu anul 2016 este plătitoare de TVA lunar, impozit profit, salariați și înregistrată în ROI. S-a primit decizie de declarare în inactivitate (data deciziei 21.03.2016) conform art. 92 alin. (1) lit. e) durata de funcționare a societății expirată.

Societatea are activitate, dar din greșeală nu s-a verificat actul constitutiv al societății care ar fi trebuit modificat la Registrul Comerțului, astfel că societatea figurează în funcțiune la Registrul Comerțului conform certificatului constatator, iar cei de la ANAF au declarat-o inactivă prin anularea din oficiu a înregistrării în scop de TVA.

Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scop de TVA confirmă că are codul anulat cu data de 29.03.2016 ca urmare a declarării stării de inactivitate. În Registrul contribuabililor inactivi apar:

- data publicării 31.03.2016,
- data inactivitate 29.03.2016.
- interogarea VAT la 14.04.2016: DA număr valid de înregistrare TVA

1. Care este data până la care se pot emite facturi în regim normal?

2. Cum se emit facturile dacă societatea este inactivă prin anularea din oficiu a TVA?

3. Societatea desfășoară activitate de comerț cu ridicata și e obligată să facă ajustări (are un stoc mare de mărfuri procurate din țară, dar marea parte din UE cu regimul de taxare inversă). Care este monografia contabilă? Cum se declară în Decontul TVA 300?

1. Potrivit art. 316 alin 11) lit.a) din Codul fiscal, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă este declarată inactivă conform prevederilor Codului de procedură fiscală, de la data declarării ca inactivă.

Potrivit alin. (15) al art. menționat, anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (6) și (8) de la data prevăzută la alin. (11) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (7) și (9) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată.

Având în vedere că data declarării ca inactivă este data de 29 martie 2016, această dată este cea considerată prima zi aferentă perioadei de inactivitate.

Ultima zi în care se pot emite facturi cu regim normal este 28 martie.

Conform prevederilor O.U.G. nr. 84/2016, ținând cont de faptul că nu se mai justifică restricționarea accesului operatorilor economici la un cod valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare prin înscrierea în registrul operatorilor intracomunitari, având în vedere că în prezent există alte pârguii, mai eficiente, pentru prevenirea evaziunii fiscale, inclusiv în ceea ce privește operațiunile intracomunitare, având în vedere necesitatea asigurării unui tratament fiscal echitabil în cazul contribuabililor care își redobândesc codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin repunerea în drepturi a acestora și a beneficiarilor care au efectuat achiziții de bunuri/servicii de la aceștia, în perioada în care nu au avut un cod valid de TVA, începând cu data de 1 ianuarie 2017 s-au abrogat toate prevederile referitoare la Registrul Operatorilor Intracomunitari, codul de TVA al tuturor persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, fiind valid, implicit în VIES.

Pentru a realiza operațiuni intracomunitare, societatea trebuie să obțină un cod special de TVA potrivit art. 317, cu modificările și completările ulterioare, aduse prin O.U.G. nr. 84/2016.

Obținerea unui cod special de TVA este obligatorie în cazul prestării și achizițiilor serviciilor intracomunitare.

2. În perioada de anulare a Codului de TVA se aplică prevederile art. 11 din Codul fiscal.

Potrivit art. 11 alin. 6) contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate.

În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323. În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.

De asemenea, conform art. 11 alin.(8), persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c)—e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323.

3. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

- bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;
- bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării;
- achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

TVA aferentă bunurilor achiziționate se include în costul bunurilor.

Potrivit art. 304 din Codul fiscal în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Prin urmare, pentru bunurile de natura stocurilor existente în stoc se ajustează TVA dedusă inițial la achiziția acestora, inclusiv TVA dedusă în cazul achizițiilor intracomunitare prin aplicarea taxării inverse.

● **Ajustarea se realizează prin includerea în cost articol contabil:**

301/371/303	=	4426
„Materii prime”/„Mărfuri”/ „Materiale de natura obiectelor de inventar”		„TVA deductibilă”

De asemenea, în baza articolului 305 din Codul fiscal și pct. 76 din Normele de aplicare se ajustează și TVA aferentă imobilizărilor considerate bunuri de capital.

Bunurile de capital sunt imobilizările corporale amortizabile, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât imobilele.

Perioada de ajustare începe:

– de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital altele decât construcțiile dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării.

În perioada de ajustare prevăzută se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.

TVA pentru bunurile de capital se va ajusta anual, în cadrul perioadei de ajustare, pentru o cincime sau o douăzecime din taxa aferentă achiziției, fabricării, construcției bunurilor respective.

În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

Ajustarea se reflectă în ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile.

În situația în care persoana impozabilă nu a efectuat ajustările de taxă în ultimul decont sau a efectuat ajustări incorecte, ajustarea se reflectă în declarația utilizată pentru aplicarea prevederilor art. 324 alin. (9) din Codul fiscal, al cărei model este aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

După înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru cazurile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. c), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 la regimul normal de

taxare, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Ajustarea se reflectă în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

De exemplu, dacă autoturismul a fost achiziționat cu 3 ani în urmă, perioada de ajustare rămasă este de 2 ani, TVA dedusă la achiziție este 10.000 lei, TVA de ajustat este:

$$(10.000/5 \text{ ani}) \times 2 \text{ ani} = 4.000 \text{ lei}$$

● **Înregistrare TVA:**

635	=	4426	4.000 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”	

La recâștigarea dreptului de deducere a TVA se anulează înregistrarea, cu aceeași sumă.

În decontul de TVA 300, suma rezultată din ajustarea TVA se înregistrează la rândul de regularizări Taxă dedusă cu semnul minus.

Rambursare TVA din alte state membre. Bonuri fiscale fără CUI. Monografie contabilă

O societate are achiziții de combustibil pe teritoriul Comunității Europene (bon fiscal fără date de identificare ale firmei din România). Cum înregistrează în contabilitate aceste bonuri? Pe baza acestor documente se poate face cerere de rambursare TVA din statul respectiv? Dacă are o factură externă de servicii (cod TVA valid în ROI) în care s-a facturat cu TVA, aceasta va fi declarată 390?

Deși conform art. 73, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat conform legislației din statul membru de rambursare, considerăm că rambursarea se poate solicita dacă se poate exercita dreptul de deducere al TVA.

Conform art. 69, alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Facturile emise în sistem simplificat trebuie să conțină cel puțin următoarele informații, conform art. 319, alin. 21):

- a) data emiterii;
- b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;
- d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;
- e) În cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin. (2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică.

De asemenea, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit art. 319 alin. (12), se poate opta pentru emiterea unei facturi simplificate, dacă valoarea facturilor, inclusiv TVA, nu este mai mare de 100 euro.

În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate, trebuie respectate prevederile Ghidului practic privind reflectarea în contabilitate a operațiunilor reglementate de O.U.G. nr. 34/2009. Ghidul prevede următoarele:

(2) Înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua în următoarele condiții:

(i) entitatea solicită furnizorului facturi fiscale aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

sau

ii) entitatea justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, fie cu alte documente, cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli.

Exemplu monografie contabilă – document justificativ: decont de cheltuieli (la care se atașează bonul fiscal):

6022	=	542.X	cu valoarea integrală a bonului (inclusiv TVA)
„Cheltuieli privind combustibilii”		„Avansuri de trezorerie”	

În cazul în care combustibilul este deductibil parțial, înregistrarea se poate face:

6022.neded „Cheltuieli privind combustibilii”	=	542.X „Avansuri de trezorerie”
--	---	-----------------------------------

6022.ded „Cheltuieli privind combustibilii”	=	542.X „Avansuri de trezorerie”
--	---	-----------------------------------

Așadar, trebuie reținut faptul că dreptul de deducere a TVA pe baza bonurilor fiscale se exercită dacă a fost înscris CUI-ul beneficiarului pe acesta și dacă valoarea bonului, inclusiv TVA, este mai mică de 100 euro. În cazul prezentat, pentru a beneficia de deducere și a se putea solicita rambursarea TVA, se poate cere furnizorului emiterea unei facturi pe baza bonurilor fiscale.

În ceea ce privește factura externă de servicii, menționăm că obligațiile beneficiarului român care efectuează o achiziție intracomunitară de servicii, taxabile în România (prin taxare inversă), indiferent dacă a primit o factură cu sau fără TVA, diferă în funcție de modul de înregistrare în scopuri de TVA – conform art. 316 sau conform art. 317 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, conform prevederilor Circularei M.F.P. nr. 8.1544/11 octombrie 2010, beneficiarul român are următoarele obligații:

- dacă este înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, va avea obligația să depună decontul de TVA (formularul 300), în care să înregistreze taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii ca taxă colectată și deductibilă și să depună declarația recapitulativă (formularul 390);
- dacă este înregistrat în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal sau ar fi avut obligația să se înregistreze conform acestui articol, va avea obligația să depună decontul special de taxă (formularul 301), să efectueze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii, și să depună declarația recapitulativă (formularul 390).

În situația în care furnizorul/prestatorul din alt stat membru a emis facturi fiscale cu TVA din statul în care se consideră că a avut loc livrarea sau prestarea, aceasta va fi inclusă în baza de impozitare a TVA pentru achiziția intracomunitară de bunuri/servicii care are locul în România.

În concluzie, dacă atât prestatorul, cât și beneficiarul au un cod valabil de TVA și dacă este o prestare de servicii intracomunitară pentru care se datorează TVA în România (prin taxare inversă), factura va fi declarată în declarația recapitulativă 390, iar valoarea TVA din factură va fi inclusă în baza de impozitare (se va face taxare inversă la valoarea totală a facturii).

Cote diferențiate de TVA pe aceeași factură în domeniul HORECA

Cotele de TVA aplicabile în domeniul HORECA sunt cele prevăzute la art. 291 din Codul fiscal:

- Cota standard de 19% pentru anul 2017 se aplică asupra bazei de impozitare, pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce. Este cota aplicabilă serviciilor prestate.
- Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:
 - cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Prin cazare în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară se înțelege cazarea în structurile de primire turistice cu funcțiuni de cazare turistică cum sunt: hoteluri, hoteluri-apartament, moteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică.

Cota redusă de taxă de 9% se aplică pentru tipurile de cazare:

- cazare fără mic dejun;
- cazare cu mic dejun – combinația prestabilită a serviciilor de cazare și de asigurare a micului dejun, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- cazare cu demipensiune – combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun și a prânzului sau a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- cazare cu pensiune completă – combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului și a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- cazare cu „all inclusive” – combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului, a cinei, a gustărilor dintre mese și a oricăror altor servicii de agrement turistic oferite cu mijloace proprii ale structurii de primire turistică, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total.

În cazul cazării cu demipensiune, cu pensiune completă sau cu „all inclusive”, cota redusă de TVA se aplică asupra prețului total al cazării, **care poate include și băuturi alcoolice.**

Orice persoană care efectuează în nume propriu sau care intermediază astfel de operațiuni în nume propriu, dar în contul altei persoane aplică cota de 9% a taxei, cu excepția situațiilor în care este obligatorie aplicarea regimului special de taxă pentru agenții de turism.

- livrarea alimentelor, inclusiv băuturi, **cu excepția băuturilor alcoolice**, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele.

Cota redusă de taxă de 9% se aplică pe tot lanțul economic, de la producție până la vânzarea către consumatorul final, de către toți furnizorii, indiferent de calitatea acestora, producători sau comercianți.

- serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice;

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator.

În cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care este emisă o factură sau este încasat un avans, înainte de data livrării/prestării, pentru care se aplică cota în vigoare la data la care a fost emisă factura ori la data la care a fost încasat avansul.

În cazul schimbării cotei, se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Pentru determinarea locului de prestare a serviciilor, în cazul intermediarilor, regulile sunt următoarele:

- locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.
- locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

Locul prestării serviciilor este considerat a fi:

- locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping;
- locul prestării efective, pentru serviciile de restaurant și catering, cu excepția celor prestate efectiv la bordul navelor, al aeronavelor sau al trenurilor pe parcursul unei părți a unei operațiuni de transport de călători efectuate în cadrul Uniunii Europene;
- locul de plecare a transportului de călători, pentru serviciile de restaurant și catering furnizate efectiv la bordul navelor, al aeronavelor sau al trenurilor în timpul unei părți a unei operațiuni de transport de călători efectuată în Uniunea Europeană. Parte a unei operațiuni de transport de călători efectuată în Uniunea Europeană înseamnă acea parte a operațiunii efectuate, fără escală în afara Uniunii Europene, între punctul de plecare și punctul de sosire al transportului de călători. Punctul de plecare a unui transport de călători înseamnă primul punct stabilit pentru îmbarcarea călătorilor în interiorul Uniunii Europene, dacă este cazul, după o oprire în afara Uniunii Europene. Punctul de sosire a unui transport de călători înseamnă ultimul punct stabilit pentru debarcarea în interiorul Uniunii Europene a călătorilor care s-au îmbarcat în Uniunea Europeană, dacă este cazul înaintea unei opriri în afara Uniunii Europene. În cazul unei călătorii dus-întors, traseul de retur este considerat o operațiune de transport separată;
- locul de închiriere a unei ambarcațiuni de agrement unei persoane neimpozabile, cu excepția închirierii pe termen scurt, este locul unde ambarcațiunea de agrement este pusă efectiv la dispoziția clientului, în cazul în care serviciul respectiv este prestat efectiv de către prestator din locul în care este situat sediul activității sale economice sau sediul său fix. Prin termen scurt se înțelege deținerea sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;
- locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului, în cazul închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport.

Prin urmare, serviciile din domeniul turistic prestate de persoanele juridice din România sunt supuse cotelor de TVA din România, indiferent dacă beneficiarii sunt persoane fizice neimpozabile sau persoane juridice ori fizice impozabile, pentru serviciile de cazare, alimentație, închiriere mijloace de transport sau ambarcațiuni.

În ceea ce privește prestarea de servicii către populație, unitățile de cazare ce încasează de la persoanele fizice sume în numerar sau prin utilizarea cardurilor de debit/credit au obligația, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Acești operatori economici au obligația să emită bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale și să le înmâneze clienților.

La solicitarea clienților, aceștia vor elibera și factura.

În cazul în care operatorilor economici nu înmânează clientului bonul fiscal sau înmânează un alt document decât bonul fiscal, cu excepția situației în care s-a defectat aparatul de marcat, clientul este obligat să solicite operatorului economic înmânarea bonului fiscal.

În cazul în care operatorii economici refuză emiterea și înmânarea bonului fiscal clientului, acesta din urmă are dreptul de a beneficia de bunul achiziționat sau de serviciul prestat fără plata contravalorii acestuia.

Operatorii economici sunt obligați să afișeze la loc vizibil un anunț detaliat de atenționare a clienților cu privire la obligația respectării dispozițiilor referitoare la emiterea bonurilor fiscale.

Bonul fiscal trebuie să cuprindă:

- denumirea și codul de identificare fiscală ale operatorului economic emitent;
- adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal;
- logotipul și seria fiscală ale aparatului;
- numărul de ordine;
- data și ora emiterii;
- *denumirea fiecărui bun livrat sau serviciu prestat;*
- prețul sau tariful unitar;
- cantitatea; valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei de taxă;
- *valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;*
- valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote de taxă, cu indicarea nivelului de cotă;
- valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul.

EXEMPLU

O pensiune oferă servicii de cazare cu mic dejun sau cu demipensiune, închiriere de biciclete și scutere, restaurant, plimbări cu trăsura sau lecții de echitație turiștilor.

În luna iunie, pensiunea înregistrează următoarea succesiune de operații:

- în data de 16 iunie încasează avans suma de 100 lei pentru rezervarea online a unei camere duble cu mic dejun, în perioada 18-19 iunie. Valoarea totală a serviciilor de cazare cu demipensiune este de 300 lei/cameră. Încasarea se face prin virament bancar, factura se emite și se transmite pe e-mail clientului.
- în data de 18 iunie se prezintă clienții și se înregistrează:
 - lecții de echitație în valoare totală de 200 lei;
 - masa în valoare totală de 176 lei, din care băuturi alcoolice în valoare de 50 lei;
 - închiriere scuter - 100 lei.
- în data de 19 iunie, valoarea totală de plată este:
 - diferența de plată cameră: 300 lei - avans 100 lei + lecții echitație 200 lei + închiriere scuter 100 lei = 500 lei.

Cotele de TVA aplicabile fiecărui serviciu sunt:

- cazare cu demipensiune 300 lei - cota de TVA 9%;
- lecții echitație 200 lei - cota de TVA 19%;
- băuturi alcoolice - cota de TVA 19%;
- masa servită - cota de TVA 9%;
- închiriere scuter - cota de TVA 19%.

► Înregistrarea operațiilor în contabilitate

● Încasarea avansului pe baza facturii emise, cu cota de TVA 9%:

411	=	%	<u>100 lei</u>
„Clienți”		419	92 lei
		„Clienți-creditori”	
		4427	8 lei
		„TVA colectată”	

și:

5121	=	411	100 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

- Servire masă în restaurant cu cote de 9% și 19%:
 - băuturi alcoolice – 50 lei, din care TVA, 8 lei
 - alimente cu cota 9% – 126 lei, din care TVA, 10,4 lei.

5311	=	%	176 lei
„Casa în lei”		707	42 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427/cota 20%	8 lei
		„TVA colectată”	
		7015	115,6 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427/cota 9%	10,4 lei
		„TVA colectată”	

- Emitere bon fiscal pentru cazare, închiriere scuter, lecții echitație cu menționarea avansului încasat anterior, cu semnul minus:

TVA aferentă cazare – 300 lei/1,09 x 9% = 24,7 lei.

TVA aferentă lecții echitație și închiriere scuter – 300 lei/1,19 x 19% = 48 lei

5311	=	%	500 lei
„Casa în lei”		704	275,3 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427/analitic 9%	24,7 lei
		„TVA colectată”	
		704	168 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		706	84 lei
		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	
		4427/analitic 19%	48 lei
		„TVA colectată”	
		419	- 92 lei
		„Clienți-creditori”	
		4427/analitic 9%	- 8 lei
		„TVA colectată”	

CONCLUZIE

În cazul operațiunilor în domeniul turismului se pot aplica cote de TVA diferite în funcție de natura serviciului prestat. Facturile vor evidenția distinct fiecare serviciu și TVA aferentă cotei corespunzătoare.

Tichete cadou și tichete de masă. Monografie contabilă

ÎNTREBARE CONTABILĂ

Care este tratamentul tichetelor de masă și tichetelor cadou și care este baza legală? Care este monografia contabilă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ

Tichetele cadou acordate salariaților se supun următoarelor reguli:

- Cheltuielile rezultate din acordarea tichetelor cadou salariaților și copiilor minori ai acestora în condițiile legii se încadrează drept „cheltuieli sociale” în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern al angajatorului.
 - Cheltuielile sociale sunt deductibile în limita unei cote de până la 5% din valoarea cheltuielilor cu salariile personalului pentru calculul impozitului pe profit (art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal), respectiv la calculul venitului net anual din activități independente determinate în sistem real, de exemplu PFA (**art. 68 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal**).
 - Angajatorul nu datorează contribuții sociale obligatorii pentru tichetele cadou acordate în baza contractului de muncă drept cadouri salariaților, cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, sau drept cadouri oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei (prin coroborarea **art. 142 lit. b), 158 alin. (1), 188, 195 alin. (2), 204 alin. (2) și art. 212 alin. (2) din Codul fiscal**).
 - De asemenea, angajatorul nu datorează contribuții sociale obligatorii pentru tichetele cadou acordate angajaților potrivit legii, în alte situații și limite decât cele menționate mai jos, **la pagina 4 (art. 142 lit. r), 158 alin. (1), 188, 195 alin. (2), 204 alin. (2) și art. 212 alin. (2) din Codul fiscal**).
 - Tichetele cadou acordate în baza contractului de muncă drept cadouri salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, sau drept cadouri oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie, sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei (**art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal**).
 - Eventualele sume care nu se încadrează în aceste limite vor fi supuse impozitului pe venit în cota de 16% (**art. 76 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal**).
 - Angajații nu datorează contribuții sociale obligatorii pentru tichetele cadou oferite lor de către angajator în baza contractului de muncă drept cadouri, cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, sau drept cadouri oferite salariatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei (**art. 142 lit. b), 158 alin. (1), 188, 195 alin. (2), 204 alin. (2) și art. 212 alin. (2) din Codul fiscal**).
 - De asemenea, angajatul nu datorează contribuții sociale obligatorii pentru tichetele cadou acordate de către angajator potrivit legii, în alte situații și limite decât cele menționate mai sus (**art. 142 lit. r), 158 alin. (1), 188, 195 alin. (2), 204 alin. (2) și art. 212 alin. (2) din Codul fiscal**).
- Monografia contabilă privind acordarea tichetelor cadou salariaților este:

● **Achiziționarea tichetelor cadou:**

%	=	401	
5328		„Furnizori”	valoarea tichetelor cadou
„Alte valori”			serviciul de tipărire
628			a tichetelor cadou
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			

● **Acordarea tichetelor cadou salariaților:**

6422	=	5328	
„Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților”		„Alte valori”	

Din punct de vedere fiscal, tratamentul tichetelor de masă este următorul:

- tichetele de masă acordate potrivit legii sunt scutite de la plata contribuțiilor sociale (art. 142 lit. r) din Codul fiscal);
- tichetele de masă se consideră avantaje în natură (art. 76 alin. (3) lit. h) din Codul fiscal) și se impozitează la nivel de salariat cu 16%.

Conform Legii nr. 218/2016, începând cu data de 01 decembrie 2016, valoarea unui tichet de masă poate fi de maximum 15 lei/zi. Se observă că legiuitorul folosește o exprimare ce nu mai este imperativă privind valoarea unui tichet de masă și stabilește doar un plafon maximal al tichetului de masă. Astfel, fiecare angajator poate să stabilească o valoare nominală personalizată a tichetelor de masă acordate salariaților, cu singura condiție să nu se depășească valoarea zilnică de 15 lei.

➤ **Monografia contabilă este:**

● **Achiziționarea tichetelor de masă:**

%	=	401	
5328		„Furnizori”	valoarea tichetelor de masă
„Alte valori”			serviciul de tipărire
628			a tichetelor de masă
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			

● **Acordarea tichetelor de masă salariaților:**

6422	=	5328	
„Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților”		„Alte valori”	

● **Reținerea impozitului la calculul salariului – când se înregistrează reținerile de la salariat:**

421	=	%	
„Personal – salarii datorate”		444	
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	

4372
„Contribuția personalului
la fondul de șomaj”
4312
„Contribuția personalului
la asigurările sociale”
4314
„Contribuția angajaților pentru
asigurările sociale de sănătate”

La calculul sumei din contul 444 se ia în considerare și valoarea tichetelor de masă acordate.

CONCLUZIE

Tichetele cadou oferite de angajatori angajaților, cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile în bani și în natură oferite angajaților cu ocazia zilei de 8 martie nu sunt cuprinse în baza lunară de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

Tichetele de masă acordate salariaților sunt scutite de la plata contribuțiilor sociale potrivit art. 142 lit. r) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Reevaluare autoturism achiziționat. Monografie contabilă

Societatea X are un autoturism în valoare de 33.789,18 lei achiziționat, în anul 2001, cu masa sub 3.500 kg și mai puțin de 9 scaune, complet amortizat. Societatea este plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderii și TVA la încasare trimestrial. Autoturismul a fost reevaluat de către un evaluator autorizat ANEVAR la data de 06.2017. Evaluatorul a stabilit că noua valoare este de 5.000 lei.

Vom stabili care este răspunsul la următoarele întrebări ce se pot ivi în urma acestei operațiuni:

- Este aceasta noua valoare care se va înregistra în contabilitate având în vedere că aceasta este prima evaluare?
- Cum se stabilește noua durată de utilizare economică corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare?
- Cum se va amortiza contabil noua valoare?
- Cum se va amortiza fiscal noua valoare?
- Care este monografia contabilă?
- Cum se înregistrează acest mijloc fix în Registrul Bunurilor de Capital?

Pentru înregistrarea în contabilitate a reevaluărilor efectuate se aplică reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Potrivit pct. 100 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia.

Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acestea i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Punctul 99 din reglementările menționate prevede că entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar în care a avut loc reevaluarea.

ATENȚIE!

Nu se poate înregistra reevaluarea autoturismului, în cursul exercițiului financiar, la data de 01.06.2017, în condițiile în care exercițiul financiar se încheie la 31 decembrie.

Reevaluările se efectuează la data bilanțului (o dată cât mai apropiată), astfel încât să reflecte valoarea imobilizărilor la acea dată.

Înregistrarea în contabilitate a reevaluărilor se efectuează la data bilanțului.

În contabilitate, înregistrarea reevaluării se efectuează astfel:

● Anularea amortizării cumulate a autoturismului:

2813	=	2133/ analitic	33.789,18 lei
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Mijloace de transport”	

● În acest fel, valoarea autoturismului în contul 2133 este egală cu 0.

● Înregistrarea valorii juste comunicate de evaluator:

2133	=	105	5.000 lei
„Mijloace de transport”		„Rezerve din reevaluare”	

Durata de viață se estimează pe baza unor date tehnice referitoare la gradul de uzură și se realizează, de regulă, de evaluatorul care a estimat valoarea justă a autoturismului.

În cazul în care acesta nu a estimat o durată de viață, se poate determina o durată de utilizare pe baza unei decizii a conducerii societății (administratorului).

Amortizarea contabilă

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Înregistrarea rezultatului reevaluării se efectuează la data bilanțului, iar amortizarea se va înregistra din luna ianuarie 2018, după cum prevede alin. (2) al punctului 99 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014: „Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea”.

Potrivit pct. 104 din reglementările contabile, în cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei altei valori atribuite înainte aceluși activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Noua valoare a autoturismului (5.000 lei) va fi repartizată pe durata de viață stabilită.

De exemplu, în cazul unei durate de viață stabilite de 2 ani, amortizarea lunară va fi de 5.000 lei / (2 ani x 12 luni) = 208,33 lei/lună

● Înregistrarea amortizării începând cu luna ianuarie 2018:

6811	=	2813	208,33 lei/lună
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Rezervele înregistrate în contul 105 „Rezerve din reevaluare” se vor include la momentul realizării activului (vânzării sau casării sale) sau pe măsură ce mijlocul fix se amortizează, conform art. 26 alin. (6) din Codul fiscal și punctului 109 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014):

105	=	1175
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”

Din punct de vedere fiscal, amortizarea fiscală are relevanță și este cheltuială deductibilă pentru societățile ce calculează și datorează impozit pe profit.

Pentru microîntreprinderile ce plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor, baza impozabilă este formată din:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- veniturile din subvenții;
- veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- veniturile din diferențe de curs valutar;
- veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul „709”, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

Amortizarea fiscală nu afectează baza de impozitare a microîntreprinderilor.

Durata normală se stabilește de un expert tehnic independent sau o comisie tehnică.

La calculul profitului impozabil, amortizarea contabilă este cheltuială nedeductibilă fiscal.

Pentru imobilizările reevaluate amortizarea nu este deductibilă fiscal.

Amortizarea este deductibilă numai în măsura realizării unor cheltuieli ulterioare la imobilizarea respectivă. Cum în cazul prezentat nu s-a realizat nicio cheltuială cu vehiculul, doar i s-a dat o nouă durată de utilizare și o nouă valoare, chiar dacă societatea deținătoare ar fi fost plătitoare de impozit pe profit, amortizarea fiscală în legătură cu acest mijloc fix ar fi fost egală cu zero.

Registrul bunurilor de capital este înființat în scopul evidenței TVA aferente bunurilor de capital.

Potrivit pct. 79 din Normele de aplicare a Codului fiscal în vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate să țină un registru al bunurilor de capital, în care să evidențieze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 305 alin. (1) din Codul fiscal, următoarele informații:

- a) data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;
- b) valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;
- c) taxa deductibilă aferentă bunului de capital;
- d) taxa dedusă;
- e) ajustările efectuate conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal.

Art. 305 alin. (8) prevede că persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate.

Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii.

Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.

Având în vedere că bunul a fost achiziționat în anul 2001, perioada de ajustare a deducerii a expirat, prin urmare nu este necesară completarea în Registrul bunurilor de capital a niciunei informații cu ocazia reevaluării.

Rezumând:

- Un mijloc fix complet amortizat, dar care mai poate fi utilizat în activitatea economică trebuie să fie reevaluat.
- Noua valoare și noua durată de utilizare vor fi stabilite de un evaluator autorizat sau de o comisie tehnică și aprobate de conducerea societății.
- Valoarea obținută în urma reevaluării se va înregistra în contabilitate la sfârșitul anului în cadrul lucrărilor de închidere a exercițiului financiar.
- Mijlocul fix astfel reevaluat se va amortiza începând din ianuarie anul următor. Amortizarea este doar una contabilă, nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Amenajarea pe teren concesionat. Monografie contabilă

O societate deține o clădire pe un teren concesionat pe o perioadă de 48 de ani. Pe acest teren se vor efectua amenajări (spațiu verde, elemente de design exterior etc.). Amenajarea se face cu o firmă specializată.

ÎNTREBARE CONTABILĂ

Cum se înregistrează factura de prestări servicii? Dacă se consideră imobilizare corporală, pe ce perioadă trebuie să se amortizeze? Care este monografia contabilă?

SOLUȚIE CONTABILĂ

Amenajarea unui spațiu verde sau a unor elemente de design exterior nu sunt active imobilizate, ci costuri ale perioadei și va fi înregistrată direct pe cheltuieli, fără a se amortiza. Dacă se amenajează o parcare, un spațiu de depozitare, sistem de irigații sau alte asemenea elemente identificabile, care nu se consumă într-un timp scurt, atunci se vor trata ca imobilizări și se vor amortiza în conformitate cu **art. 28 alin. (12) cu normele de aplicare**.

● Înregistrarea facturilor de amenajări, în baza situației de lucrări:

%	=	401
628		„Furnizori”
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		
4426		
„TVA deductibilă”		

● Înregistrările contabile se termină în acest punct în cazul în care nu se încadrează amenajările la imobilizări. Concomitent, se înregistrează venituri din amenajări terenuri, pentru amenajările considerate imobilizate:

231	=	722
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”

● La sfârșitul amenajării, conform procesului-verbal de predare-primire a lucrării:

2112	=	231
„Amenajări de terenuri”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

„ART. 28 Amortizarea fiscală

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea.

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz; în cazul investițiilor efectuate la mijloace fixe utilizate în asocieri fără personalitate juridică de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz, urmând să se aplice prevederile art. 34.

Norme metodologice

26. În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (12) lit. c) din Codul fiscal, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, se calculează astfel:

- a) pe baza perioadei inițiale/duratei rămase din perioada inițială a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, în cazul investițiilor efectuate în cadrul perioadei inițiale a contractului de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- b) pe baza perioadei prelungite/duratei rămase din perioada prelungită a contractului, în cazul investițiilor efectuate în cadrul perioadei prelungite a contractului de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- c) pe durata normală de funcționare, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției, în cazul investițiilor ce pot fi identificate potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.”

Acest raport special este pus la dispoziție de
Revista Română de Contabilitate
și Monografii Contabile.
Pentru orice informații,
vă rugăm să contactați Serviciul Clienți,
telefon 021.209.45.45.