

### Particularități privind înregistrările contabile aferente importului de bunuri. Utilizarea cursurilor valutare

Înregistrările contabile privind un import de bunuri (fie că bunurile sunt de natura stocurilor, fie că sunt de natura imobilizărilor corporale) prezintă ca particularitate utilizarea a două cursuri valutare diferite:

- a) **un curs valutar stabilit de BNR** valabil la data transferului riscurilor și beneficiilor asupra bunurilor de la furnizor la cumpărător – curs valabil la data emiterii facturii de către furnizor, curs utilizat în conformitate cu Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2015.

import  
bunuri

Acest curs valutar este utilizat din punct de vedere contabil pentru înregistrarea în contabilitatea beneficiarilor a bunurilor achiziționate în contrapartidă cu înregistrarea datoriei către furnizor, în conformitate cu prevederile punctului 314 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„(4) În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data **recepției bunurilor.**”

De asemenea, potrivit punctului 283 alin. (1) din aceleași reglementări contabile: „Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.”

#### Atenție!

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate atât prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 – valabile până la data de 31 decembrie 2014 –, cât și prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 – valabile de la data de 01 ianuarie 2015 –, momentul recepției bunurilor reprezintă momentul transferului drepturilor și beneficiilor de la furnizor la cumpărător. Această recepție este efectuată de cumpărătorul însuși sau de către o terță persoană în numele său (de exemplu, transportatorul) și nu se referă la recepția din accepțiunea românească, conform căreia societatea întocmește documentul intern numit N.I.R., de îndată ce bunurile au ajuns în incinta sa.



Transportatorul efectuează în numele cumpărătorului, în funcție de condiția de livrare conform INCOTERMS, stabilită de furnizor și beneficiar în prealabil, încărcarea și recepția bunurilor, pe baza facturii primite de la furnizor, întocmind procesul-verbal de recepție și, apoi, descărcarea acestora la locul convenit cu cumpărătorul. Cu această ocazie, vânzătorul îi transferă cumpărătorului atât proprietatea, cât și riscurile și beneficiile asupra bunurilor. Pe toată durata transportului, bunurile se află în proprietatea cumpărătorului, dar în răspunderea transportatorului.

Recepția (transferul drepturilor și beneficiilor de la furnizor la cumpărător, potrivit condițiilor de livrare) poate avea loc pe mare sau într-un port dintr-o anumită țară convenit de ambii parteneri – dacă, spre exemplu, condiția de livrare este FOB portul X. De obicei, la data transferului riscurilor și beneficiilor (la data recepției), furnizorul întocmește factura de livrare către cumpărător. De asemenea, există cursul valutar comunicat de BNR valabil la data fiecărei facturi reprezentând alte cheltuieli atribuibile bunului importat: transport, manipulare, încărcare, descărcare etc.



## M 1.2/1/002 Impozite și taxe – Taxa pe valoarea adăugată. Importuri

b) **un curs valutar stabilit de vamă**, pe baza căruia se calculează drepturile vamale de import (taxe vamale, comision vamal, accize, TVA etc.). Acest curs vamal are, așadar, numai rol fiscal.

Din punctul de vedere al TVA achitate în vamă, pe baza declarației vamale de import, gestionarea acestei taxe (stabilirea bazei de impozitare, înregistrarea în contabilitate ca TVA deductibilă, declararea prin decontul de TVA 300 etc.) se face pe baza cursului valutar vamal, potrivit art. 139 din Codul fiscal.



**Exemplu privind înregistrarea în contabilitate a unui import de bunuri (aceleși exemplu va fi prezentat atât pentru un utilaj, cât și pentru materii prime).**

La începutul lunii aprilie 2015, societatea ALFA cumpără de la un furnizor cu sediul în China un utilaj (sau materii prime) în valoare de 45.000 dolari. Condiția de livrare INCOTERMS convenită de cei doi parteneri este FOB portul Shanghai, pe vasul denumit „New Wave”. Conform acestei condiții, transferul bunurilor, al cheltuielilor, al formalităților și al riscului de la vânzător la cumpărător se face în momentul în care bunurile au trecut balustrada vasului.

Vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care marfa a trecut balustrada vasului, în portul de încărcare convenit. Costurile și riscurile de pierdere și deteriorare a mărfii sunt suportate din acel moment de cumpărător. Termenul FOB implică obligația vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. Acest termen poate fi folosit numai pentru transportul maritim sau pe apele interioare. Așadar, în momentul în care bunurile au trecut balustrada vasului, acestea sunt preluate de către transportator, în numele cumpărătorului. Acestuia din urmă, conform condiției de livrare, îi revine obligația suportării cheltuielilor de încărcare, descărcare, transport, asigurare.

Bunurile sunt transportate pe cale maritimă, iar cumpărătorul intră în posesia lor din momentul în care bunurile sunt încărcate pe navă, în portul convenit cu vânzătorul (Shanghai). În data de 10 aprilie 2015, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului atât încărcarea, cât și recepția bunurilor, pe baza facturii emise de vânzător cu această dată (la acest moment, are loc transferul riscurilor și beneficiilor de la vânzător la cumpărător).

Cursul valutar utilizat la data recepției este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii privind recepționarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepționate și înregistrarea lor în contabilitate este de 4,0934 lei/dolar (acesta fiind, de fapt, cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în data de 9 aprilie 2015, anterioară operațiunii, conform punctului 304 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014).

Recepția bunurilor se face de către transportator în numele cumpărătorului. La recepție nu se constată diferențe față de cantitatea livrată de vânzător, menționată în factură, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existența bunurilor solicitate și transmite o copie a facturii primite de la furnizor și o copie a procesului-verbal de recepție. Pe întreaga perioadă a transportului până la predarea bunurilor către cumpărător, acestea se află în proprietatea cumpărătorului și în răspunderea transportatorului. Plata furnizorului extern se face în 7 zile calendaristice de la încărcarea bunurilor



## Monografie contabilă a unei agenții de pariuri

Pentru a funcționa ca atare, o agenție de pariuri trebuie să aparțină unei societăți comerciale care să fie autorizată pentru codul CAEN 9200 „Activități de jocuri de noroc și pariuri”, să dețină o licență de organizare a jocurilor de noroc și o autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, să aibă un capital social subscris și vărsat la data solicitării cererii de obținere a licenței de organizare a jocurilor de noroc de 1.000.000 de lei pentru o categorie de pariuri.

Jocuri de  
noroc

În situația în care același organizator solicită licența de organizare a jocurilor de noroc care implică utilizarea mai multor categorii de mijloace de joc, condiția de existență a unei valori minime a capitalului social subscris și vărsat la data cererii de obținere a licenței de organizare a jocurilor de noroc se aplică cumulativ.

De exemplu, o societate care dorește licențierea pentru pariuri în cotă fixă, pariuri mutuale și pariuri în contrapartidă trebuie să dețină un capital subscris și vărsat de 3.000.000 de lei conform Anexei I la Ordonanța de urgență nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc actualizată. Prin acest act normativ se reglementează condițiile ce trebuie îndeplinite pentru obținerea licenței, valorile ce trebuie plătite, dar și condițiile ce trebuie îndeplinite pentru derularea legală a activității.

Organizarea și exploatarea activității de jocuri de noroc pe teritoriul României constituie monopol de stat și se desfășoară exclusiv în condițiile Ordonanței de urgență nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu toate modificările și completările sale (ultima modificare a fost efectuată prin O.U.G. nr. 92/2014, care a adus modificări majore inclusiv din punct de vedere fiscal, aplicabile din 13 februarie 2015).



Statul poate acorda dreptul de organizare și exploatare a activității de jocuri de noroc în condițiile actului normativ menționat, pe bază de licență de organizare a jocurilor de noroc pe fiecare tip de activitate, astfel cum acestea sunt clasificate în Ordonanță, și autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, documente nominale și limitate în timp, ce vor fi exploatate în mod direct de deținătorul licenței.

Conform art. 10 din O.U.G. nr. 77/2009, actualizată, „**pariul** este un joc de noroc în care participantul trebuie să indice rezultatele unor evenimente ce urmează să aibă loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent. În această categorie se includ:

- **pariurile mutuale**, în cadrul cărora premiul se distribuie participanților declarați câștigători proporțional cu numărul variantelor câștigătoare deținute de fiecare dintre aceștia, organizatorul fiind implicat doar în procesul de colectare a taxelor de participare și de distribuire a sumelor stabilite cu titlul de premii, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective;
- **pariurile în cotă fixă**, în cadrul cărora organizatorul este cel care stabilește pe baza unor criterii proprii și aduce la cunoștința participanților cotele de multiplicare a mizei în cazul în care variantele jucate sunt declarate câștigătoare, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective. Valoarea fiecărui câștig este fixată



prin regulament (sumă fixă sau multiplu de miză) independent de totalul mizelor (în cazul pariurilor organizate de deținătorul autorizației);

- **pariurile în contrapartidă** organizate în cadrul agențiilor de pariuri, activitate care constă în punerea în corespondență a pariurilor între diverși jucători, respectiv acceptarea unui pariu plasat de un jucător doar în măsura în care se identifică un alt jucător care plasează un pariu în sensul invers celui plasat inițial. Valoarea fiecărui câștig este determinat de jucători (în cazul pariurilor intermediare de organizator);”.



### Important!

Activitatea de pariuri este o operațiune scutită de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

### Exemplu:

SC PARIOR SRL deține o agenție de pariuri unde se poate paria pentru:

- pariuri sportive aferente următoarelor tipuri de evenimente:
  - evenimente reale: meciuri de tenis, fotbal, baschet etc. care au loc în realitate;
  - evenimente virtuale: meciuri parțiale virtuale prezentate ca animații pe calculator, care nu au loc în realitate;
- loterii internaționale.



La obținerea licenței și autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, societatea înregistrează contravaloarea taxelor datorate:

635	=	446
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

Plata acestora se înregistrează pe baza extrasului de cont:

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

Clienții pariază solicitând operatorului de pariuri (salariat al firmei) completarea în sistemul informatic dedicat a unuia sau mai multor bilete pentru care plătesc suma pe care doresc să o parieze (miza), primind în schimb biletul de pariu tipărit.

Înregistrarea valorii biletului încasat se efectuează direct pe venituri:

5311	=	7588	50 lei
„Casa în lei”		„Alte venituri din exploatare”	

În situația în care clientul dorește să plătească utilizând cardul bancar, achiziția biletului se înregistrează:

4111	=	7588	50 lei
„Clienți”		„Alte venituri din exploatare”	

Încasarea contravalorii biletului de pariu în contul bancar al firmei de pariuri se înregistrează în baza extrasului de cont ca document justificativ:

5121	=	4111	50 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Pentru unele pariuri, de exemplu loteriile internaționale sau pariurile sportive, prețul biletului este valoarea mizei la care se adaugă taxe suplimentare de 5% din miză reprezentând cheltuieli de administrare.

De exemplu, clientul plătește pentru un pariu o valoare totală de 50 de lei care reprezintă:

- cheltuieli de administrare 2,38 lei;
- miza pariată 47,62 lei.

Când biletul este câștigător, acesta se validează și se reține de către operatorul de pariuri, plătindu-se clientului pariul câștigat cu reținerea la sursă a impozitului (1%). În acest stadiu, se efectuează înregistrarea venitului net încasat de jucător și impozitul pe venit reținut la sursă (1.000 lei x 1% = 10 lei):

6588	=	%	1.000 lei
„Alte cheltuieli de exploatare”		5311/5121	990 lei
		„Casa în lei” / „Conturi la bănci în lei”	
		446	10 lei
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

În situația în care suma este mai mare decât poate plăti agenția imediat, se înregistrează obligația de plată către jucător:

6588	=	462	100.000 lei
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Creditori diverși”	

La plata câștigului, se înregistrează reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din jocurile de noroc (100.000 lei x 16% = 16.000 lei):

462	=	446	16.000 lei
„Creditori diverși”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

**Atenție!**

Pentru reținerea la sursă se aplică procentul de 16% deoarece suma de 100.000 de lei reprezintă echivalentul în lei al sumei de 22.421 euro la cursul BNR de 4,4601 lei/euro, deci mai mult de 15.000 de euro.



## Contabilitatea în partidă simplă

În Monitorul Oficial nr. 139 din 24.02.2015 a fost publicat O.M.F.P. nr. 170/2015 care legiferează Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă.

La data intrării sale în vigoare, respectiv la data de 1 martie 2015, se abrogă:

- a) Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicat în M.Of. nr. 642 din 16 iulie 2004;
- b) Normele specifice de întocmire și utilizare a documentului Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) cuprinse în anexa nr. 2 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în M.Of. nr. 870 și 870 bis din 23 decembrie 2008, cu completările ulterioare;
- c) Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2.410/2007 privind aspecte de natură contabilă și fiscală referitoare la practicienii în insolvență, persoane fizice sau juridice, care își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență, publicat în M.Of. nr. 885 din 27 decembrie 2007.



Contabilitatea în partidă simplă reprezintă ansamblul registrelor și documentelor financiar-contabile, legal reglementate, care servesc la evidențierea în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, operațiuni derulate de către:

1. **persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică, ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, și este obținut din următoarele surse:**
  - a) activități independente;
  - b) cedarea folosinței bunurilor;
  - c) activități agricole, silvicultură și piscicultură.

PFA

Persoanele care desfășoară activități independente și care au obligația organizării contabilității în partidă simplă conform prevederilor O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt persoanele care obțin venituri din:

- ✗ activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale);
  - ✗ profesii libere (medici, avocați, notari, auditori financiari, consultanți fiscali, experți contabili, arhitecți și alte profesii reglementate);
  - ✗ drepturi de proprietate intelectuală (în condițiile în care optează pentru determinarea venitului net în sistem real);
- d) persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația organizării contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor juridice fără scop patrimonial.





În Anexa O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt cuprinse:

- Dispozițiile generale privind ținerea contabilității în partidă simplă
- Normele generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile
- Normele privind arhivarea și păstrarea documentelor financiar-contabile
- Registrele și documentele financiar-contabile utilizate în scopul conducerii contabilității în partidă simplă
- Modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor contabile.

Registrele și formularele care se utilizează pot fi:

Nr. crt.	Denumirea	Cod
1.	Registrul-jurnal de încasări și plăți	14-1-1/b
2.	Registrul-inventar	14-1-2/b
3.	Fișa mijlocului fix	14-2-2
4.	Factura	
5.	Aviz de însoțire a mărfii	14-3-6A
6.	Listă de inventariere	14-3-12
7.	Chitanță	14-4-1
8.	Chitanță pentru operațiuni în valută	14-4-1/a
9.	Dispoziția de plată/încasare către casierie	14-4-4
10.	Statul de salarii	14-5-1/k



În funcție de necesități, persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza și alte formulare financiar-contabile prevăzute în Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008, cu completările ulterioare, precum și în alte acte normative.



### Rețineți!

Pentru întocmirea și utilizarea facturii se vor respecta prevederile art. 155 din Codul fiscal.



### Atenție!

Prin art. 48 alin. (8) Codul fiscal s-a impus organizarea Registrului de evidență fiscală în vederea stabilirii venitului net anual.

### REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI (cod 14-1-1/b)

**Registrul-jurnal** de încasări și plăți este documentul contabil care servește la înregistrarea încasărilor și plăților aferente activității persoanelor care conduc evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă.



**Registrul-jurnal** de încasări și plăți se întocmește într-un exemplar, înregistrarea operațiunilor pe baza documentelor justificative făcându-se distinct, pe fiecare operațiune de încasare/plată.

**Atenție!**

Serviciile de sănătate sunt operațiuni de interes general scutite de TVA, conform art. 141 alin. (1) din Codul fiscal.

**Procedura de organizare a evidenței contabile**

Așa cum s-a prezentat anterior, toate încasările și plățile trebuie înscrise în Registrul-jurnal de încasări și plăți. Totuși, conform art. 48 din Codul fiscal, nu toate cheltuielile evidențiate ca plăți în Registrul-Jurnal de încasări și plăți (R.J.I.P.) sunt integral deducibile, așa cum nici toate veniturile evidențiate ca încasări sunt impozabile.

De asemenea, la organizarea contabilității în partidă simplă trebuie să se țină cont de faptul că până pe data de 25 februarie a anului următor se depune formularul 392B „Declarație informativă privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în anul...” în care se centralizează livrările de bunuri și prestările de servicii și achizițiile realizate în anul precedent către/de la persoane înregistrate și neînregistrate în scopuri de TVA.

**Deci, la constituirea bazei de date trebuie să se țină cont de:**

- calitatea fiecărui client și furnizor din punctul de vedere al TVA (persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă);
- clasificarea plăților în funcție de deductibilitatea lor și a încasărilor (impozabile sau nu) la momentul înscrierii în R.J.I.P. De exemplu, clasificarea se poate efectua după cum urmează:
  - a) 001 Cheltuieli deductibile integral;
  - b) 002 Cheltuieli de protocol (deductibile în limita a 2% din baza de calcul al impozitului pe venit, calculată așa cum se explică la alin. (6) al art. 48 din Codul fiscal);
  - c) 003 Achiziție de imobilizări (deductibile numai în limita amortizării anuale);
  - d) 004 Cotizații plătite la asociația profesională (Colegiul Medicilor);
  - e) 006 Cheltuieli nedeductibile (de exemplu, cheltuielile cu impozitul pe venit);
  - f) 007 Venituri din activitate (venituri impozabile);
  - g) 009 Cheltuieli deductibile 50% (cheltuielile cu autoturismul neutilizat exclusiv în scopul activității economice).

**Recomandare!**

Este recomandabil ca la întocmirea R.J.I.P. să se adauge suplimentar două coloane care vor ajuta la întocmirea Registrului de evidență fiscală și a declarației 392B: TVA (în care se trece cu „da” și „nu” calitatea de persoana impozabilă/neimpozabilă a furnizorului/clientului) și COD (în care se va menționa codul cheltuielii sau încasării).



**CMI se înființează în ianuarie 2015 și efectuează următoarele operațiuni:**