

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

martie 2014

Revista Română de CONTABILITATE

De astăzi, contabilitatea e mai simplă decât pare!

LEGISLAȚIE ȘI COMENTARIILE DE SPECIALITATE

- Noile accize și cursul de schimb euro care se aplică de la 1 ianuarie 2014
- Întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice – Aspecte generale



MONOGRAFII CONTABILE

- Aspecte privind înregistrarea și plata facturilor intracomunitare de transport

CAZURI PRACTICE

- Aplicarea sistemului TVA la încasare. Înregistrări contabile
- TVA la încasare între persoane afiliate. Monografie contabilă
- Achiziție combustibil pe baza bonurilor fiscale, urmată de factură



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro



Aspecte privind înregistrarea și plata facturilor intracomunitare de transport

expert contabil Mariana Toma

Datoriile către furnizorii externi se înregistrează în contabilitate în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Determinarea bazei impozabile și a taxei pe valoarea adăugată ce se înscrie în Jurnalele de cumpărări și de vânzări și în deconturile de TVA se fixează și se înregistrează în conformitate cu prevederile în materie ale Codului fiscal.

Conform prevederilor Legii contabilității, 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.

Efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

Tranzacțiile în valută sunt acele tranzacții care sunt exprimate sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională. Din punct de vedere contabil, o tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Contabilitatea furnizorilor se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În contabilitatea analitică, furnizorii se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Pentru o societate care are evidențiat pe factura de achiziție costurile de transport, acestea nu se evidențiază distinct. Similar, o societate care încheie contracte de transport al mărfurilor aprovizionate pentru care primește facturi distincte va include în costul de achiziție al mărfurilor contravaloarea transportului.

Diferențele de curs valutar din decontarea datoriei

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării 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 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.

Evaluare datorii în valută

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Această evaluare se aplică și:

- datoriilor reflectate în conturile 481 „Decontări între unitate și subunități” și 482 „Decontări între subunități” de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiași persoane juridice;
- avansurilor acordate pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor sau primire servicii evidențiate în contul 409 „Furnizori-debitori”.

Evaluarea datoriilor în situațiile financiare anuale

La data bilanțului, datoriile se evaluează la valoarea lor probabilă de plată. Datoriile exprimate în valută și cele cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Datorii prescrise

La scăderea din evidență a datoriilor ale căror termene de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Din punctul de vedere al TVA

Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri ale cărui loc de plecare și loc de sosire sunt situate în două state membre diferite.

Justificarea transportului intracomunitar se efectuează cu ajutorul documentelor specifice de transport.

Pentru determinarea locului de prestare a serviciilor se au în vedere prevederile art. 133 din Codul fiscal.

Regula generală pentru servicii prestate de către o persoană impozabilă către o altă persoană impozabilă prevede că:

- locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice;
- dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile;
- în absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Pentru a aplica această regulă, este necesar ca beneficiarul să comunice furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Excepție de la aceste reguli conform prevederilor art. 133 alin. (7) lit. a):

- Locul următoarelor servicii este considerat a fi în România, pentru serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, servicii de transport de bunuri efectuate în România, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă nestabilă pe teritoriul Comunității, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România.

Regula generală pentru servicii prestate de către o persoană impozabilă către o persoană neimpozabilă prevede că: locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

- Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix.
- În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Prin excepție, în cazul serviciilor de transport, locul de prestare a serviciilor este locul unde are loc transportul, proporțional cu distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport de bunuri, altul decât transportul intracomunitar de bunuri, către persoane neimpozabile sau locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri, pentru serviciile de transport intracomunitar de bunuri prestate către persoane neimpozabile.

Pentru determinarea bazei impozabile a facturilor de transport exprimate în valută, cursul de schimb valutar și cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză.

În situația în care se utilizează cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană, conversia între monede, altele decât moneda euro, se realizează prin intermediul cursului de schimb al monedei euro pentru fiecare dintre monede.

Astfel, din punct de vedere fiscal, rezultă că poate fi utilizat pentru conversia facturii și alt curs decât cursul comunicat de Banca Națională a României.

Pentru utilizarea altui curs valutar, practicat de către băncile comerciale, este necesar ca în contractele încheiate între părți să fie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb al unei bănci comerciale, în caz contrar aplicându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb publicat de Banca Centrală Europeană.

În cazul emiterii de facturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ori de încasarea unui avans, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data emiterii acestor facturi va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, respectiv la data regularizării operațiunii, inclusiv în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare.

Exemplul nr. 1

O societate care are activitate de casă de expediții are încheiate contracte cu diverși transportatori externi.

În cursul lunii martie 2014, societatea primește de la un transportator înregistrat ca persoană impozabilă în Germania o factură pentru servicii de transport prestate pentru o societate din România în sumă de 1.500 euro. Factura este emisă în data de 12.03.2014, curs de schimb valutar BNR 4,45 lei/euro.

Plata se efectuează în data de 02.04.2014 la un curs de schimb valutar BNR de 4,465 lei/euro.

Societatea emite factura către clientul său în data de 12.03.2014 pentru suma de 1.800 euro plus TVA, în contract existând mențiunea că baza impozabilă se calculează prin aplicarea cursului de schimb al băncii comerciale a casei de expediție, respectiv cursul de 4,470 lei/euro.

ATENȚIE!

Acest curs de schimb se utilizează numai în scopul determinării bazei impozabile a TVA. Veniturile aferente vor fi înregistrate utilizând cursul de schimb al Băncii Naționale a României.

1. Înregistrarea facturii primite și emiterea facturii către client

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

Factura primită de la transportator – 1.500 euro x 4,45 lei/euro = 6.675 lei

TVA aferentă 6.675 lei x 24% = 1.602 lei

Comisionul este de 1.800 euro – 1.500 euro = 300 euro

300 euro x 4,45 lei/euro = 1.335 lei

Baza impozabilă 1.800 euro x 4,47 lei/euro = 8.046 lei

TVA aferentă facturii emise 8.046 x 24% = 1.931 lei

4111	=	%	9.941 lei
„Clienți”		401	6.675 lei
		„Furnizori”	
		704	1.335 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	1.931 lei
		„TVA colectată”	

● Taxarea inversă a facturii externe:

4426	=	4427	1.602 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

2. Evaluarea datoriei către furnizor la data de 31 martie 2014 – curs de schimb valutar 4,4558 lei/euro

1.500 euro x 4,4558 lei/euro = 6.684 lei

● Înregistrarea diferențelor de curs valutar la 31 martie 2014: 6.684 lei – 6.675 lei = 9 lei:

665	=	401	9 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Furnizori”	

● Plata furnizorului extern: 1.500 euro x 4,465 lei/euro = 6.698 lei

%	=	5124	6.698 lei
401		„Conturi la bănci în valută”	6.684 lei
„Furnizori”			
665			14 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			