

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 9
Iulie 2016

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ Formularul 088. Cum îl completăm?



MONOGRAFII CONTABILE

- Relații cu acționarii externi: impozitarea dividendelor
- Contabilitatea producției de lactate
- Decontarea operațiunilor în curs de clarificare

CAZURI PRACTICE

- Servicii restaurant. Corectare erori contabile
- Achiziții servicii la prestatori stabiliți în afara UE. Regimul fiscal
- Ajustări pentru deprecierea creanțelor neîncasate
- Amenajarea pe teren concesionat. Monografie contabilă

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, expert contabil Carmen Ion-Bujor, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – IULIE 2016

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ	
■ Formularul 088. Cum completăm?	
<i>expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN</i>	3
✓ MONOGRAFII CONTABILE	
■ Relații cu acționarii externi: impozitarea dividendelor	
<i>expert contabil Anca IVANOV</i>	14
■ Contabilitatea producției de lactate	
<i>consultant fiscal Mariana TOMA</i>	21
■ Decontarea operațiunilor în curs de clarificare	
<i>expert contabil Olga CREVELESCU</i>	28
✓ CAZURI PRACTICE	
■ Servicii restaurant. Corectare erori contabile	37
■ Achiziții servicii la prestatori stabiliți în afara UE. Regimul fiscal	38
■ Ajustări pentru deprecierea creanțelor neîncasate	38
■ Amenajarea pe teren concesionat. Monografie contabilă	39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:
RENTROP & STRATON – www.rs.ro
ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 479.85 lei;
e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă
Redactor-șef: Carmen Avădănoaei
Tehnoredactare: Dana Segărceanu
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS 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: Octavian Breban
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Producție: Cristina Straton
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Relații cu acționarii externi: Impozitarea dividendelor

expert contabil
Anca Ivanov

MONOGRAFII CONTABILE

Nu sunt deloc puține situațiile în care la constituirea unor persoane juridice române sunt participante persoane fizice sau juridice nerezidente în România.

Un nerezident este – conform **art. 7 punctul 22 din Codul fiscal** – „orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii”.

O persoană juridică străină este orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene, care nu are sediul social în România.

O persoană fizică nerezidentă este orice persoană fizică ce nu îndeplinește cel puțin una din următoarele condiții:

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
- d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin;

precum și orice persoană fizică cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și membrii familiilor acestora.

În calitate de asociați sau acționari ai unor persoane juridice române, nerezidenții au dreptul să primească – dacă societățile în care au investit înregistrează profit și decid distribuirea sa către participanți – dividende.

Conform **art. 223 alin. (1) litera a) din Codul fiscal**, dividendele primite de un nerezident de la un rezident sunt venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate.

Tratamentul fiscal aplicat veniturilor obținute de nerezidenți din România se regăsește în **Codul fiscal la Titlul VI – Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.**

Prevederile Codului fiscal sunt de asemenea coroborate cu prevederile Convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state.

Regula generală pentru reținerea la sursă a impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România pentru majoritatea veniturilor este următoarea:

a) dacă nerezidentul prezintă plătitorului de venit un Certificat de rezidență fiscală emis de un stat care are încheiată cu România o Convenție de evitare a dublei impunerii, atunci nu se reține impozit în România urmând ca aceste venituri să fie impozitate în statul în care nerezidentul plătește impozitele;

b) dacă nerezidentul nu prezintă Certificatul de rezidență fiscală se reține la sursă impozitul prevăzut de Codul fiscal pentru veniturile respective.

ATENȚIE!

Această regulă generală **NU** se aplică veniturilor din dividende, dobânzi, comisioane și redevențe. În cazul acestor venituri, impozitul se reține și se plătește în România chiar dacă nerezidentul beneficiar al veniturilor prezintă un Certificat de rezidență fiscală.

Normele metodologice de aplicare a art. 230 – Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene prevăd la punctul 18:

„(1) Dispozițiile alin. (2) ale art. Dividende, Dobânzi, Comisioane, Redevențe din convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin. (2) ale art. Dividende, Dobânzi, Comisioane, Redevențe din convențiile de evitare a dublei impunerii derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.”

■ **Iată regulile care se aplică pentru impozitul pe veniturile din dividende obținute de nerezidenți din România:**

- impozitul se aplică asupra veniturilor brute din dividendele distribuite de persoana juridică română;
- cota de impozit care se aplică:

a) dacă nerezidentul beneficiar al veniturilor prezintă un certificat de rezidență fiscală emis de un stat care are încheiată cu România o Convenție de evitare a dublei impunerii, se aplică prevederile punctului 18 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a art. 230 din Codul fiscal, și anume:

„(8) În situația în care pentru același venit sunt cote diferite de impunere în legislația internă, legislația europeană sau în convențiile de evitare a dublei impunerii, se aplică cota de impozit mai favorabilă, dacă beneficiarul venitului face dovada rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii și, după caz, îndeplinește condiția de beneficiar al legislației Uniunii Europene.”

b) dacă nerezidentul nu prezintă plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală, se aplică prevederile art. 224 alin. (4) litera b) din Codul fiscal, și anume:

„(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

(...) 5% pentru veniturile din dividende prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. a);”

- impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul;
- impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți;
- în cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, după caz.

► **Declararea impozitului pe dividendele plătite nerezidenților** se face prin:

- **formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”**, în care se completează poziția 631 „Impozit pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente” – care se depune la termenele expuse în paragraful de mai sus;
- **formularul „Declarație informativă privind impozitul reținut pentru veniturile cu regim de reținere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți”** – care se depune până în ultima zi a lunii februarie a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul (art. 231 din Codul fiscal).

ATENȚIE!

Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți (conform art. 229 alin. (1) litera c) din Codul fiscal) „dividendele plătite de o persoană juridică română sau persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, dacă:

1) persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește **cumulativ** următoarele condiții:

(i) este rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare prevăzute în anexa nr. 1 la titlul II;

(ii) este considerată a fi rezidentă a statului membru al Uniunii Europene, în conformitate cu legislația fiscală a statului respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră că este rezidentă în scopul impunerii în afara Uniunii Europene;

(iii) plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unul dintre impozitele prevăzute în anexa nr. 2 la titlul II sau un impozit similar impozitului pe profit reglementat la titlul II;

(iv) deține minimum 10% din capitalul social al întreprinderii persoană juridică română pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, care se încheie la data plății dividendului;

2). beneficiarul dividendelor este un sediu permanent al unei persoane juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, iar persoana juridică străină pentru care sediul permanent își desfășoară activitatea trebuie să întrunească cumulativ condițiile prevăzute la pct. 1, subpct. (i)-(iv) și profiturile înregistrate de sediul permanent să fie impozabile în statul membru în care acesta este stabilit, în baza unei convenții pentru evitarea dublei impuneri sau în baza legislației interne a aceluia stat membru;

3). persoana juridică română care plătește dividendul îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

(i) este o societate înființată în baza legii române și are una dintre următoarele forme de organizare: societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în nume colectiv, societate în comandită simplă;

(ii) plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.

Pentru acordarea acestei scutiri, persoana juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, care plătește dividendul, trebuie să plătească impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări;”.

► Referitor la perioada de deținere, **Normele metodologice de aplicare a art. 229 aduc la punctul 15 următoarele precizări:**

„(1) Condiția privitoare la perioada minimă de deținere de 1 an (...): dacă la data plății perioada minimă de deținere de 1 an nu este încheiată, scutirea prevăzută în Codul fiscal nu se va acorda.

(2) În situația în care persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România, poate face dovada că perioada minimă de deținere de 1 an a fost îndeplinită după data plății, beneficiarul efectiv persoană nerezidentă poate solicita restituirea impozitelor plătite în plus, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”

ATENȚIE!

Conform **art. 224 alin. (5) din Codul fiscal**: „impozitul nu se calculează, nu se reține și nu se plătește la bugetul de stat pentru dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, dacă în ultima zi a anului calendaristic sau în ultima zi a anului fiscal modificat, după caz, persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește condițiile prevăzute la art. 229 alin. (1) lit. c).”

EXEMPLUL 1

S.C. ABC S.R.L., persoană juridică română, decide la 30 mai 2016 distribuirea profitului nerepartizat cumulat în ultimii 2 ani în valoare de 100.000 de lei la dividende. Societatea are 2 asociați persoane fizice: una rezidentă în România, care deține 20% din capitalul social și una rezidentă în Ungaria, care deține 80% din capitalul social.

● Reflectarea în contabilitate a Deciziei de distribuire a dividendelor:

1171	=	%	<u>100.000 lei</u>
„Rezultatul raportat reprezentând profitul nerepartizat”		457.rezident	20.000 lei
		„Dividende de plată.rezident”	
		457.nerezident	80.000 lei
		„Dividende de plată.nerezident”	

Convenția de evitare a dublei impuneri cu Ungaria prevede la art. 10:

- „1. Dividendele plătite de o societate care este rezidentă a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat contractant.
2. Totuși, aceste dividende pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, potrivit legislației acelui stat contractant, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al dividendelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși:
- 5 la sută din suma brută a dividendelor, dacă beneficiarul este o societate care deține direct cel puțin 40 la sută din capitalul societății plătitoare de dividende;
 - 15 la sută din suma brută a dividendelor, în toate celelalte cazuri.
- (...)”

Dat fiind că impozitul pe dividende prevăzut în Convenția de evitare a dublei impuneri este mai mare decât cel prevăzut în Codul fiscal, se va alege cota cea mai favorabilă, adică cea din Codul fiscal.

Asociațului rezident i se va reține impozitul de 5% prevăzut de Codul fiscal.

● Reflectarea în contabilitate a reținerii impozitului pe dividende și a plății acestora la 2 iulie 2016:

457.rezident	=	%	<u>20.000 lei</u>
„Dividende de plată.rezident”		446	20.000 lei x 5% = 1.000 lei
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	
		5121	(20.000 lei – 1.000 lei) = 19.000 lei
		„Conturi la bănci în lei”	

Pentru că nerezidentul nu are ce face cu dividendele în lei, partea sa se calculează în euro la cursul comunicat de BNR pentru ziua plății – să considerăm 4,5203 lei/euro: 80.000 lei / 4,5203 lei/euro = 17.697,94 euro.

Impozitul de reținut = 17.697,94 euro x 5% = 884,897 euro x 4,5203 lei/euro = 4.000 lei

Suma netă de plată = 17.697,94 euro – 884,897 euro = 16.813,04 euro x 4,5203 lei/euro = 76.000 lei.

(A nu se confunda: profitul nerepartizat este înregistrat în contabilitate în lei, iar distribuirea sa se face tot în lei, dar în cazul asociațiilor persoane străine, deciziile și raportările interne se fac de obicei (și) în valută, pentru a fi înțelese mai ușor de aceștia.)

457.nerezident	=	%	<u>80.000 lei</u>
„Dividende de plată.rezident”		446	4.000 lei
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	
		5124	76.000 lei
		„Conturi la bănci în valută”	

Până pe 25 august 2016, S.C. ABC S.R.L. va depune declarația 100 în care va completa:

- la poziția 604 „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” (1.000 lei)
- la poziția 631 „Impozit pe veniturile din dividende obținute din România de persoane nerezidente” (4.000 lei)

Până pe 28 februarie 2017, S.C. ABC S.R.L. va depune declarațiile:

- 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit” în care va menționa impozitul pe dividende reținut de la asociatul rezident;
- „Declarația informativă privind impozitul reținut pentru veniturile cu regim de reținere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți” în care va menționa impozitul pe dividende reținut de la asociatul nerezident.

● Reflectarea în contabilitate a plății impozitului de dividende până pe 25 august 2016:

446	=	5121	(1.000 lei + 4.000 lei) = 5.000 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

EXEMPLUL 2

S.C. ABC S.R.L., societate plătitoare de impozit pe profit, are 3 asociați:

- o persoană fizică română, care deține 60% din părțile sociale;
- o persoană juridică din Ungaria, care deține 25% din părțile sociale de mai mult de 1 an;
- o persoană juridică din Italia, care deține 15% din părțile sociale de 6 luni la data plății dividendelor.

Profitul repartizat la dividende în mai 2016 este de 200.000 lei.

● Reflectarea în contabilitate a Deciziei de distribuire a dividendelor:

1171	=	%	<u>200.000 lei</u>
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat”		457.rezident	120.000 lei
		„Dividende de plată.rezident”	
		457.Ungaria	50.000 lei
		„Dividende de plată.Ungaria	
		457.Italia	30.000 lei
		„Dividende de plată.Italia”	

Contabilitatea producției de lactate

consultant fiscal
Mariana TOMA

MONOGRAFII CONTABILE

Contabilitatea producției presupune pe lângă organizarea contabilității financiare, organizarea și a contabilității de gestiune. Costul de producție cuprinde prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

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

Costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite.

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție.

Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență.

În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.

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

● **Cheltuieli directe** sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație încă din momentul efectuării lor și se includ direct în costul obiectelor respective.

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

● Cheltuieli indirecte

Aceste cheltuieli privesc obținerea mai multor produse, executarea mai multor lucrări, servicii sau comenzi, respectiv faze, activități etc., sau chiar entitatea în ansamblul ei.

Includerea cheltuielilor indirecte în costul obiectelor de calculație/purtătorilor de cost se realizează în mod indirect, prin repartizare, pe baza unor procedee raționale, aplicate cu consecvență, adecvate tipului de cheltuieli care urmează a fi repartizate și obiectelor/purtătorilor de costuri asupra cărora se repartizează.

În categoria cheltuielilor indirecte se includ cheltuieli cum ar fi:

- materii prime și materiale indirecte;
- cheltuieli indirecte privind forța de muncă;
- alte cheltuieli atribuibile obiectului de calculație.

● Cheltuieli de desfacere și

● Cheltuieli generale de administrație

Aceste cheltuieli nu sunt incluse în costul activelor fiind considerate cheltuieli ale perioadei, excepție făcând situațiile în care se demonstrează că, în anumite condiții de exploatare, aceste costuri se pot include în costul bunurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

EXEMPLU

O societate are ca obiect de activitate producerea de lactate: iaurt, smântână, cașcaval.

Din 47.800 l lapte se obțin:

Iaurt	8.000 l
Smântână	6.000 kg
Cașcaval	500 kg

Prețul de achiziție al laptelui este de 1 leu/litru.

✗ Rețeta de obținere a 1 l iaurt este: 1,6 l lapte + 100 g culturi lactice

– ore de manoperă necesare: 50

✗ Rețeta de obținere a smântânii este: 5 l lapte + 100 g culturi

– ore de manoperă necesare: 200

✗ Rețeta de obținere a 1 kg cașcaval este: 10 litri lapte, 50 g sare, 50 g bicarbonat

– ore manoperă: 300

Cheltuieli directe:

Materii prime: lapte

	Consum	Consum total	Valoare
Iaurt	1,6 l/l iaurt	12.800 ml	12.800 lei
Smântână	5 l/kg	30.000 ml	30.000 lei
Cașcaval	10 l/buc.	5.000 ml	5.000 lei
TOTAL			47.800 lei

Manopera 8 lei/oră (cost complet CAS, CASS, șomaj, fond, garantare creanțe salariale)

	Ore total	Valoare manoperă
Iaurt	50 h	400 lei
Smântână	200 h	1.600 lei
Cașcaval	300 h	2.400 lei
TOTAL		4.400 lei

● **Înregistrare servicii curățenie:**

%	=	401	<u>8.400 lei</u>
628		„Furnizori”	7.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
4426			1.400 lei
„TVA deductibilă”			

● **Consum materiale nestocabile:**

%	=	401	<u>1.200 lei</u>
604		„Furnizori”	1.000 lei
„Cheltuieli privind materialele nestocate”			
4426			200 lei
„TVA deductibilă”			

● **Înregistrarea produselor finite obținute**

– iaurt (8.000 l x 2,5 lei/l = 20.000 lei):

345/iaurt	=	711	20.000 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

– smântână (6.000 buc. x 8,3 lei/buc. = 49.800 lei):

345/smântână	=	711	49.800 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

– cașcaval (500 kg x 20 lei/kg = 10.000 lei):

345/cașcaval	=	711	10.000 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

● **Salarii agenți vânzări și salarii administrative 13.000 lei, din care: 10.150 lei salarii brute și 2.850 lei contribuții sociale aferente:**

641	=	421	10.150 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

645	=	%	<u>2.850 lei</u>
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		431	2.800 lei
		„Asigurări sociale”	
		4371	50 lei
		„Contribuția unității la fondul de șomaj”	

● Combustibil consumat:

%	=	401	<u>1.200 lei</u>
6022		„Furnizori”	1.000 lei
„Cheltuieli privind combustibilii”			
4426			200 lei
„TVA deductibilă”			

Vânzarea produselor către magazine de desfacere cu amănuntul (TVA 9%):

- iaurt: 8.000 kg x 4 lei/l = 32.000 lei
- smântână: 6.000 kg x 16 lei/kg = 96.000 lei
- cașcaval: 500 kg x 27 lei/kg = 13.500 lei
- **Total venituri = 141.500 lei**

411	=	%	<u>154.235 lei</u>
„Clienți”		7015	141.500 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	12.735 lei
		TVA colectată”	

● Descărcarea de gestiune:

711	=	%	<u>99.800 lei</u>
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		345/iaurt	20.000 lei
		„Produse finite	
		345/smântână	69.800 lei
		Produse finite	
		345/cașcaval	10.000 lei
		Produse finite”	



- Băieți, e șefu', vrea să știe cum stam cu lichiditățile...

Decontarea operațiunilor în curs de clarificare

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

► Sume plătite ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli/venituri, sau în alte conturi în mod direct:

EXEMPLU

O societate comercială efectuează în cursul lunii iunie 2016 o plată, prin contul curent la bănci, a cărei destinație nu este cunoscută la momentul înregistrării operațiunilor prin bancă în baza extrasului de cont. Valoarea plății incerte este de 1.850 lei.

Tot în cursul lunii iunie, pe extrasul de cont al societății apare o încasare de la un client care nu mai are datorii față de societatea în cauză, în valoare de 2.000 lei.

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”, potrivit O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, utilizând următoarea formulă contabilă:

473	=	5121	1.850 lei
„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”		„Conturi la bănci în lei”	

5121	=	473	2.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	

Important!

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, sumele înregistrate în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

La începutul lunii iulie 2016, în urma verificărilor, s-a stabilit că plata respectivă reprezintă o plată către un furnizor, factura acestuia fiind primită cu întârziere. Decontarea operațiunilor în curs de clarificare se efectuează utilizând formula contabilă:

401	=	473	1.850 lei
„Furnizori”		„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	

Suma încasată de la clientul care nu mai avea datorii față de societatea în cauză s-a dovedit, în urma punctajelor cu clientul respectiv, a fi o sumă plătită în mod eronat, care va fi restituită:

● până la restituirea efectivă, la data clarificării situației, se vor evidenția în contabilitate sumele în contul 462 „Creditori diverși” cu ajutorul următorului articol contabil:

473	=	462	2.000 lei
„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”		„Creditori diverși”	

462	=	5121	2.000 lei
„Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

Notă:

Entitățile care înregistrează sold la contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” la sfârșitul exercițiului financiar prezintă în notele explicative informații privind natura operațiunilor în curs de clarificare.

■ Utilizarea contului 473 pentru rotunjirea obligațiilor de plată

EXEMPLU

O societate comercială din România, plătitoare de TVA trimestrial, înregistrează mai multe achiziții și vânzări în cursul lunii iunie 2016, operațiuni în sfera TVA.

La sfârșitul lunii iunie, se efectuează închiderea conturilor de TVA în baza următoarele date:

- Rulajul debitor al contului 4426, TVA deductibilă este 25.520,25 lei;
- Rulajul creditor al contului 4427, TVA colectată este 35.500,55 lei.

În trimestrul precedent, societatea comercială a înregistrat TVA de plată, TVA care a fost achitată pe data de 25 aprilie 2016.

Potrivit reglementărilor în vigoare, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc și se reflectă în contabilitate în monedă nouă, la nivel de leu, fără subdiviziuni, prin reducere, când fracțiunile în bani sunt mai mici de 50 de bani și prin majorare, când fracțiunile în bani sunt de 50 de bani sau mai mari. Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, cu excepția celor reținute la sursă, altele decât cele aferente veniturilor salariale, în monedă nouă, cu valori mai mici de un leu se întregesc la un leu.

Astfel, în cursul lunii, în cazul taxei pe valoarea adăugată, se lucrează cu două zecimale. La sfârșitul lunii sau trimestrului, după caz, închiderea conturilor de TVA generează diferențe de câteva zecimale. Respectiv sumele se închid prin contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”, urmând ca aceste sume să fie închise prin contul 7588 „Alte venituri din exploatare”.

Calculul TVA de plată pentru trimestrul II 2016 se efectuează prin diferență între sumele înregistrate în contul 4427 „TVA colectată” și 4426 „TVA deductibilă”.

TVA de plată = 35.500,55 lei (4427 „TVA colectată”) – 25.520,25 lei (4426 „TVA deductibilă”)
TVA de plată aferentă trimestrului II = 9.980,30 lei

● Închiderea conturilor de TVA se efectuează utilizând următoarele formule contabile:

4427	=	4426	25.520,25 lei
„TVA colectată”		„TVA deductibilă”	

4427	=	4423	9.980,30 lei
„TVA colectată”		„TVA deductibilă”	

În decontul de TVA aferent trimestrului II 2016, societatea va declara un TVA de plată DE 9.980 lei. Între decontul de TVA și bilanța de verificare va rezulta o diferență de 0,30 lei.

● Rotunjirea TVA se înregistrează utilizând formula contabilă:

4423	=	473	0,30 lei
„TVA de plată”		„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	

● Reluarea la venituri a soldului creditor al contului 473:

473	=	7588	0,30 lei
„Decontări din operațiuni în curs de clarificare”		„Alte venituri din exploatare”	

➔ Decontări prin card bancar

EXEMPLU

O societate comercială din România, plătitoare de TVA, având ca obiect de activitate comerț cu amănuntul de îmbrăcăminte și încălțăminte, vinde produse către clienți în baza bonurilor fiscale emise de casa de marcat. Clienții au posibilitatea efectuării plății atât în numerar, cât și cu cardul.

Societatea vinde produse către o persoană fizică în valoare de 1.200 lei. Persoana fizică achită contravaloarea mărfurilor cu un card bancar. În contul bancar al societății, sumele apar la o dată ulterioară, generând și un comision bancar de 3 lei.

Vom stabili care este monografia contabilă aferentă acestei vânzări, respectiv în cazul încasărilor cu cardul prin casele de marcat, de la persoanele fizice, când banii nu intră imediat în contul bancar al societății. Nu se poate utiliza contul 5121 „Conturi la bănci în lei”, ci un cont intermediar, 5125 „Sume în curs de decontare”, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Cardul bancar reprezintă un instrument bancar cu ajutorul căruia se efectuează plata produselor și serviciilor, având la bază un sistem organizat pe baze contractuale între bancă (emitentul cardului), deținătorul cardului (persoană fizică sau persoană juridică) și comerciantul (furnizorul produselor sau serviciilor).

Deși la momentul efectuării plății tranzacția este validată și sunt emise documente justificative, banii nu ajung imediat în contul curent al creditorului sau furnizorului, putând exista diferențe de timp chiar și de câteva zile.