

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON PRO

www.rspro.ro

Nr. 91
februarie 2014
45 lei

Revista Română de MONOGRAFII CONTABILE

- ✓ **Amortizarea fiscală și amortizarea contabilă a imobilizărilor corporale**
expert contabil Anca Ivanov
- ✓ **Reflectarea în contabilitate a operațiunilor generate de încheierea contractului tip franciză**
expert contabil Domnica Vasiliu
- ✓ **Monografie contabilă privind impozitul pe construcții**
expert contabil Irina Dumitrescu
- ✓ **Monografie contabilă privind transportul de mărfuri în UE**
expert contabil Teodora Lupașcu
- ✓ **Monografie contabilă pentru domeniul producției. Înregistrare în contabilitatea cesionarului**
expert contabil Domnica Vasiliu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Aflați urgent cum afectează O.G. nr. 8/2013 activitatea firmelor de agricultură cu ajutorul:

Ghidului complet pentru contabilitatea operațiunilor din agricultură!

Tematici abordate în cuprinsul CD-ului „Totul despre contabilitatea activităților agricole“:

- ✓ Particularitățile privind organizarea și conducerea evidenței contabile în cadrul societăților cu profil agricol
- ✓ Tipurile de societăți agricole care se pot constitui conform prevederilor Legii nr. 36/1991
- ✓ Contabilitatea de gestiune la societățile din domeniul agricol
- ✓ Arenda – tratament contabil și fiscal
- ✓ Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor în agricultură
- ✓ Pierderile și pagubele produse ca urmare a unor fenomene naturale – asigurarea culturilor agricole
- ✓ Contabilitatea subvențiilor și a fondurilor nerambursabile în agricultură
- ✓ Impozitarea veniturilor din agricultură și contribuțiile sociale datorate – înregistrări contabile
- ✓ Modificări aduse de O.G. nr. 8/2013 pentru contabilitatea firmelor de agricultură



În concluzie, CD-ul „Totul despre contabilitatea activităților agricole“ vă ajută să:

- Cunoașteți toate aspectele contabilității specifice activităților din agricultură
- Știți ce prevede legislația în vigoare despre contabilitatea operațiunilor agricole
- Aveți înregistrări contabile perfecte
- Știți cum să contabilizați corect subvențiile sau fondurile europene nerambursabile pentru agricultură
- Evitați amenzile datorate nerespectării legislației în vigoare

Mai multe detalii pe

www.contabilitateagricultura.contabilul.ro

Revista Română de MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: expert contabil Anca Ivanov; expert contabil Constantin Tăpuși; expert contabil Carmen Ion-Bujor; expert contabil Marilena Gughea; expert contabil Elena Radu; expert contabil Mădălina Dumitru; expert contabil Irina Coma; consultant fiscal Mariana Toma, expert contabil Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon

CUPRINS – FEBRUARIE 2013

✓ Amortizarea fiscală și amortizarea contabilă a imobilizărilor corporale	3
✓ Reflectarea în contabilitate a operațiunilor generate de încheierea contractului tip franciză	8
✓ Monografie contabilă privind impozitul pe construcții	10
✓ Achiziție auto second hand și vânzare	13
✓ Monografie contabilă privind transportul de mărfuri în UE	15
✓ Tratament fiscal cu privire la persoanele fizice care distribuie materiale publicitare/pliante/mostre în cadrul campaniilor de stimulare a vânzărilor	22
✓ Monografie contabilă pentru domeniul producției. Înregistrare în contabilitatea cesionarului	27
✓ Înregistrare contabilă privind schimbarea unor mărfuri defecte	30
✓ Înregistrare contabilă privind cesiune terenuri în schimbul unei datorii	32



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa monografii@rs.ro



Publicație lunară editată de: RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 1843-2727

Preț: abonament pentru 12 ediții: 328,09 lei; abonament pentru 12 ediții + consultanță în Portal monografii contabile: 583,15 lei;
e-mail: comenzi@rs.ro; www.monografii.ro.

Director Divizie Editorială: Octavian Breban
Manager de produs: Emine Murat
Tehnoredactare: Anca Ropotă
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNC SIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton
Director General: Florin Câmpeanu
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Producție: Cristina Straton
Director Comercial: Mirela Mirabela Pienescu
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv



Tipărit la CNI „CORESI” SA

Vine, vine primăvara!

Fără îndoială, cel mai frumos și mai colorat anotimp al anului este primăvara.

Natura reînvie, suntem răsfățați cu mirosuri de ghiocei, narcise și toporași.

Se mai spune că primăvara este anotimpul iubirii, al începuturilor frumoase, al speranțelor și al optimismului, al renașterii și al primilor fiori de dragoste.

Îmi amintesc cu nostalgie... cele mai frumoase povești de dragoste pe care le-am trăit au fost odată cu înflorirea zambilelor.

După o iarnă prelungită și extrem de geroasă putem să ne bucurăm de soare, că destul am îndurat frigul...

Nu mai vreau să văd oameni încruntați pe stradă, ci o stare de spirit optimistă, un gând curat ce zboară către cei apropiați...

O primăvară frumoasă vă doresc! Căci a mea presimt că va fi înfloritoare.

Cu drag,



Paula Simion

Redactor „Revista Română de Monografii Contabile“

Amortizarea fiscală și amortizarea contabilă a imobilizărilor corporale

– studii de caz comparative –

expert contabil
Anca Ivanov

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

Amortizarea este o obligație ce decurge din principiul prudenței, deoarece un agent economic ce nu își amortizează imobilizările își supraestimează activul și rezultatul (în Situațiile financiare imobilizările figurând la valoarea lor netă, prin scăderea din valoarea contabilă a amortizării calculate).

Amortizarea reprezintă cota anuală din valoarea de intrare a imobilizărilor corespunzătoare deprecierei lor ireversibile, care se recuperează prin includerea pe cheltuielile fiecărui exercițiu și apoi deducerea acestor cheltuieli din veniturile obținute.

Aici, la „deducerea acestor cheltuieli din veniturile obținute” apare diferența dintre amortizarea contabilă și amortizarea fiscală.

Amortismntul unei imobilizări depinde de trei parametri: valoarea de amortizat, durata amortismntului și metoda de calcul folosită.

> Valoarea de amortizat

- din punct de vedere contabil, ea este la început valoarea de intrare în patrimoniu, apoi poate fi mărită pentru a fi adusă la valoarea justă obținută în urma unei reevaluări, de exemplu;
- din punct de vedere fiscal, ea este valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu.

> Durata amortismntului

- din punct de vedere contabil, aceasta poate fi stabilită de Consiliul de administrație al agentului economic pentru a reflecta cât mai fidel durata reală de funcționare (vorbim, de exemplu, de echipamentele informatice care se uzează moral într-un timp foarte scurt);
- din punct de vedere fiscal, durata de funcționare este cea comunicată periodic de Ministerul Finanțelor atunci când elaborează Normele privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

> Metoda de calcul folosită

- din punct de vedere contabil, la fel ca și la durata amortismntului, Consiliul de administrație poate alege metoda pe care o consideră ca fiind cea mai potrivită, în funcție de mediul economic în care activează, de situația sa financiară etc.;
- din punct de vedere fiscal, aceasta este foarte clar definită la articolul 24 din Codul fiscal.

Deci indiferent de amortizarea contabilă înregistrată în contabilitate cu scopul de a prezenta în Situațiile financiare valoarea netă reală a imobilizărilor, la calculul impozitului pe profit se va considera deductibilă numai amortizarea calculată după regulile fiscale.

EXEMPLUL 1

S.C. ABC S.R.L. își construiește o clădire industrială care, la data recepției și intrării în patrimoniu, are o valoare de 200.000 de lei.

Conform Catalogului care cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, clădirea se încadrează la grupa 1.1.1 „Clădiri industriale” și are o durată normală de funcționare de 40-60 de ani.

Consiliul de administrație decide să amortizeze liniar clădirea în 40 de ani.

● **Amortizarea contabilă anuală de înregistrat va fi deci de 200.000 lei / 40 de ani = 5.000 de lei:**

6811	=	212	5.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Construcții“	

În acest moment, amortizarea contabilă și amortizarea fiscală coincid.

După 3 ani, timp în care amortizarea cumulată înregistrată în contabilitate a devenit de 15.000 de lei, se face reevaluarea imobilului, evaluatorul raportând o valoare justă a clădirii de 222.000 de lei.

Deci amortizarea contabilă de înregistrat pentru următorii 37 de ani va fi de:

$222.000 \text{ lei} / 37 \text{ ani} = 6.000 \text{ de lei/an.}$

Dar conform art. 24 alin. (7) din Codul fiscal:

„În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.” Deci amortizarea fiscală rămâne de 5.000 de lei/an.

● **În acest caz, S.C. ABC S.R.L. va înregistra în contabilitate anual:**

6811	=	212	6.000 lei *)
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Construcții“	

*) dar la calculul impozitului pe profit, va considera cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor:

- 5.000 de lei deductibile;
- 1.000 de lei nedeductibile.

EXEMPLUL 2

S.C. XYZ S.R.L., cu profil de activitate restaurant, achiziționează o mașină de spălat veselă și tacâmuri; date fiind experiențele anterioare, știe că aceasta va funcționa maximum 5 ani, moment în care va trebui înlocuită, astfel încât decide să o amortizeze în 5 ani utilizând metoda de amortizare degresivă (așa cum permite art. 24 alin. (6) din Codul fiscal).

Conform Catalogului clasificăției mijloacelor fixe, mașina se încadrează la grupa 2.1.23.2 și ar trebui să aibă o durată de utilizare între 8 și 12 ani.

Fișa mijlocului fix și planul de amortizare contabilă conform hotărârii Consiliului de administrație:

- valoare de intrare: 30.000 de lei
- durata de funcționare stabilită de Consiliul de administrație: 5 ani
- cota anuală de amortizare: $100 / 5 = 20\%$
- cota anuală de amortizare degresivă: $1,5 \times 20\% = 30\%$
- dacă s-ar utiliza metoda de amortizare liniară, amortizarea anuală ar fi de $30.000 \text{ lei} / 5 \text{ ani} = 6.000 \text{ lei/an.}$

Anul 1: $30.000 \text{ de lei} \times 30\% = 9.000 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 21.000 de lei
 Anul 2: $21.000 \text{ de lei} \times 30\% = 6.300 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 14.700 de lei
 Anul 3: $14.700 \text{ de lei} \times 30\% = 4.410 \text{ lei}$, deci o amortizare mai mică dacă s-ar fi utilizat metoda de amortizare liniară, astfel încât din Anul 3 se va utiliza această metodă:
 Anul 3: $14.700 \text{ de lei} / 3 \text{ ani} = 4.900 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 9.800 de lei
 Anul 4: 4.900 de lei
 Valoare rămasă de amortizat: 4.900 de lei
 Anul 5: 4.900 de lei.
 Valoare rămasă de amortizat: 0 lei.

Fișa mijlocului fix și planul de amortizare fiscală conform Catalogului mijloacelor fixe:

- valoare de intrare: 30.000 de lei
- durata de funcționare conform Catalogului mijloacelor fixe : 8 ani
- cota anuală de amortizare $100 / 8 = 12,5\%$
- cota anuală de amortizare degresivă $2 \times 12,5\% = 25\%$
- dacă s-ar utiliza metoda de amortizare liniară, amortizarea anuală ar fi de $30.000 \text{ de lei} / 8 \text{ ani} = 3.750 \text{ de lei/an}$

Anul 1: $30.000 \text{ de lei} \times 25\% = 7.500 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 22.500 de lei
 Anul 2: $22.500 \text{ de lei} \times 25\% = 5.625 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 16.875 de lei
 Anul 3: $16.875 \text{ de lei} \times 25\% = 4.218,75 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 12.656,25 de lei
 Anul 4: $12.656,25 \text{ de lei} \times 25\% = 3.164 \text{ de lei}$, deci o amortizare mai mică decât dacă s-ar fi utilizat metoda de amortizare liniară, astfel încât din Anul 4 se va utiliza această metodă:
 Anul 4: $12.656,25 \text{ de lei} / 5 \text{ ani} = 2.531,25 \text{ de lei}$
 Valoare rămasă de amortizat: 10.125 de lei
 Anul 5: 2.531,25 de lei
 Valoare rămasă de amortizat: 7.593,75 de lei

● **S.C. XZY S.R.L. înregistrează amortizarea contabilă:**

● în Anul 1:		
6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		9.000 de lei „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“

● **Dar la calculul impozitului pe profit va considera:**

- 7.500 de lei cheltuieli deductibile;
- 1.500 de lei cheltuieli nedeductibile.

● în Anul 2:		
6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		6.300 de lei „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“

● **Dar la calculul impozitului pe profit va considera:**

- 5.625 de lei cheltuieli deductibile;
- 675 de lei cheltuieli nedeductibile.

● în Anul 3:

6811	=	2813	4.900 de lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	

● **Dar la calculul impozitului pe profit va considera:**

- 4.218,75 de lei cheltuieli deductibile;
- 681,25 de lei cheltuieli nedeductibile.

● în Anul 4:

6811	=	2813	4.900 de lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	

● **Dar la calculul impozitului pe profit va considera:**

- 2.531,25 de lei cheltuieli deductibile;
- 2.368,75 de lei cheltuieli nedeductibile.

● în Anul 5:

6811	=	2813	4.900 de lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	

● **Dar la calculul impozitului pe profit va considera:**

- 2.531,25 de lei cheltuieli deductibile;
- 2.368,75 de lei cheltuieli nedeductibile.

EXEMPLUL 3

S.C. KLM S.R.L. amenajează un teren pentru a putea aduce pe el utilaje grele necesare pentru dezvoltarea activității sale. Din cauza solului și a timpului foarte ploios, cheltuielile ce s-au făcut au depășit considerabil bugetul alocat, astfel încât Consiliul de administrație decide să amortizeze accelerat investiția în 10 ani.

Valoarea amenajării terenului a fost de 200.000 de lei

Amortizarea contabilă pentru Anul 1:

200.000 de lei x 50% = 100.000 de lei

Amortizarea contabilă pentru anii 2 – 10:

100.000 de lei / 9 ani = 11.111,111 de lei.

● **Deci în Anul 1 se înregistrează o amortizare contabilă de:**

6811	=	2811	100.000 de lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea amenajărilor de terenuri“	

Dar la art. 24 alin. (11) litera d) se prevede:

„Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: (...)

d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;“

Deci amortizarea fiscală anuală este de 200.000 de lei / 10 ani = 20.000 lei/an.

De aceea, la calculul impozitului pe profit pentru Anul 1, cheltuielile cu amortizarea amenajării terenului vor fi considerate:

- 20.000 de lei cheltuieli deductibile;
- 80.00 de lei cheltuieli nedeductibile.

Pentru anii următori, cheltuielile ce se va înregistra, de 11.111,111 lei, va fi integral deductibilă.

EXEMPLUL 4

Iată o altă situație în care amortizarea contabilă poate fi diferită de amortizarea fiscală.

Art. 24 alin. (11¹): Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea – RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (11) lit. f).

Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

Să presupunem că se achiziționează un autoturism în valoare de 70.000 de euro, contravaloarea sa în lei fiind de 70.000 euro x 4,5 lei/euro = 315.000 lei.

Conform Catalogului mijloacelor fixe, durata sa normală de utilizare este de 4 – 6 ani (Grupa 2.3.2.1.1.).

Consiliul de administrație decide să îl amortizeze liniar în cei 4 ani prevăzuți în Catalogul mijloacelor fixe.

- Amortizarea contabilă lunară va fi deci de 315.000 lei / 4 ani / 12 luni = 6.562,5 de lei/lună:

6811	=	2813	6.562,5 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	

La calculul anual al impozitului pe profit, cheltuielile cu amortizarea autoturismului vor fi considerate:

- 1.500 lei x 12 luni = 18.000 lei cheltuieli deductibile
- (6.562,5 lei x 12 luni) – 18.000 lei = 78.750 lei – 18.000 lei = 60.750 lei cheltuieli nedeductibile.

Diferența dintre amortizarea contabilă și amortizarea fiscală se consemnează în Registrul de evidență fiscală, la calculul impozitului pe profit, și în declarația anuală 101.

ATENȚIE!

Dacă pentru firmele plătitoare de impozit pe profit, alegerea sau nu a amortizării fiscale ca amortizare contabilă este încă o opțiune – dat fiind că la art. 21 alin. (3) litera i) se prevede doar că sunt parțial deductibile cheltuielile cu amortizarea în limitele prevăzute de art. 24, pentru microîntreprinderi utilizarea amortizării fiscale, indiferent dacă aceasta reflectă sau nu întotdeauna realitatea economică, este o obligație, conform art. 112¹¹ din Codul fiscal:

„Microîntreprinderile sunt obligate să țină evidența amortizării fiscale, conform art. 24 al Titlului II.“

Deci în situația în care amortizarea fiscală este mai mică decât amortizarea contabilă – care reflectă cu adevărat deprecierea ireversibilă suferită de o imobilizare în cursul unui an – iar microîntreprinderea este obligată să utilizeze amortizarea fiscală, atunci valoarea netă a imobilizării ce va figura în Situațiile financiare nu va fi nereală.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor generate de încheierea contractului tip franciză

expert contabil
Domnica Vasiliu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

Francizatul prin normele cerute de către francizor prezintă următoarele particularități:

1. Obiect de activitate cod CAEN 4724
2. Produsul livrat de către francizor este în stare congelat, francizatul trebuie să intervină asupra produsului cu următoarele operațiuni: decongelare și coacere (nicio altă modificare nu suferă produsul) după care îl vinde.

În urma decongelării și coacerii, produsul pierde din greutate 24%, de exemplu, 100 kg produs congelat facturat de francizor, francizatul în urma operațiunilor de congelare și coacere va pune pe piață 86 kg.

3. Produsele rămase în stoc la sfârșitul zilei nu se vor vinde în ziua următoare.

Cum se organizează francizatul în producție?

Cum se procedează cu produsele rămase în stoc?

NOTĂ: Cuptoarele sunt puse la dispoziția francizatului de către francizor.

Potrivit pct. 154 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, în cadrul stocurilor se cuprind:

A) mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;

B) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

C) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

D) materialele de natura obiectelor de inventar;

E) produsele, și anume:

- semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (faza de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
- produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;

F) animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji și altele), crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție – lână, lapte și blană;

G) ambalajele, care includ ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

H) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

Astfel, produsele care sunt prelucrate (decongelare/coacere) nu constituie mărfuri, ci materii prime.

Pentru scăderea din gestiune a produselor finite nevândute se întocmește Bon de consum.

Înregistrări contabile:

● Înregistrarea taxei inițiale de franciză:

205	=	404
„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare“		„Furnizori de imobilizări“

● Înregistrarea redevenței:

612	=	404
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile“		„Furnizori de imobilizări“

● Amortizarea imobilizării:

6811	=	2805
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare“

● Achiziția materiilor prime:

301	=	401
„Materii prime“		„Furnizori“

● Obținerea produselor finite:

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

● Vânzare produse finite:

4111	=	701
„Clienți“		„Venituri din vânzarea produselor finite“

● Scăderea din gestiune a produselor finite vândute:

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

● Scăderea din gestiune a produselor finite nevândute, care nu se mai comercializează:

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

Monografie contabilă privind impozitul pe construcții

expert contabil
Irina Dumitrescu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

Începând cu 01 ianuarie 2014 s-a instituit un nou impozit asupra valorii construcțiilor, altele decât clădirile pentru care se datorează impozit pe clădiri potrivit titlului IX din Codul fiscal.

Cine datorează acest impozit?

Sunt obligate la plata impozitului pe construcții următoarele persoane:

- a) persoanele juridice române, cu excepția instituțiilor publice, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, asociațiilor, fundațiilor și a celorlalte persoane juridice fără scop patrimonial, potrivit legilor de organizare și funcționare;
- b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România;
- c) persoanele juridice cu sediu social în România înființate potrivit legislației europene.

În cazul operațiunilor de leasing financiar, calitatea de contribuabil o are utilizatorul.

În cadrul operațiunilor de leasing operațional, calitatea de contribuabil o are locatorul.

Cota de impozitare și baza impozabilă

Impozitul vizează construcțiile prevăzute în grupa 1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare.

Impozitul pe construcții se calculează prin aplicarea unei cote de 1,5% asupra valorii construcțiilor existente în patrimoniul contribuabililor la data de 31 decembrie a anului anterior, evidențiată contabil în soldul debitor al conturilor corespunzătoare construcțiilor prevăzute în grupa 1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, din care se scade:

a) valoarea clădirilor, inclusiv valoarea lucrărilor de reconstruire, modernizare, consolidare, modificare sau extindere pentru clădirile închiriate, luate în concesiune, aflate în administrare ori în folosință, pentru care se datorează impozit pe clădiri, potrivit prevederilor titlului IX din Codul fiscal, de către contribuabil sau proprietar, după caz; deducerea se justifică cu documentația corespunzătoare care atestă comunicarea acestei valori către proprietar.

b) valoarea lucrărilor de reconstruire, modernizare, consolidare, modificare sau extindere pentru construcțiile, aflate sau care urmează să fie trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ-teritoriale;

c) valoarea construcțiilor din subgrupa 1.2.9. „Terase pe arabil, plantații pomicole și viticole” din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare.

Plata impozitului și depunerea declarației fiscale

Impozitul pe construcții se calculează și se declară până la data de **25 mai**, inclusiv, a anului pentru care se datorează impozitul.

Impozitul se plătește în două rate egale, până la datele de **25 mai** și **25 septembrie**, inclusiv.

Contribuabilii nou-înființați datorează impozitul pe construcții începând cu anul fiscal următor. Contribuabilii care încetează să existe în cursul anului, au obligația de a declara și a plăti impozitul pe construcții până la data încheierii perioadei din an în care persoana juridică a existat.

Impozitul nu se recalculează

În situația în care, în cursul anului curent, se înregistrează operațiuni de majorare sau diminuare a valorii soldului debitor al conturilor corespunzătoare construcțiilor prevăzute în grupa 1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe impozitul pe construcții nu se recalculează. Aceste modificări sunt luate în considerare pentru determinarea impozitului pe construcții datorat pentru anul următor.

În situația în care, în cursul anului curent, se înregistrează **operațiuni de majorare sau diminuare a valorii soldului debitor al conturilor corespunzătoare** construcțiilor incluse în baza impozabilă, **impozitul pe construcții nu se recalculează**. Aceste modificări sunt luate în considerare pentru determinarea impozitului pe construcții datorat pentru anul următor.

● Impozitul pe construcții datorat se înregistrează în contabilitate prin formula:

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

Cheltuiala cu impozitul pe construcții este **cheltuială deductibilă** la stabilirea profitului impozabil.

EXEMPLU

Pentru exemplificare, presupunem că pentru anul 2014 o persoană juridică are de plată un impozit pe construcții în sumă de 4.500 lei ce se va achita în două rate egale, în luna mai și în luna septembrie.

Înregistrările contabile efectuate în anul 2014 vor fi:

● Impozitul aferent trimestrului I:

635/analitic	=	446/analitic	1.125 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

● Impozitul aferent trimestrului II:

635/analitic	=	446/analitic	1.125 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

● **Achitarea primei rate în valoare de 2.250 lei:**

446/analitic „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	5121.analitic „Conturi la bănci în lei”	2.250 lei
--	---	--	-----------

● **Impozitul aferent trimestrului III:**

635/analitic „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	446/analitic „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	1.125 lei
--	---	--	-----------

● **Achitarea celei de-a doua rate în valoare de 2.250 lei:**

446/analitic „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	5121.analitic „Conturi la bănci în lei”	1.125 lei
471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	=	5121.analitic „Conturi la bănci în lei”	1.125 lei

● **Impozitul aferent trimestrului IV:**

635/analitic „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	446/analitic „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	1.125 lei
446/analitic „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	1.125 lei

Cartea Verde a Contabilității 2014 cu peste 40% mai bogată decât ediția 2013!

Dragi contabili,

2014 a debutat cu modificări multiple ale legislației contabile:

- ✓ apariția celor 2 ordine ale MFP care modifică faimosul Ordin nr. 3.055/2009: Ordinul nr. 1.898/2013 și Ordinul nr. 2.067/2013;
- ✓ intrarea în vigoare de la 1 ianuarie a unor reglementări specifice.

Cartea Verde a Contabilității s-a modificat substanțial!

Cu 40% mai multă informație contabilă!



Mai multe detalii pe:

www.carteaverde.contabilul.ro

Achiziție auto second hand și vânzare

expert contabil
Domnica Vasiliu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

O societate plătitoare de TVA, X, a achiziționat o mașină de la o societate plătitoare de TVA, Y, în valoare de 73.000 lei, pe factură, în dreptul TVA specificându-se TVA inclusă.

Societatea Y care a achiziționat-o trebuie să o revândă unei persoane fizice. (Prima societate X a achiziționat-o de la o persoană fizică.)

Cum o înregistrează societatea Y în contabilitate (își deduce TVA) și cum face factura de vânzare (cu TVA sau fără)?

Furnizorul, mai exact societatea Y, aplică marja de profit pentru bunuri second-hand, respectiv autoturisme și are obligația de a menționa TVA, pe facturile emise către clienții săi, potrivit art. 152² alin. (12) redat în continuare: „Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienților.”

De asemenea, persoana impozabilă care utilizează acest regim special este obligată să înscrie pe factură mențiunea „TVA inclusă” și baza legală a operațiunii, respectiv art. 152² „Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități”.

Cumpărătorul autoturismului, societatea X nu are dreptul să deducă suma TVA datorată furnizorului său, prestatorului care aplică acest regim.

De altfel, în situația în care legea interzice furnizorului/prestatorului să înscrie pe factura suma TVA colectată, cumpărătorul bunurilor/serviciilor nici nu cunoaște suma care ar putea fi dedusă. Practic, valoarea acestor operațiuni se raportează de către cumpărător/beneficiar prin decontul de TVA cod 300 la rândul 26 denumit „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile.

Potrivit art. 152² și Normelor metodologice date în aplicare, persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

- A) o persoană neimpozabilă;
- B) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);
- C) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- D) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

În acest sens, persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau im-

portă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

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 și alte bunuri prevăzute în norme

Regimul special nu se aplică pentru:

- livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e) - g) și art. 143 alin. (1) lit. h) - m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;
- livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 143 alin. (2) lit. b).

Astfel, dacă se aplică regimul special de taxare, se va aplica TVA la marja de profit.

Marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoană impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un tert, 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;
2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare.

Pe factura emisă nu se va înscrie în mod distinct TVA aplicată la marja profitului, aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special. Mențiunea „TVA inclusă și nedeductibilă” va înlocui suma taxei datorate, pe facturi și alte documente emise cumpărătorului.

Societatea nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile vândute în regim special.

● **Vânzarea autoturismelor se va înregistra prin formula contabilă:**

4111	=	%
„Clienți”		„707”
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
		4427 – TVA aplicată la marja profitului
		„TVA colectată”

Ce trebuie neapărat să știți despre întocmirea obligatorie a documentelor justificative!

- ✓ Aspecte legislative
- ✓ Cazuri practice



Mai multe detalii pe:
www.faraamenzi.contabilul.ro

Monografie contabilă privind transportul de mărfuri în UE

expert contabil
Teodora Lupașcu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

În cadrul tranzacțiilor comerciale internaționale, activitatea de export se poate realiza în două modalități: directă și indirectă. **Modalitatea directă** se caracterizează prin aceea că entitățile producătoare de bunuri, entitățile prestatoare de servicii etc. organizează și derulează exportul pe contul și în riscul lor. În **modalitatea indirectă**, organizarea și derularea exportului se efectuează prin intermediul societăților de comerț internațional (SCI).

De asemenea, **reflectarea în contabilitate a exportului de mărfuri** se particularizează în funcție de mai multe criterii, dintre care amintim următoarele:

- modalitatea de realizare a exportului: directă sau indirectă;
- modalitatea de efectuare a exportului de către SCI, respectiv: pe cont propriu sau în comision;
- termenul de decontare a mărfurilor exportate: export cu încasare la vedere sau export pe credit comercial;
- modalitățile de decontare cu clienții externi: prin acreditiv, prin incasodocumentar sau efecte de comerț;
- condițiile de livrare care diferențiază nivelul și structura prețului extern: FOB, CFR, CIF etc.

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, *cu modificările și completările ulterioare*¹, **cifra de afaceri netă** se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.

În conformitate cu prevederile pct. 258 din **Reglementările contabile**, în contabilitate, **veniturile din vânzări de bunuri** se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Transferul riscurilor și avantajelor semnificative care decurg din proprietatea asupra mărfurilor trec la cumpărător, de regulă, la transferul titlului de proprietate sau la transmiterea posesiei.

¹ Denumite în continuare *Reglementări contabile*.

Acest moment depinde însă și de condițiile de vânzare agreate între vânzător și cumpărător.

► **Condiția de livrare** este reprezentată de clauzele contractuale ce se referă la determinarea locului și momentului în care, odată cu trecerea mărfurilor de la vânzător la cumpărător, are loc și transferul cheltuielilor și al riscurilor pe care le implică livrarea.

Regulile **INCOTERMS** (*IN*ternational *CO*mmercial *TERMS* – *Termeni de Comerț Internațional*) se referă la obligațiile reciproce ale vânzătorului și cumpărătorului într-un contract de vânzare internațională, propunând o serie de reguli pentru interpretarea condițiilor comerciale cele mai frecvent utilizate în comerțul internațional.

Dintre **condițiile de livrare INCOTERMS**, cele mai uzuale sunt: FOB portul românesc, CFR/CIF portul străin de descărcare.

Condiția de livrare FOB – Free On Board.

Transferul cheltuielilor și riscurilor de la vânzător la cumpărător are loc în același punct, după trecerea mărfurilor de balustrada vasului în portul de încărcare. **Cumpărătorul va încheia, pe cheltuiala sa, contractul de transport principal**, având obligația de a-i furniza într-un interval de timp rezonabil vânzătorului informații privind numele navei, locul de încărcare a mărfurilor, termenul de livrare, care trebuie respectat.

În cazul în care armatorul desemnat de cumpărător nu ajunge în port la data stabilită sau termină încărcarea mărfurilor înainte de data fixată, cumpărătorul va suporta riscurile de pierdere sau deteriorare a mărfurilor, începând cu această dată.

Condiția de livrare CFR – Cost and Freight. Este clauza FOB la care se adaugă navlul, plătit de către vânzător. Vânzătorul va alege compania maritimă, va rezerva nava și va suporta costul transportului maritim. Totuși, CFR este o „vânzare la plecare”, riscurile privind marfa pe timpul transportului principal fiind suportate de cumpărător.

Are loc, prin urmare, o separare între momentul și locul transferului riscurilor (în portul de îmbarcare) și cel al transferului cheltuielilor (în portul de destinație).

Condiția de livrare CIF – Cost, Insurance and Freight. Este clauza CFR la care se adaugă costul asigurării mărfurilor (prima de asigurare). Totuși, mărfurile sunt transportate pe riscul cumpărătorului. Prin urmare, ceea ce deosebește clauza CIF de clauza CFR este obligația privind plata asigurării, aceasta fiind în sarcina vânzătorului, în primul caz, și a cumpărătorului, în al doilea caz.

Condițiile de livrare FOB, CFR, CIF sunt utilizate în cazul transporturilor maritime, în general al transporturilor pe apă.

Așadar, regulile **INCOTERMS** ne oferă informații cu privire la **momentul recunoașterii veniturilor și costurilor de către entitățile care efectuează comerț internațional**, pentru cele mai comune condiții de livrare.

Costurile suportate de entități privesc serviciile externe (transport, asigurare etc.) ce urmează să fie prestate pentru operațiunile de export.

În acest sens, entitățile care efectuează comerț internațional încheie contracte cu **entități prestatoare de servicii**.

O prezentare sintetică a principalelor venituri și cheltuieli ocazionate de exportul de mărfuri este următoarea:

a) Venituri din:

- vânzarea mărfurilor potrivit condiției de livrare agreate de părți: FOB, CFR, CIF etc.;
- dobânzi din sconturi primite, din diferențe favorabile de curs valutar;
- despăgubiri și penalități pentru nerespectarea prevederilor contractuale etc.

b) Cheltuieli privind:

- mărfurile cumpărate de SCI de la entitățile producătoare de mărfuri;
- parcursul intern, respectiv: transport, depozitare, manipulare etc.;
- parcursul extern: transport, asigurare, comisioane etc. în funcție de condiția de livrare stabilită;
- sconturile acordate, cheltuieli cu dobânzile, diferențele nefavorabile de curs valutar etc.

Din punct de vedere contabil, în conformitate cu prevederile pct. 185 din Reglementările contabile, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datoriile exprimate în valută.

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede, iar **diferența de curs valutar** este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, 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.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

Reflectarea în contabilitate a unui export maritim de mărfuri în condiția de livrare CIF

Veniturile din vânzarea mărfurilor la export se constituie la nivelul condiției de livrare CIF și se reflectă în contabilitate astfel:

- în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, prețul extern corespunzător valorii externe FOB;
- în contul 708 „Venituri din activități diverse”, celelalte componente ale valorii externe: transport, asigurare.

Cheltuielile privind vânzarea mărfurilor la export se reflectă în conturile:

- în contul 607 „Cheltuielile privind mărfurile”, pentru costul de achiziție al mărfurilor vândute;
- în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, pentru valoarea transportului extern;
- în contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, pentru valoarea asigurării mărfurilor.

Câteva dintre documentele justificative pe baza cărora se reflectă în contabilitate exportul de mărfuri sunt: factura externă, factura externă de uz intern, declarația vamală de export, incasso-documentar etc.

Factura externă de uz intern se întocmește în valută și în lei la cursul de schimb și reprezintă un document de calculație care servește la stabilirea valorii externe (în funcție de condiția de livrare aleasă), a cheltuielilor pe parcursul extern (pe feluri de cheltuieli), a valorii externe FOB.

EXEMPLUL 1

S.C. PRIMA S.A. este o societate românească care **exportă mărfuri pe cont propriu** din portul Constanța către S.C. UNE, societate din Franța.

Condiția de livrare stabilită de părți este CIF, **portul de descărcare** ales fiind Marsilia.

Datele exportului potrivit facturii externe de uz intern sunt următoarele:

- Valoarea externă CIF a mărfii	500 euro x 4,4 lei/euro = 2.200 lei
- Transport extern (antecalculat)	50 euro x 4,4 lei/euro = 220 lei
- Polița de asigurare	10 euro x 4,4 lei/euro = 44 lei
Valoarea externă FOB	440 euro x 4,4 lei/euro = 1.936 lei

Transportul mărfurilor pe parcursul extern este efectuat de S.C. MARITIM S.A.

Valoarea în lei la data plății	55 euro x 4,5 lei/euro = 247,5 lei
Valoarea în lei la data facturării	55 euro x 4,4 lei/euro = 242 lei
Diferență nefavorabilă de curs valutar	5,5 lei

%	=	5124	<u>247,5 lei</u>
401		„Conturi la bănci în valută”	242 lei
„Furnizori”			
665			5,5 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			

Evidențierea în contabilitatea S.C. MARITIM S.A. a prestărilor de servicii de transport extern de mărfuri

● **Facturarea serviciilor de transport extern al mărfurilor către S.C. PRIMA S.A.:**

Valoarea în lei la data facturării 55 euro x 4,4 lei/euro = 242 lei

4111	=	704	242 lei
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”	

● **Încasarea facturii de transport extern al mărfurilor de la S.C. PRIMA S.A.:**

5124	=	%	<u>247,5 lei</u>
„Conturi la bănci în valută”		4111	242 lei
		„Clienți”	
		765	5,5 lei
		„Venituri din diferențe de curs valutar”	

Reflectarea în contabilitate a unui export maritim de mărfuri în condiția de livrare FOB

În condiția de livrare FOB, *cumpărătorul mărfurilor va încheia, pe cheltuiala sa, contractul de transport principal (transportul extern)*, transferul cheltuielilor și riscurilor de la vânzător la cumpărător având loc în același punct, după trecerea mărfurilor de balustrada vasului în *portul de încărcare*.

EXEMPLUL 2

S.C. SECOND S.A. este o societate românească care exportă mărfuri pe cont propriu către S.C. DEUX, societate din Franța. Condiția de livrare stabilită este FOB, *portul de încărcare* convenit de către părți fiind portul Constanța.

Datele exportului potrivit facturii externe de uz intern sunt următoarele:

Valoarea externă FOB a mărfii: 800 euro x 4,4 lei/euro = 3.520 lei

Evidențierea în contabilitatea S.C. SECOND S.A. a operațiunilor privind exportul de mărfuri

● **Facturarea mărfurilor livrate la export:**

4111	=	707	3.520 lei
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

● **Încasarea de la S.C. DEUX S.A. a contravalorii mărfurilor livrate la export:**

Valoarea în lei la data încasării 800 euro x 4,5 lei/euro = 3.600 lei
 Valoarea în lei la data facturării 800 euro x 4,4 lei/euro = 3.520 lei
Diferență favorabilă de curs valutar 80 lei

5124	=	%	3.600 lei
„Conturi la bănci în valută”		4111	3.520 lei
		„Clienți”	
		765	80 lei
		„Venituri din diferențe de curs valutar”	

ATENȚIE!

În cele două exemple prezentate nu au fost luate în considerare cheltuielile de transport pe parcurs intern, respectiv de la sediul societăților care livrează mărfuri la export până la portul Constanța. Vom prezenta în cele ce urmează un exemplu referitor la acordarea unei donații de mărfuri la export, în afara spațiului comunitar. Vor fi avute în vedere aici și cheltuielile de transport pe parcurs intern al mărfurilor.

EXEMPLUL 3

S.C. ALFA S.A. acordă o donație de mărfuri pentru sinistrații din Turcia prin intermediul unei agenții a O.N.U. Potrivit contractului de donație, agenția O.N.U. preia mărfurile din portul Constanța pentru a le transporta către portul de destinație din Turcia.

Valoarea mărfurilor donate de S.C. ALFA S.A. este de 2.000 euro x 4,5 lei/euro = 9.000 lei, respectiv valoarea la cost de achiziție a mărfurilor. Transportul pe parcurs intern al mărfurilor se efectuează de către S.C. BETA S.A. pe cheltuiala S.C. ALFA S.A. și este în valoare de 250 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei donații de mărfuri la export

● Evidențierea în contabilitate a donației de mărfuri destinate exportului:

6582	=	371	9.000 lei
„Donații acordate”		„Mărfuri”	

● Facturarea serviciilor de transport intern de către S.C. BETA S.A.:

624	=	401	250 lei
„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”		„Furnizori”	

● Plata facturii de transport intern către S.C. BETA S.A.:

401	=	5121	250 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Precizăm că exemplele prezentate nu iau în considerare TVA, tratamentul acestuia fiind reglementat de prevederile Legii nr. 571/2003¹ privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin prevederile Ordonanței de urgență nr. 102/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, începând cu 2014, în România, au fost compatibilizate prevederile privind aplicarea scutirii de TVA pentru anumite operațiuni în cazul navelor atribuite navigației în largul mării și care sunt utilizate pentru transportul de călători/bunuri cu plată sau pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, precum și în cazul navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, cu prevederile art. 148 lit. a) ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, astfel cum au fost interpretate acestea de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în dosarul C-197/12.

Noul text al prevederii precizează că **sunt scutite de taxă** „în cazul navelor atribuite navigației în largul mării și care sunt utilizate pentru transportul de călători/bunuri cu plată sau pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit,

¹ Denumită în continuare Codul fiscal.

precum și în cazul navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, următoarele operațiuni:”

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit;
2. livrarea de carburanți și provizii destinate a fi utilizate pe nave, dar inclusiv pentru navele de război încadrate în Nomenclatura Combinată (NC) cod 8906 10 00, care părăsesc țara și se îndreaptă spre porturi străine unde vor fi ancorate, cu excepția, în cazul navelor folosite pentru pescuitul de coastă, a proviziilor;
3. prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1, efectuate pentru nevoile directe ale navelor și/sau pentru încărcătura acestora.

Art. 143 din Codul fiscal prevede **scutirile de TVA pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar. Menționăm câteva dintre acestea, după cum urmează:**

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:
 - călătorul nu este stabilit în Comunitate, respectiv adresa sau domiciliul permanent nu este în interiorul Comunității. Adresa sau domiciliul permanent înseamnă locul specificat astfel în pașaport, carte de identitate sau în alt document recunoscut ca document de identitate de către Ministerul Internelor și Reformei Administrative;
 - bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de-a treia luni ce urmează lunii în care are loc livrarea;
 - valoarea totală a livrării, plus TVA, este mai mare decât echivalentul în lei a 175 euro, stabilit anual prin aplicarea cursului de schimb obținut în prima zi lucrătoare din luna octombrie și valabil de la data de 1 ianuarie a anului următor;
 - dovada exportului se va face prin factură sau alt document care ține locul acesteia, purtând avizul biroului vamal la ieșirea din Comunitate;
 - prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 „Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării”, legate direct de exportul de bunuri;
 - prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 „Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării”, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 „Baza de impozitare pentru import”;
 - prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia;
 - transportul intracomunitar de bunuri, efectuat din și în insulele care formează regiunile BETA nome Azore și Madeira, precum și serviciile accesorii acestuia;
 - transportul internațional de persoane;
 - livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate fie forțelor armate ale celorlalte state membre NATO pentru utilizarea de către forțele în cauză ori de către personalul civil care le însoțește, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare;
 - livrările de bunuri și/sau prestările de servicii către un alt stat membru decât România, destinate forțelor armate ale unui stat membru NATO, altul decât statul membru de destinație, pentru utilizarea de către forțele în cauză ori de către personalul civil care le însoțește sau pentru aprovizionarea popotelor ori cantinelor lor atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor către forțele armate ale Regatului Unit staționate în insula Cipru ca urmare a Tratatului de înființare a Republicii Cipru, datat 16 august 1960, care sunt destinate utilizării de către aceste forțe sau personalului civil care le însoțește ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor;
 - livrările de aur către Banca Națională a României;
 - livrările de bunuri către organismele recunoscute care transportă sau expediază aceste bunuri în afara Comunității, ca parte a activităților umanitare, *caritabile sau de instruire*; scutirea se acordă prin restituirea taxei potrivit unei proceduri stabilite prin O.M.F.P.

Tratament fiscal cu privire la persoanele fizice care distribuie materiale publicitare/pliante/mostre în cadrul campaniilor de stimulare a vânzărilor

expert contabil
Anca Ivanov

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

Entitățile economice – în încercarea de a atrage noi clienți – aleg să își popularizeze afacerea aplicând ce strategii de marketing consideră că sunt cele mai eficiente pentru activitatea pe care doresc să o promoveze.

Una dintre cele mai la îndemână forme de campanie publicitară – și poate una dintre cele mai puțin costisitoare – este distribuirea de flyere, pliante și mostre.

Pentru tratamentul fiscal al cheltuielilor realizate pentru procurarea/realizarea materialului publicitar se aplică prevederile art. 21 alin. (2) litera d) din Codul fiscal:

„Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: (...) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”.

Pentru tratamentul fiscal al TVA aferente distribuirii de materiale publicitare se aplică prevederile art. 128 alin. (8) litera e):

„Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): (...) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”.

Distribuirea propriu-zisă a materialelor publicitare se poate face fie de către angajații proprii, fie de către alte persoane la care se apelează în acest scop. Cel mai practic mod de a asigura personal pentru distribuirea de material publicitar, dat fiind că această activitate se organizează sub forma unei campanii care durează o perioadă limitată de timp, este apelarea la persoane fizice care vor desfășura activități ca zilieri pe durata campaniei.

Legea care reglementează activitățile cu caracter ocazional desfășurate de zilieri este Legea nr. 52/2011, modificată prin Legea nr. 277/2013, împreună cu Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 52, publicate în Monitorul Oficial nr. 300/2 mai 2011.

Conform reglementărilor enumerate mai sus:

– pot apela la zilieri pentru desfășurarea unor activități necalificate cu caracter ocazional persoane fizice, persoane juridice, persoane fizice autorizate și întreprinzători persoane fizice titulari ai unor întreprinderi individuale și întreprinderi familiale pentru activități din următoarele domenii: agricultură, vânătoare și pescuit, silvicultură – exclusiv exploatarea forestieră, piscicultură și acvacultură, pomicultură și viticultură, apicultură, zootehnie, spectacole, producții cinematografice și audiovizuale, **publicitate**, activități cu caracter cultural, manipulări de mărfuri;

- zilierii sunt persoane fizice care au capacitate de muncă, au mai mult de 16 ani (pentru cei cu vârsta cuprinsă între 15 și 16 ani este nevoie de acordul reprezentanților legali);
- durata activității pentru același beneficiar este de minimum o zi și maximum 90 de zile cumulate pe durata unui an calendaristic;
- durata zilnică de executare a activității unui zilier nu poate depăși 12 ore. Zilierul minor care are capacitatea de muncă va putea lucra 6 ore pe zi, dar nu mai mult de 30 de ore pe săptămână. Zilierul minor nu va efectua activitate în timpul nopții. Chiar dacă părțile convin un număr mai mic de ore de activitate, plata zilierului se va face pentru echivalentul a cel puțin 8 ore de muncă;
- cuantumul remunerației brute orare stabilite de părți nu poate fi mai mic de 2 lei/oră și nici mai mare de 10 lei/oră și – ca regulă generală – se acordă la sfârșitul fiecărei zile de lucru. Plata remunerației se poate realiza însă și la sfârșitul perioadei activității, dar numai cu acordul scris al părților.

ATENȚIE!

- Raportul dintre zilier și beneficiar se stabilește fără încheierea unui contract de muncă.
- Activitatea desfășurată în condițiile prezentei legi nu conferă zilierului calitatea de asigurat în sistemele de asigurări publice. Acesta se poate asigura, opțional, la sistemul public de pensii, sistemul asigurărilor sociale pentru șomaj și la sistemul de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Raportul dintre zilier și beneficiar, perioada și dovada plății remunerației la sfârșitul zilei se consemnează în Registrul de evidență a zilierilor astfel:

- registrul se completează zilnic, înscriindu-se datele de identificare a lucrătorilor zilieri, locul desfășurării activității, remunerația brută convenită și remunerația netă plătită;
- zilierul va semna zilnic în Registru înaintea începerii activității și la sfârșitul zilei pentru a atesta primirea remunerației; (atunci când se convine la plata remunerației după o perioadă și nu în fiecare zi, zilierul va semna de primire la sfârșitul acelei perioade).

Registrul de evidență a zilierilor

- se tipărește și se înseriază de Imprimeria Națională, iar distribuirea acestuia se face, la cerere și contra cost, de Inspectoratul Muncii prin Inspectoratele teritoriale de muncă;
- conținutul și instrucțiunile de completare a Registrului sunt cele prevăzute în anexele nr. 1 și 2 la Legea nr. 52/2011 privind exercitarea unor activități cu caracter ocazional desfășurate de zilieri și sunt explicate detaliat în Normele de aplicare a Legii nr. 52;
- până cel târziu pe data de 5 a lunii următoare, beneficiarul va înainta către Inspectoratul teritorial de muncă unde își are sediul, un extras al Registrului de evidență a zilierilor conținând înregistrările din luna precedentă. Transmiterea extrasului se poate face și pe suport electronic, după caz;
- se ține și se completează la sediul central și/sau, după caz, la sediul sucursalei, agenției, reprezentanței, punctului de lucru sau al altor asemenea unități fără personalitate juridică, cărora li s-au delegat competențele de a încheia raporturi juridice cu zilierii și de a conduce, a completa și a transmite către Inspectoratele teritoriale de muncă o copie a registrului.

Tratamentul fiscal al raporturilor încheiate cu zilierii este reglementat tot în Legea nr. 52/2011, cu modificările ulterioare:

- Venitul realizat de zilieri sub forma remunerației zilnice pe fiecare beneficiar de lucrări reprezintă venit asimilat salariului, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. III „Venituri din salarii” al titlului III „Impozit pe venit” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
- Zilierii datorează impozit pentru venitul realizat sub formă de remunerație brută zilnică. Impozitul se calculează de către fiecare din beneficiarii de lucrări prin aplicarea cotei de 16% asupra remunerației brute zilnice.
- Calculul și reținerea impozitului datorat se efectuează de către beneficiarii de lucrări la data fiecărei plăți a remunerației brute zilnice.
- Virarea la bugetul de stat a impozitului calculat și reținut de fiecare beneficiar de lucrări se va efectua până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.
- Pentru veniturile realizate din activitatea prestată de zilieri **nu se datorează contribuțiile sociale obligatorii nici de către zilier, nici de către beneficiar.**

Impozitul calculat și reținut de beneficiar se consemnează în Declarația 112, Anexa 1 Creanțe fiscale – rândul 01, cod 602, „Impozit pe veniturile din salarii”, cumulându-se, după caz, cu celelalte impozite pe venituri din salarii, fără completarea pentru zilieri a celorlalte anexe din declarație.

Beneficiarii care apelează la zilieri au obligația completării și depunerii formularului 205 „Declarație privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate pe beneficiari de venit” prin bifarea modulului V „Date informative privind impozitul pe veniturile din salarii” până la 28 februarie 2015 inclusiv, pentru impozitul reținut în anul 2014.

EXEMPLU

S.C. ABC S.R.L. cu activitate în domeniul prestării serviciilor de întreținere și reparații instalații electrice demarează o campanie publicitară dorind să atragă noi clienți pentru afacerea sa.

- În acest scop își propune distribuirea de flyere și pliante de prezentare timp de 5 zile în dreptul principalelor guri de metrou.
- mesajul publicitar de pe flyere și pliante este conceput de directorul de vânzări al firmei;
- se încheie un contract de prestări servicii cu o tipografie pentru imprimarea mesajului pe 50.000 de flyere.

● La recepția acestora se întocmește o Notă de recepție și constatare de diferențe și se înregistrează în contabilitate:

%	=	401	12.400 lei
3028		„Furnizori”	50.000 buc. x 0,2 lei/buc. = 10.000 lei
„Alte materiale consumabile”			
4426			10.000 lei x 24% = 2.400 lei
„TVA deductibilă”			

Pentru distribuirea flyerelor se decide apelarea la 5 zilieri – studenți – care să lucreze 5 zile timp de 8 ore/zi. Retribuția brută ce va fi oferită va fi cea maximă, de 10 lei/oră și se va plăti pentru 3 dintre ei la sfârșitul fiecărei zile și pentru ceilalți doi, prin acord scris, la sfârșitul celor 5 zile.

Delegatul societății se va deplasa la ITM de unde va achiziționa Registrul de evidență a zilierilor.

● În prima zi, pe bază de bon de consum, se vor elibera din depozit 10.000 de flyer:

623	=	3028	10.000 buc. x 0,2 lei/buc. = 2.000 lei
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„Alte materiale consumabile”	

- pe bază de Proces-verbal, fiecare dintre cei 5 zilieri va primi câte 2.000 de flyer;
- înainte să plece la locurile stabilite atunci când li s-a făcut instructajul, vor semna în Registrul de evidență a zilierilor;
- la sfârșitul zilei se va înregistra remunerația brută datorată și reținerea impozitului pentru sumele plătite celor 3 zilieri ce încasează remunerația netă conform regulii generale.

Notă:

Dat fiind că remunerația acordată zilierilor este pentru firmă o cheltuială de publicitate, propunem înregistrarea sumelor datorate în 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

De asemenea, dat fiind că între zilieri și firmă nu există un contract de muncă, propunem înregistrarea datoriei către zilieri în contul 462 „Creditori diverși”.

Ambele propuneri au scopul de a păstra imaginea corectă, în Situațiile financiare a cheltuielilor de publicitate/cheltuielilor cu salariile personalului și a sumelor plătite personalului/altor colaboratori.

Nu este greșită nici înregistrarea 621 „Cheltuieli cu colaboratorii” / 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” = 421 “Personal salarii datorate”, dat fiind că toate sunt cheltuieli de exploatare; noi am considerat doar că 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” reflectă mai evident scopul cheltuielii.

623	=	%	
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		462/Ionescu	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Popescu	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Vasile	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Marin	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Ioan	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	

462/Vasile	=	444	80 lei x 16% = 12,8 lei
„Creditori diverși”		„Impozit pe venituri de natura salariilor”	
462/Marin	=	444	80 lei x 16% = 12,8 lei
„Creditori diverși”		„Impozit pe venituri de natura salariilor”	
462/Ioan	=	444	80 lei x 16% = 12,8 lei
„Creditori diverși.zilier Ioan”		„Impozit pe venituri de natura salariilor”	

● **Plata celor 3 zile la sfârșitul zilei, atestată prin semnătura lor de primire în Registrul de evidență a salariaților:**

462/Vasile	=	5311	(80 lei – 12,8 lei) = 67,2 lei
„Creditori diverși”		„Casa în lei”	
462/Marin	=	5311	(80 lei – 12,8 lei) = 67,2 lei
„Creditori diverși”		„Casa în lei”	
462/Ioan	=	5311	(80 lei – 12,8 lei) = 67,2 lei
„Creditori diverși.zilier Ioan”		„Casa în lei”	

În a doua, a treia și a patra zi se va repeta procedura:

- eliberarea din depozit a flyerelor și darea lor pe cheltuieli;
- distribuirea flyerelor către zilieri;
- semnatura tuturor zilierilor în Registrul de evidență a zilierilor la începutul zilei și a celor 3 care primesc banii la sfârșitul zilei;
- înregistrarea sumei brute datorate către cei 5 zilieri și a impozitului reținut de la cei 3 zilieri plătiți zilnic.

În a cincea și ultima zi a raportului cu zilierii:

● **Eliberarea din depozit a ultimelor 10.000 de flyer:**

623	=	3028	10.000 buc. x 0,2 lei/buc. = 2.000 lei
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		„Alte materiale consumabile”	

- distribuirea flyerelor către zilieri;
- semnatura tuturor zilierilor la începutul zilei în Registrul de evidență a zilierilor.

● **La sfârșitul zilei se va înregistra remunerația brută datorată și reținerea impozitului pentru sumele platite celor 5 zilieri:**

623	=	%	
„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”		462/Ionescu	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Popescu	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Vasile	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Marin	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
		462/Ioan	8 ore x 10 lei/oră = 80 lei
		„Creditori diverși”	
462/Vasile	=	444	80 lei x 16% = 12,8 lei
„Creditori diverși”		„Impozit pe venituri de natura salariilor”	
462/Marin	=	444	80 lei x 16% = 12,8 lei
„Creditori diverși”		„Impozit pe venituri de natura salariilor”	

462/ Ioan „Creditori diverși”	=	444 „Impozit pe venituri de natura salariilor”	80 lei x 16% = 12,8 lei
----------------------------------	---	--	-------------------------

● Pentru zilierii Popescu și Ionescu, impozitul se va reține în a cincea zi, ziua plății remunerației nete, și se va calcula:
 $(5 \text{ zile} \times 80 \text{ lei/zi}) \times 16\% = 400 \text{ lei} \times 16\% = 64 \text{ lei}$:

462/Popescu „Creditori diverși”	=	444 „Impozit pe venituri de natura salariilor”	64 lei
462/Ionescu „Creditori diverși”	=	444 „Impozit pe venituri de natura salariilor”	64 lei

● Plata celor 5 zile la sfârșitul zilei, atestată prin semnătura lor de primire în Registrul de evidență a salariaților:

462/Vasile „Creditori diverși”	=	5311 „Casa în lei”	$(80 \text{ lei} - 12,8 \text{ lei}) = 67,2 \text{ lei}$
462/Marin „Creditori diverși”	=	5311 „Casa în lei”	$(80 \text{ lei} - 12,8 \text{ lei}) = 67,2 \text{ lei}$
462/Ioan „Creditori diverși”	=	5311 „Casa în lei”	$(80 \text{ lei} - 12,8 \text{ lei}) = 67,2 \text{ lei}$
462/Popescu „Creditori diverși”	=	5311 „Casa în lei”	$(5 \text{ zile} \times 80 \text{ lei/zi}) - 64 \text{ lei} = 336 \text{ lei}$
462/Ionescu „Creditori diverși”	=	5311 „Casa în lei”	$(5 \text{ zile} \times 80 \text{ lei/zi}) - 64 \text{ lei} = 336 \text{ lei}$

Cheltuielile astfel înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” compuse din:

- 10.000 de lei - contravaloarea flyerelor distribuite;
- $80 \text{ lei/zi} \times 5 \text{ zile} \times 5 \text{ zilieri} = 2.000 \text{ lei}$ - retribuiția zilierilor;

sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform art. 21 alin. (2) litera d).

TVA în valoare de 2.400 de lei dedusă la achiziționarea flyerelor (dacă S.C. ABC S.R.L. ar aplica sistemul TVA la încasare, suma s-ar fi înregistrat inițial în contul 4428 „TVA neexigibilă” și ar deveni deductibilă în momentul plății furnizorului) rămâne deductibilă integral, nefiind necesară ajustarea sa dat fiind că stocul de flyerare a fost utilizat pentru a populariza activitatea firmei.

● Până pe data de 25 a lunii următoare, S.C. ABC S.R.L. va depune declarația 112 în care va cuprinde și raporturile pe care le-a avut cu zilierii și va achita către stat impozitul reținut acestora:

444 „Impozit pe venituri de natura salariilor”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	320 lei
--	---	-----------------------------------	---------

În declarația 205, pe care o va depune până la 28 februarie 2015, va menționa impozitul de 320 de lei reținut la sursă zilierilor.

Ghid de inventariere a patrimoniului

Detalii pe www.manualinventariere.contabilul.ro

Monografie contabilă pentru domeniul producției. Înregistrare în contabilitatea cesionarului

expert contabil
Domnica Vasiliu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

O societate A (cesionar) care activează în domeniul producției preia o creanță de 10.000 lei pe care un terț B (cedent) o are asupra unui terț C (debitor cedat). Toate cele trei entități sunt persoane juridice române plătitoare de TVA. Se menționează că prețul cesiunii este 9.000 lei. Cum se înregistrează în contabilitatea cesionarului această situație?

461	=	%	10.000
„Debitori diverși”		462	9.000
		„Creditori diverși”	
		7588	1.000
		„Alte venituri din exploatare”	

Suma de 1.000 lei este purtătoare de TVA? Care este articolul din Codul fiscal? Se precizează că societatea cesionară nu are ca obiect de activitate recuperarea creanțelor.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție.

Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului.

- În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.
- În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri la data încasării.
- În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

A) o cheltuială, dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau

B) un venit, dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia.

Potrivit modificărilor aduse de O.M.F.P. nr. 1.898/2013, începând cu data de 1 ianuarie 2014, înregistrarea în contabilitate a cesiunii de creanțe se înscrie astfel, la societatea care preia creanța:

● **Înregistrarea contabilă a preluării creanței cesionate:**

461	=	462	9.000 *)
„Debitori diverși”		„Creditori diverși”	

*) plata creanței preluate

462	=	5121	9.000
„Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

● **Înregistrarea extracontabilă a valorii nominale a creanței preluate:**

Debit cont	809	10.000 lei
	„Creanțe preluate prin cesionare”	

● **La încasarea creanței preluate din cesionare la valoarea de 9.000:**

5121	=	461	9.000
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

● **La încasarea creanței preluate din cesionare la valoarea de 10.000 (sau orice valoare mai mare de 9.000 lei):**

5121	=	%	10.000
„Conturi la bănci în lei”		461	9.000
		„Debitori diverși”	
		758	1.000
		„Alte venituri din exploatare”	

Din punctul de vedere al TVA

Potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, sunt scutite de taxă tranzacții, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, **excep-tând recuperarea creanțelor.**

Explicații privind aplicarea acestor prevederi se regăsesc la pct. 35 alin. (7) – (10) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, operațiunile privind recuperarea creanțelor se clasifică, în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, în:

- ✓ contracte pentru care scopul operațiunii nu îl constituie recuperarea de creanțe, ci *acordarea unui credit*, societatea care preia creanțele aferente unui credit acordat asumându-și poziția creditorului, în acest caz operațiunea fiind încadrată ca operațiune de creditare *este scutită de taxă pe valoarea adăugată*;
- ✓ contracte prin care persoana care deține creanțele angajează o persoană în vederea recuperării acestora, care nu presupun cesiunea creanțelor.

Persoana care este angajată în scopul recuperării creanțelor realizează o prestare de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul persoanei care deține creanțele. **Operațiunea este taxabilă.**

Baza de impozitare a TVA pentru serviciile constând în recuperare de creanțe este constituită din contravaloarea serviciului, reprezentând toate componentele comisionului perceput de cesionar, inclusiv componenta de finanțare.

Contractele **care presupun cesiunea creanțelor**, operațiuni prin care:

- cesionarul cumpără creanțele, fără ca operațiunea să aibă drept scop recuperarea creanței.

Dacă prețul de vânzare al creanței este mai mare decât valoarea nominală a creanței, cedentul realizează o operațiune scutită de TVA, iar cesionarul nu realizează o operațiune în sfera de aplicare a TVA.

Dacă prețul de vânzare al creanței este mai mic sau egal cu valoarea nominală a creanței, nici cedentul, nici cesionarul nu realizează operațiuni în sfera de aplicare a TVA;

- cesionarul cumpără creanțele, asumându-și sau nu riscul neîncasării acestora, **percepând un comision de recuperare a creanțelor** de la cedent.

În acest caz, cesionarul realizează o prestare de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul cedentului, taxabilă, întrucât percepe de la cedent un comision pentru această operațiune. **Operațiunea de recuperare creanțe este taxabilă.**

Baza de impozitare a TVA pentru serviciile constând în recuperare de creanțe este constituită din contravaloarea serviciului, reprezentând toate componentele comisionului perceput de cesionar, inclusiv componenta de finanțare.

Cesiunea creanței de către cedent nu reprezintă o operațiune în sfera de aplicare a TVA. Cesionarul cumpără creanțele, asumându-și riscul neîncasării acestora, la un preț inferior valorii nominale a creanțelor, fără să perceapă un comision de recuperare a creanțelor de la cedent. Cesiunea creanței de către cedent reprezintă o operațiune scutită de TVA.

Cesionarul se consideră că nu efectuează o prestare de servicii de recuperare de creanțe în beneficiul cedentului, respectiv nu realizează o operațiune în sfera de aplicare a TVA, întrucât nu percepe un comision pentru această operațiune.

În cazul prezentat, dacă nu există un comision de recuperare, operațiunea este scutită de TVA.

Iată cum vă puteți limpezi toate neclaritățile legate de aplicarea IFRS!

- ✓ Lucrați în cadrul unei societăți listate la Bursă?
- ✓ Colaborați cu o astfel de societate?
- ✓ Pur și simplu doriți să fiți informat cu profesionalism despre aplicarea IFRS?

CD-ul conține explicarea practică a modului de aplicare a IFRS începând cu închiderea exercițiului financiar 2012:

- prezentarea cadrului legal complet de aplicare a IFRS
- prezentarea situațiilor financiare
- prezentarea diferențelor față de prevederile OMFP nr. 3.055/2009, cu exemple practice de aplicare a celor mai uzuale standarde în parte:
 - IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare
 - IAS 2 Stocuri
 - IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori
 - IAS 18 Venituri
 - IAS 12 Impozitul pe profit și lista continuă...



Mai multe detalii pe:
www.ifrs.contabilul.ro

Înregistrare contabilă privind schimbarea unor mărfuri defecte

expert contabil
Anca Ivanov

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

O societate A achiziționează marfă intracomunitară de la un furnizor din Italia. Marfa este vândută unui client din România. Clientul din România constată însă deteriorarea mărfii (plăci ceramice care s-au spart după montaj).

Furnizorul din Italia acceptă însă ca fiind din vina sa și emite credit memo în luna decembrie 2013 pentru marfa depreciată societății A, specificând facturile inițiale la care se referă. În final, se va achiziționa o nouă marfă din Italia, în 2014, care se va înlocui clientului.

Cum se înregistrează în contabilitate acest credit memo?

Cum se va înregistra în gestiune marfa care se va înlocui clientului?

Venitul aferent credit memo înregistrat în decembrie se va echilibra cu o cheltuială?

● Societatea A a achiziționat:

371	=	401
„Mărfuri”		„Furnizori”

● Este vândută clientului:

411	=	707
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”
607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

Clientul constată că marfa este necorespunzătoare calitativ și nu o poate returna deoarece ea este distrusă.

Furnizorul admite că acest lucru s-a întâmplat din vină sa și prin acel credit memo acceptă practic să înlocuiască pe cheltuiala lui marfa necorespunzătoare.

Deci nu veți achita viitoarele facturi ce vor veni împreună cu noua marfă ce va fi înlocuită.

- Puteți înregistra credit memo ca pe o reducere comercială de 100% (rabat pentru calitatea nesatisfăcătoare a mărfii) primită pentru facturile menționate:

609	=	401	suma
„Reduceri comerciale primite”		„Furnizori”	din credit-memo
			cu minus

- Ulterior, marfa sosită se înlocuiește clientului:

371	=	401
„Mărfuri”		„Furnizori”

- Clientului i se trimite marfa fără să se factureze (cu Aviz de însoțire a mărfii cu mențiunea „nu urmează factură”), deoarece nu se vinde, doar se înlocuiește:

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

Astfel, contul 401 „Furnizori” se închide, iar cheltuiala cu minus din 609 „Reduceri comerciale primite” echilibrează cheltuiala din 607 „Cheltuieli privind mărfurile” după ce se descarcă marfa primită a doua oară și pentru care nu se obțin venituri.

Cele mai serioase 3 motive pentru care, în 2014, aveți nevoie de:

Cartea Verde a Contabilității pentru PFA

Sunteți pregătit să câștigați bani serioși din consultanța contabilă acordată PFA-urilor? Acum e momentul să o faceți ușor, rapid și profitabil. Cum? Utilizați:

CARTEA VERDE a CONTABILITĂȚII pentru PFA

– **ghidul practic** pentru înregistrări contabile conforme cu legislația specifică PFA prevăzută în Codul fiscal actual, Legea Contabilității și Ordinul nr. 1.898/2013.

Din cuprinsul lucrării:

1. Constituire PFA, legislație aplicabilă
2. Evidența stocurilor
3. Evidența furnizorilor și clienților
4. Evidența salariilor și datoriilor fiscale



Mai multe detalii pe:

www.pfa-carteverde.contabilul.ro

Înregistrare contabilă privind cesiune terenuri în schimbul unei datorii

expert contabil
Domnica Vasiliu

MONOGRAFII
ȘI CAZURI PRACTICE

O SRL cu capital străin privat deține terenuri cumpărate din împrumutul acordat de societatea-mamă din UE. Societatea nu este capabilă să restituie împrumutul și dobânzile aferente. Societatea-mamă este de acord cu anularea datoriilor în schimbul cesiunii terenului reevaluat.

Ce consecințe contabile și fiscale implică această tranzacție?

La primirea împrumutului probabil s-a înregistrat 512 = 1661 și dobânzile de plată 666 = 1685.

● **La cedarea terenului în schimbul anulării datoriilor veți înregistra:**

%	=	7583
1661		„Venituri din vânzarea
„Datorii față de entitățile afiliate”		activelor și alte operații de capital”
1685		
„Dobânzi aferente datoriilor față		
de entitățile afiliate”		

sau:

451	=	7583
„Decontări între entitățile afiliate”		„Venituri din vânzarea
		activelor și alte operații de capital”
%	=	451
1661		„Decontări între entitățile afiliate”
„Datorii față de entitățile afiliate”		
1685		
„Dobânzi aferente datoriilor față		
de entitățile afiliate”		

● **Iar la scăderea din gestiune a terenului:**

6583	=	211
„Cheltuieli privind activele cedate		„Terenuri și amenajări
și alte operații”		de terenuri”

Iar dacă în urma reevaluării a fost înregistrat un surplus din reevaluare în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, acesta se va relua la rezerve din surplusul din reevaluare 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” = 105 „Rezerve din reevaluare”, iar suma respectivă va fi considerată element similar veniturilor la calculul impozitului pe profit, în perioada în care are loc tranzacția.

Dacă ați înregistrat altfel împrumutul primit, raționamentul este același:

- ✓ se vinde terenul, dar în loc de bani se anulează datoriile către societatea-mamă;
- ✓ la scoaterea din evidență a terenului, acesta se consideră realizat, iar surplusul din reevaluare se impozitează).

Te temi de erori în înregistrările tale fiscal-contabile? N-ar trebui! A apărut în sfârșit CARTEA ROȘIE A CONTABILITĂȚII!

CARTEA ROȘIE a CONTABILITĂȚII este lucrarea concentrată **asupra tuturor erorilor** ce pot destabiliza activitatea contabil-financiară din cadrul unei firme. Dar mai ales stăruie **asupra modului în care aceste erori pot fi remediate și restabilit cadrul impus de lege!**

CARTEA ROȘIE a CONTABILITĂȚII subintitulată și **Ce să NU faci niciodată în contabilitate** pune accentul pe cele 2 categorii de erori pe care orice contabil ar trebui să știe cum să le evite sau, în cel mai nefericit caz, să știe cum să le dregă, dacă tot le-a făcut.

Aici găsești:

- Erorile contabile și fiscale caracteristice diverselor tipuri de activități, precum și corectarea lor
- Principalele erori sau omisiuni în redactarea politicilor sau procedurilor contabile
- Legislație utilă

Peste 130.000 de contabili și-o doresc! De ce oare?

- Știi cum este să-ți «frigă buza» după o soluție salvatoare când ANAF-ul bate la ușă cu sacul plin de amenzi pentru o cifră greșită?
- Soluție pe care s-o ai imediat la-ndemână?
- Într-un format mai mult decât explicit, sub formă de caz practic analizat, comentat, însoțit de temeuri legale?
- Cum e să ai nevoie de opinia avizată a unui alt confrate pentru care să nu trebuiască să scoți bani din buzunar?
- Și pentru ca totul să-ți fie clar, fără puțință de greșeală, să ți se mai dea și exemple de înregistrări contabile aferente cazului?
- Să mai beneficiezi și de recomandări din partea Experților Contabili din RENTROP & STRATON?
- În plus, să mai fii și atenționat asupra riscurilor ce te pasc la încălcarea legii...



Mai multe detalii pe
www.cartearosie.contabilul.ro

Inspectorii Fiscului sancționează cu amendă de 4.000 lei lipsa setului de proceduri contabile!

Vă oferim **18 proceduri contabile gata întocmite**, în perfectă concordanță cu prevederile O.M.F.P. nr. 3.055/2009, grupate pe CD-ul „Proceduri contabile pentru societăți comerciale”!

CD-ul cuprinde:

1. Procedura privind întocmirea documentelor justificative
2. Procedura de gestionare a mijloacelor fixe
3. Procedura pentru clasificarea și înregistrarea contractelor de leasing
4. Procedura de gestionare a stocurilor
5. Procedura de gestionare a achizițiilor și a datoriilor către furnizori
6. Procedura de gestionare a veniturilor și creanțelor
7. Procedura de calcul și înregistrare a salariilor
8. Procedura de gestionare a casieriei
9. Procedura pentru deconturile de trezorerie
10. Procedura de reconciliere a conturilor bancare
11. Proceduri privind modificarea politicilor contabile
12. Procedura închiderii de lună/perioadei
13. Procedura inventarierii patrimoniului
14. Procedura întocmirii situațiilor financiare
15. Procedura de repartizare a rezultatului contabil
16. Proceduri în cazul operațiunilor de reorganizare
17. Procedura de corectare a erorilor contabile
18. Proceduri privind asocierile în participațiune



Mai multe detalii pe:

www.procedurisocietati.contabilul.ro



REM091