

## Monografie contabilă achiziție intracomunitară urmată de livrare în țară aplicând sistemul de TVA la încasare – criterii valabile începând cu 01 ianuarie 2014

În data de 10 ianuarie 2014, societatea CONFEȚIONARUL VIOI SRL, persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA și înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari, achiziționează intracomunitar pânză pentru confecții în sumă de 1.000 euro. Factura este emisă la data achiziției, iar cursul este de 4,48 lei/euro. Recepția pânzei se efectuează în data de 13 ianuarie 2014, iar cursul de schimb este de 4,5 lei/euro. Furnizorul pânzei este societatea Textile SPA, persoană juridică italiană, ce comunică un cod valabil de TVA. Pânza este vândută în data de 20 ianuarie 2014 către societatea CĂMAȘA ELEGANTĂ SRL, persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA, la prețul de 6.000 lei + TVA 24%. Societățile din România nu sunt afiliate.



Ce monografie contabilă este aplicabilă, considerând că ambele societăți din România aplică sistemul de TVA la încasare, iar plata facturii între cele două societăți din România se efectuează prin transfer bancar în data de 30 mai 2014?

Prin modificările aduse de O.U.G. nr. 111/2013 la art. 134<sup>2</sup> și art. 145 din Codul fiscal, **sistemul de TVA la încasare devine opțional începând cu data de 01 ianuarie 2014**, iar cel mai important aspect fiscal **este abrogarea exigibilității TVA la 90 de zile** pentru facturile neîncasate.



### Monografie contabilă:

- În data de 10 ianuarie 2014, se vor evidenția în contabilitate mărfurile în curs de aprovizionare și exigibilitatea TVA:

327	=	401	1.000 euro x
„Mărfuri în curs de aprovizionare”		„Furnizori”	4,48 lei/euro = 4.480 lei

4426	=	4427	1.075 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Din punctul de vedere al cursului de schimb pentru TVA, acesta este cursul de schimb valabil la data facturii. Sumele mai sus determinate se declară la rândul 5, respectiv 5.1, și rândul 18, respectiv 18.1, din decontul de TVA 300 al lunii ianuarie 2014 și în declarația recapitulativă 390 privind achizițiile și livrările intracomunitare, cu codul „A – achiziție intracomunitară bunuri”, depuse până pe data de 25 a lunii următoare.



**Reținem faptul că sistemul de TVA la încasare nu se aplică achizițiilor intracomunitare.**

- În data de 13 ianuarie 2014, se va efectua recepția mărfurilor, la cursul valabil de la data recepției:

371	=	327	4.480 lei
„Mărfuri”		„Mărfuri în curs de aprovizionare”	

371	=	401	* 20 lei
„Mărfuri”		„Furnizori”	
(1.000 euro x 4,5 lei/euro) – (1.000 euro x 4,48 lei/euro) = 20 lei			



401 „Furnizori”	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	20 lei
--------------------	---	--	--------

valoarea de  
intrare în  
patrimoniu

Valoarea de intrare în patrimoniu a mărfurilor la data Notei de intrare-recepție trebuie să se efectueze la cursul BNR valabil la data recepției, conform pct. 184 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 privind contabilitatea, după cum urmează:

„(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.” Reținem și faptul că la fiecare sfârșit de lună, suma datoriei către furnizorul neachitat, exprimată în valută, trebuie să se actualizeze la cursul afișat de BNR pentru ultima zi a lunii.

3. În data de 20 ianuarie 2014, se efectuează livrarea mărfurilor către clientul din România:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	6.000 lei
-------------------	---	---	-----------

4111 „Clienți”	=	4428 „TVA neexigibilă”	4.440 lei
-------------------	---	---------------------------	-----------

factură

Factura aferentă livrării se declară în decontul de TVA 300 atât de emitent, cât și de primitor la secțiunea privind TVA neexigibilă aferentă lunii ianuarie 2014. Aceeași factură se declară atât de furnizor, cât și de client, la data emiterii, în declarația informativă 394 privind achizițiile și livrările pe teritoriul național, aferentă lunii ianuarie 2014.

4. Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute:

607 „Cheltuieli cu mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	4.500 lei
----------------------------------	---	------------------	-----------

*Ce se întâmplă în data de 20 aprilie 2014, la 90 de zile după livrare, din punctul de vedere al TVA?*

Din fericire, conform reglementărilor fiscale valabile de la 01 ianuarie 2014, din punctul de vedere al TVA, nu se întâmplă nimic.

5. În data de 30 mai 2014, se încasează factura de la client prin transfer bancar și intervine colectarea TVA, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (3) din Codul fiscal:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	7.440 lei
-----------------------------------	---	-------------------	-----------

4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1.440
---------------------------	---	-------------------------	-------

TVA colectată se va regăsi în decontul de TVA aferent lunii mai 2014 la rândul 9. Tot la această dată, și societatea beneficiară își poate deduce TVA.

## Monografie contabilă privind preluarea de creanțe prin cesiune, aplicabilă de la 1 ianuarie 2014

Societatea FINANCIARA SRL a preluat de la societatea Creditorul SRL următoarele două creanțe:

1. creanță asupra debitorului Alfa SRL în sumă de 100.000 lei, reprezentând facturi neachitate, iar costul preluării creanței conform contractului de cesiune este de 40.000 lei. În urma procedurilor de recuperare a creanței se încasează suma de 60.000 lei;
2. creanță asupra debitorului Beta SRL în sumă de 100.000 lei, iar costul preluării creanței conform contractului de cesiune este de 40.000 lei. Societatea Beta intră în reorganizare judiciară, iar în urma planului de reorganizare se recuperează numai suma de 30.000 lei.

Care monografie contabilă este aplicabilă pentru fiecare dintre situațiile mai sus descrise?

Din punctul de vedere al reglementărilor contabile, analizăm prevederile de la art. 190 din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 privind contabilitatea, ce reglementează cesiunea de creanțe. Aceste prevederi sunt aplicabile de la 1 ianuarie 2014, după cum urmează:

„190. – (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 „Debitori diverși” = 462 „Creditori diverși”). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 „Creanțe preluate prin cesionare”).

(2) În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(3) 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 (contul 758 „Alte venituri din exploatare”/analitic distinct) la data încasării.

(4) În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

- cheltuială (contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”), dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau
- un venit (contul 758 „Alte venituri din exploatare”/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia.”

Observăm că noile reglementări ce intră în vigoare la 01 ianuarie 2014 stabilesc evaluarea creanțelor la costul de achiziție.

Prezentăm monografia contabilă aplicabilă atât în cazul unui câștig din creanțe, cât și în cazul unei pierderi din creanțe.

### Monografie contabilă în legătură cu un câștig din creanțe:

- **Preluare creanță asupra societății Alfa:**

461	=	462	40.000 lei
„Debitori diverși – analitic Alfa SRL”		„Creditori diverși – analitic Creditorul SRL”	



## Monografie contabilă plată arendă. Calcul impozite și contribuții pentru veniturile din arendă. Modificări valabile de la 01 ianuarie 2014

Pentru elaborarea unei monografii contabile privind veniturile din arendă și impozitarea acestora, analizăm tratamentul fiscal aplicabil acestei situații.

venit din  
arendă

Astfel, din punct de vedere fiscal, pentru arendare, se efectuează următoarele stopaje:

- a) impozit pe venit, potrivit art. 62 din Codul fiscal, astfel: *„Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final.”*

Obligația plății impozitului este în seama persoanei fizice, însă impozitul se reține de plătitorul de venit și se achită până pe data de 25 a lunii următoare plății arendeii.

**Reținem și aspectul că acest contract de arendă trebuie înregistrat la autoritatea fiscală.**



- b) contribuția individuală la asigurările de sănătate în procent de 5,5%, conform art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. i) din Codul fiscal.

Redăm în continuare un exemplu de calcul al impozitului:

Societatea EXEMPLU SRL, persoană juridică română, a arendat un teren de la o persoană fizică, proprietar al terenului, pentru care a agreat o plată de arendă lunară în sumă de 2.000 lei. Arenda se achită în bani. Ce impozite datorează societatea și ce procedură trebuie să aplice în această situație?



Drept primă observație, până la data de 31 decembrie 2013 și ulterior, deoarece nu există modificări legislative, este obligatoriu de reținut impozitul pe venitul din arendă, în sumă de 16% din venitul net realizat.

Venitul net realizat = valoarea contractată a arendeii – o cotă de cheltuieli prezumate în cotă de 25% din venitul brut, conform art. 62 alin. (2<sup>3</sup>) – (2<sup>5</sup>) din Codul fiscal, după cum urmează: *„Venitul net din arendă se stabilește la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.”*

Impozitul calculat și reținut pentru veniturile din arendă se virează la bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare.



### Modificări introduse în anul 2014:

Începând cu 01 ianuarie 2014, prin O.U.G. nr. 88/2013, a fost introdusă obligația plății contribuției individuale de asigurări de sănătate pentru persoanele ce realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor, conform modificării aduse art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. i) din Codul fiscal.



Astfel, începând cu 01 ianuarie 2014, baza de calcul al contribuției individuale la sănătate este reglementată de art. 296<sup>22</sup> alin. (22) din Codul fiscal, după cum urmează:

tatea DISTRIBUȚIE BUNURI SRL achită factura către furnizorul din Germania în data de 15 mai 2014, la cursul de 4,4 lei/euro.

#### Înregistrări contabile:

628	=	401	4.300 lei
„Cheltuieli cu alte servicii efectuate de terți”		„Furnizori”	

4426	=	4427	1.032 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată ”	

Societatea din România declară această achiziție intracomunitară de servicii atât în decontul de TVA, cât și în declarația recapitulativă 390. Pentru a efectua achiziția intracomunitară de servicii, societatea din România trebuie să fie înscrisă în Registrul Operatorilor Intracomunitari.

curs  
BNR

În data de 15 mai 2014, societatea efectuează plata facturii către furnizorul din Germania, însă are obligația reținerii impozitului de 16% din factură. Suma reținută este de 160 euro. Se reține că decontarea către buget se efectuează la cursul BNR din ziua plății venitului către nerezident.

Valoarea impozitului ce se reține din factură este de 160 euro x 4,4 lei/euro = 704 lei. În cazul nostru avem o pierdere din diferența de curs de 160 euro x (4,4 lei/euro – 4,3 lei/euro) = 16 lei.

#### Înregistrări contabile:

401	=	446	704 lei
„Furnizori”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

665	=	401	16 lei
„Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”		„Furnizori”	

#### Plata restului din factură către furnizorul extern:

401	=	5124	*
„Furnizori”		„Conturi la bănci în valută”	

\* 1.000 euro – 160 euro = 840 euro x 4,42 lei/euro (curs banca comercială) = 3.712,80 lei.

Diferență de curs nefavorabilă pentru plata externă 840 euro x (4,42 lei/euro – 4,3 lei/euro) = 100,80 lei.

#### Articol contabil:

## Retragerea unui asociat din cadrul unei societăți comerciale – operațiuni obligatorii

Asociatul în societatea în nume colectiv, în comandită simplă sau în societatea cu răspundere limitată se poate retrage din societate în următoarele situații stabilite la art. 226 din Legea nr. 31/1990, Legea societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

1. în cazurile prevăzute în actul constitutiv;
2. în cazurile prevăzute la art. 134 din Lege, respectiv:
  - schimbarea obiectului principal de activitate;
  - mutarea sediului societății în străinătate;
  - schimbarea formei societății;
  - fuziunea sau divizarea societății;
3. cu acordul tuturor celorlalți asociați;
4. în lipsa unor prevederi în actul constitutiv sau când nu se realizează acordul unanim, asociatul se poate retrage pentru motive temeinice, în baza unei hotărâri a tribunalului, supuse numai apelului.

retragere  
asociat

Drepturile asociatului retras, convenite pentru părțile sale sociale, se stabilesc prin acordul asociaților ori de un expert desemnat de aceștia sau, în caz de neînțelegere, de tribunal. Costurile de evaluare vor fi suportate de societate.



### Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociați sunt:

1. Evaluarea elementelor de activ și de pasiv
2. Determinarea capitalului propriu (activului net)
3. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății, în vederea stabilirii părții ce se cuvine asociatului care se retrage, potrivit dispozițiilor legale în vigoare, în funcție de:
  - prevederile statutului sau ale contractului de societate;
  - hotărârea adunării generale a asociaților, consemnată în registrul ședințelor adunării generale;
  - cota de participare la capitalul social, după caz.



Societatea EXEMPLU S.R.L., plătitoare de impozit pe profit, are doi asociați – persoane fizice.



Capitalul social se prezintă astfel:

**20.000 lei**, din care:

- 10.000 lei (50%) – persoana fizică A
- 10.000 lei (50%) – persoana fizică B

Persoana fizică A se retrage din societate. Aceasta cesează persoanei fizice B capitalul social. Cu ocazia retragerii asociatului s-a efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății.

Înainte de evaluare, capitalul propriu se prezintă astfel:

Nr. crt.	Capital propriu	Valoare – lei
1	<b>Total activ</b>	<b>4.150.000</b>
2	<b>Total datorii:</b>	<b>307.601</b>
	● Furnizori (ct. 401)	150.000
	● Personal salarii datorate (ct. 421)	12.120
	● Impozit pe profit (ct. 441)	15.021
	● Dividende (ct. 457)	130.460
3	<b>Capitalul propriu (Activ net) rd. 1 – rd. 2, din care:</b>	<b>3.842.399</b>
	● Capital social (ct. 1012)	20.000
	● Rezerve legale (ct.1061)	4.000
	● Alte rezerve (ct. 1068)	3.690.869
	● Profitul sau pierderea exercițiului financiar (ct. 121)	127.530

Pe baza evaluării elementelor de activ pentru imobilizările corporale s-a constatat un plus de valoare de 25.000 lei.

Determinarea Capitalului propriu (Activ net) după evaluare (incluzând și plusul de valoare de 25.000 lei):

Nr. crt.	Capital propriu	Valoare – lei
1	<b>Total activ</b>	<b>4.175.000</b>
2	<b>Total datorii:</b>	<b>307.601</b>
	● Furnizori (ct. 401)	150.000
	● Personal salarii datorate (ct. 421)	12.120
	● Impozit pe profit (ct. 441)	15.021
	● Dividende (ct. 457)	130.460
3	<b>Capitalul propriu (Activ net) rd. 1 – rd. 2, din care:</b>	<b>3.867.399</b>
	● Capital social (ct. 1012)	20.000
	● Rezerve legale (ct.1061)	4.000
	● Alte rezerve (ct. 1068)	3.715.869
	● Profitul sau pierderea exercițiului financiar (ct. 121)	127.530



Conform pct. 121 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

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

Conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul poate fi efectuat dacă și numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidențiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. În acest caz, transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

modificare  
utilitate  
imobil

Dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidență, și nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificația cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției și vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate. Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.



În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

**Astfel, la începutul lunii octombrie 2013, societatea reîncadrează cele două active în funcție de scopul deținerii acestora:**

- apartamentele se transferă de la stocuri la active imobilizate, la costul de achiziție de la data transferului;
- clădirea în care societatea și-a desfășurat activitatea se transferă de la active imobilizate la stocuri la nivelul valorii neamortizate de la data transferului, iar diferențele din reevaluare aferente se transferă la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare.



**Înregistrări contabile:**

1. Schimbarea destinației complexului rezidențial, la începutul lunii octombrie 2013 și încadrarea construcției la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la valoarea de înregistrare de la data transferului.

212	=	345	50.000.000 lei
„Construcții”		„Produce finite”	

**2. Înregistrarea amortizării:**

Durata de utilizare economică a acestei construcții este de 50 de ani (600 luni). Societatea va înregistra amortizarea începând din luna noiembrie 2013, luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

$$50.000.000 \text{ lei} / 600 \text{ luni} = 83.333,33 \text{ lei/lună}$$

6811	=	2812	83.333,33 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

**3. Înregistrarea în contabilitate a schimbării destinației clădirii în care societatea și-a desfășurat activitatea.**

amortizare

Transferul clădirii la stocuri se efectuează la valoarea neamortizată existentă în contabilitate la 30 septembrie 2013. În perioada ianuarie 2013 – septembrie 2013 (9 luni) s-a înregistrat o amortizare cumulată în valoare de 57.065,22 lei. Valoarea rămasă neamortizată la data de 30 septembrie 2013 este de 3.442.934,78 lei (3.500.000 lei – 57.065,22 lei).

producție  
în curs de  
execuție

Clădirea se va evidenția în contul de producție în curs de execuție pe durata efectuării lucrărilor de îmbunătățire. La recepția finală a clădirii, aceasta se va transfera în contul de produse finite.

%	=	212	<b>3.500.000,00 lei</b>
		„Construcții”	
331			3.442.934,78 lei
„Produse în curs de execuție”			
2812			57.065,22 lei
„Amortizarea construcțiilor”			

**Transferul diferențelor din reevaluare la rezerve:**

105	=	1065	188.000,00 lei
„Rezerve din reevaluare”		„Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

**4. Evidențierea lunară a cheltuielilor efectuate în vederea îmbunătățirii clădirii, a producției în curs de execuție și reluarea producției în curs de execuție la începutul fiecărei luni.**

Cheltuielile ocazionate de îmbunătățirea/transformarea clădirii se colectează după natura lor în perioadele în care sunt efectuate: consumuri de materiale, utilități, cheltuieli salariale, servicii executate de terți și alte cheltuieli legate de îmbunătățirea clădirii în vederea vânzării.