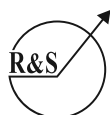


Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Noutăți fiscale care afectează contabilitatea

Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (iunie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (iulie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (septembrie 2019)	001
Noutăți fiscale care afectează contabilitatea în 2019 (octombrie 2019)	001

Summary

Cifra de afaceri în construcții și aplicarea cronologică a facilităților fiscale

Prin O.U.G. nr. 43 din 12 iunie 2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative care privesc stabilirea unor măsuri în domeniul investițiilor, publicată în Monitorul Oficial nr. 507 din 21 iunie 2019, s-au modificat și completat prevederile cuprinse în:

I. Codul fiscal reglementat prin Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015

Modificări și completări s-au efectuat la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal referitoare la:

- ⇒ condițiile care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de sprijin conform prevederilor O.U.G. nr. 114 din 28 decembrie 2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, fiind modificate prevederile inițiale de la lit. a), b) și c);
- ⇒ stabilirea mecanismului de calcul al cifrei de afaceri prin ordin al președintelui Comisiei Naționale de Strategie și Prognoză și publicarea acestuia pe site-ul instituției. Acest aspect este reglementat prin lit. e) a art. 60 pct. 5), nou-introdus prin O.U.G. nr. 43/2019.

Modificarea **condițiilor** de a beneficia de facilități s-a materializat prin;

– introducerea următoarelor unor noi obiecte de activitate, pe lângă cele deja reglementate inițial prin **litera a)**:

- ✓ 2351 – Fabricarea cimentului;
- ✓ 2352 – Fabricarea varului și a ipsosului;
- ✓ 2399 – Fabricarea altor produse din minerale nemetale n.c.a.;

– referitor la cifra de afaceri de la **litera b)** s-au reglementat următoarele aspecte:

- ✓ pentru societățile comerciale nou-înființate, respectiv înregistrate la Registrul comerțului începând cu luna ianuarie a anului 2019, cifra de afaceri se calculează cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care se aplică scutirea;
- ✓ pentru societățile comerciale existente la data de 1 ianuarie a fiecărui an se consideră că baza de calcul este cifra de afaceri realizată cumulativ pe anul fiscal anterior;

– stabilirea veniturilor lunare brute plătite pentru 8 ore de muncă pe zi. Astfel, conform modificării aduse la **litera c)** de la art. 60 alin. (5), veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)-(3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea sunt calculate la un salariu brut de încadrare pentru **8 ore de muncă/zi** de minimum 3.000 lei lunar. Scutirea se aplică pentru sumele din venitul brut lunar **de până la 30.000 lei**, obținut din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)-(3), realizate de persoanele fizice.

Atenție!

Partea din venitul brut lunar ce depășește 30.000 lei nu beneficiază de facilități fiscale.

Reguli de acordare a facilităților

Prin același act normativ s-au reglementat următoarele reguli de acordare a facilităților:



Procedura de aplicare a măsurilor de restructurare a obligațiilor bugetare restante la 31 decembrie 2018

Prin Ordonanța Guvernului nr. 6 din 31 iulie 2019, publicată în Monitorul Oficial nr. 648 din 5 august 2019, au fost instituite următoarele facilități fiscale:

- 1) **restructurarea obligațiile bugetare restante** cu o valoare egală sau mai mare de **un milion lei** și a accesoriilor aferente acestora (cap. I din O.G. nr. 6/2019);
- 2) **anularea unor obligații accesorii** (cap. II din O.G. nr. 6/2019).

Prin **O.M.F.P. nr. 2.810 din 26 august 2019**, publicat în Monitorul Oficial nr. 711 din 29 august 2019, s-a aprobat Procedura de aplicare a măsurilor de restructurare a obligațiilor bugetare restante la 31 decembrie 2018 în cazul debitorilor care au datorii principale în cuantum mai mare sau egal cu suma de un milion lei conform prevederilor cap. I din O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale.

Conform acestei proceduri, **pot fi restructurate** sumele de orice fel datorate bugetului general consolidat constând în:

- ✓ obligații fiscale;
- ✓ obligații bugetare individualizate în titluri executorii emise, existente în evidența organului fiscal central competent în vederea recuperării.

Nu pot fi restructurate:

- ⇒ obligațiile bugetare care, la data eliberării certificatului de atestare fiscală, urmează a fi compensate conform prevederilor art. 167 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în limita sumei de rambursat/de restituit/de plată de la buget;
- ⇒ obligațiile bugetare stabilite prin acte administrative care, la data eliberării certificatului de atestare fiscală, sunt suspendate în condițiile art. 14 sau 15 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004;

Notă:

Dacă suspendarea executării actului administrativ încetează după data aprobării planului de restructurare și comunicarea deciziei de înlesnire la plată, debitorul poate solicita fie includerea în înlesnirea la plată a obligațiilor bugetare ce au făcut obiectul suspendării, fie restructurarea obligațiilor bugetare.

Important!



Debitorii pot renunța la efectele suspendării actului administrativ fiscal pentru a beneficia de posibilitatea restructurării obligațiilor bugetare. Renunțarea se solicită prin depunerea unei cereri la organul fiscal competent.

- ⇒ obligațiile bugetare principale și accesorii reprezentând ajutor de stat de recuperat.

E

Stocuri

Stocuri, metode de evaluare, contabilitatea stocurilor	E 1.1/001
Stocuri la dispoziția clientului	E 1.2/001
Ambalaje (europaleți)	E 1.3/001
Vânzarea mărfurilor prin automate	E 1.4/001
Timbrul verde pentru echipamente electronice și electrocasnice	E 1.5/001
Importul de bunuri – Utilizarea cursurilor valutare	E 1.6/001

Sumar

Stocuri, metode de evaluare, contabilitatea stocurilor

Este importantă menținerea stocurilor la un nivel minim indispensabil care permite desfășurarea normală a activității. Acest nivel poate fi sub forma **stocului optim** – care asigură nivelul de rentabilitate optimă – sau al **stocului util efectiv**, respectiv minimumul de stoc necesar funcționării.

În situația iregularităților posibile în aprovizionare se pot constitui stocuri de siguranță. Costul de achiziție folosit la înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor este format din prețul de facturare al furnizorului, taxele și ambalajele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli incluse în factura furnizorului.

Deoarece costul de achiziție pentru același sortiment este diferit de la o perioadă la alta în funcție de prețurile practicate de furnizori, dar și de cheltuielile auxiliare de aprovizionare, se pune problema costurilor unitare care trebuie practicate la darea în consum a bunurilor existente în stoc. În acest scop există posibilitatea selectării uneia din următoarele **metode** de evaluare și înregistrare a stocurilor la ieșirea din gestiune:

- metoda costului mediu ponderat – CMP;
- metoda primul intrat – primul ieșit – FIFO;
- metoda ultimul intrat – primul ieșit – LIFO;
- metoda costului standard (prestabilit).



Metoda CMP (costul mediu ponderat) impune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Acest cost se calculează periodic sau după fiecare recepție ca raport între (valoarea totală a stocului inițial + valoarea intrărilor) / (cantitatea existentă din stocul inițial + cantitățile intrate). Totuși, perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare.



Metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit) impune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit) impune ca bunurile ieșite din gestiune să fie evaluate la costul de achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări, în ordine cronologică.

Metoda costului standard se utilizează în activitatea de producție atunci când este greu de stabilit în timp util costul exact al materiilor prime și al materialelor consumate. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea dife-

rențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul coeficienților de repartizare.

Schematic, sistemul informațional – contabil al stocurilor poate fi organizat după cum urmează:



- societatea emite către furnizori comenzi pe baza cărora se încheie un contract cadru de vânzare-cumpărare. Pentru urmărirea modului în care este realizat contractul respectiv, poate fi deschis un Registru de comenzi, concomitent cu organizarea evidenței prin fișa de urmărire a executării comenzilor;
- la executarea comenzii, societatea primește de la furnizor factura și avizul de însoțire a mărfii;
- la sosirea materialelor se face recepția cantitativă și calitativă și se întocmește Nota de recepție și constatare de diferențe;
- pentru eliberarea stocurilor în consum se întocmește bonul de consum.

Contabilitatea stocurilor se organizează cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea uneia din cele două metode:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

Vom exemplifica în continuare aplicarea fiecărei metode în cazul unei societăți care produce rame de ochelari și utilizează metoda costului mediu ponderat.

A) Metoda inventarului permanent



Metoda inventarului permanent presupune înregistrarea cantitativă și valorică a tuturor operațiunilor de intrare în conturile de stocuri evaluate la costul de achiziție. De asemenea, se înregistrează în conturile de stocuri cantitativ și valoric orice ieșire din stoc. Acest lucru permite cunoașterea în orice moment a stocurilor atât cantitativ, cât și valoric. La sfârșitul exercițiului financiar, soldurile conturilor de stocuri sunt comparate cu stocurile faptice stabilite prin inventariere.

➤ Înregistrări contabile în cazul aplicării metodei inventarului permanent

- **achiziționarea de materii prime și materiale de la furnizori, conform facturii și notei de intrare-recepție:**

%	=	401	<u>1.309 lei</u>
		„Furnizori”	
301			500 lei (100 buc. x
„Materii prime”			x 5 lei = 500 lei)
302			600 lei (200 buc. x
„Materiale consumabile”			x 3 lei = 600 lei)
4426			209 lei (1.100 lei x
„TVA deductibilă”			x 19% = 209 lei)

Stocuri la dispoziția clientului

În România, metoda de vânzare a bunurilor prin tehnica „stoc la dispoziția clientului” este reglementată doar din punctul de vedere al TVA prin art. 281 „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” alin. (4) din Codul fiscal. Aceste prevederi se completează cu cele de la pct. 24 alin. (3) din normele de aplicare a art. 281 alin. (4) prin care se reglementează că faptul generator, respectiv transferul proprietății bunurilor în cazul vânzării prin „stoc la dispoziția clientului”, are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor, consemnată în factura primită din partea furnizorului.



Astfel, conform acestor prevederi din legislația fiscală, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul reține bunurile din stoc cu scopul utilizării acestora, fie pentru realizarea producției, fie pentru revânzarea acestora către terți.

De regulă, o astfel de tehnică comercială prin care furnizorul transferă regulat bunuri, fie într-un depozit propriu, fie într-un depozit al clientului, se practică de către furnizori în relația cu persoane impozabile care au ca obiect de activitate producția. Pentru expedierea bunurilor destinate alimentării stocurilor la dispoziția clientului, furnizorul stabilit pe teritoriul României utilizează drept document „Avis de însoțire a mărfurilor” pe care înscrie mențiunea „*nu se facturează – stocuri la dispoziția clientului conform contract nr./data*”.

Factura de livrare nu se întocmește la momentul livrării bunurilor în depozitul cumpărătorului, fiind emisă numai după întocmirea unui Proces-verbal de consum al materiilor prime, semnat de către ambele părți contractante. Acest proces-verbal reprezintă și document pentru inventarierea bunurilor expediate – consumate, util atât furnizorului, cât și cumpărătorului pentru efectuarea înregistrărilor în evidența contabilă.

Prin O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la pct. 283, secțiunea „Înregistrarea în contabilitate a stocurilor” alin. (2) este recunoscut decalajul de timp legat de transferul proprietății în cazul stocurilor la dispoziția clientului.

„283. – (1) Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

*(2) În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:
– bunuri vândute în consignatie sau stocurile la dispoziția clientului;”*

Astfel, atât din punct de vedere fiscal, cât și din punct de vedere contabil, se acceptă decalajul de timp între data livrării și data facturării emise ca o confirmare a transferului dreptului de proprietate.

Furnizorul care pune stocul la dispoziția clientului său din România poate fi stabilit fie pe teritoriul României, fie în afara teritoriului României (în Comunitate sau în afara Comunității).

⇒ Achiziția de bunuri în regim de stocuri la dispoziția clientului

**Exemplu:**

Societatea Femetuș din România are ca obiect de activitate fabricarea de uși și ferestre din metal, cod CAEN 2512. Pentru materialele necesare producției, încheie cu societatea Metcon din România un contract de cumpărare prin metoda „stoc la dispoziția clientului”.

Conform clauzelor din contractul încheiat în data de 1 septembrie anul N, societatea Femetuș primește în depozitul său, în data de 5 septembrie anul N, cantitatea de 3.000 bucăți bare cornier metalic cu dimensiunea de 20 X 20 X 3 mm la prețul de 20 lei/bucata, exclusiv TVA. Valoarea bunurilor expediate de către furnizor pe baza avizului de însoțire a mărfurilor este de 60.000 lei (3.000 bucăți x 20 lei/bucata = 60.000 lei), fiind necesară pentru confecționarea a 600 bucăți uși metalice.

Societatea Femetuș scoate materialele din depozit pe baza documentului „Bon de consum”, întocmit pe măsura necesarului de consum în producție. În luna septembrie anul N, șeful de producție preia din depozit, săptămânal, cantitatea de 700 bucăți bare, în valoare de 14.000 lei, consumul lunar fiind de 2.800 bucăți bare, în valoare totală de 56.000 lei, aferent producției a 600 uși metalice.

Cantitatea și valoarea bunurilor eliberate din depozitul alimentat prin metoda „stoc la dispoziția clientului” este consemnată în „Proces-verbal de predare-consum materiale”, document bilateral încheiat între furnizorul Metcon care confirmă punerea stocului la dispoziția consumatorului și cumpărătorul Femetuș care confirmă consumarea materialelor din stocul pus la dispoziția sa în luna septembrie anul N. Acest document stă la baza emiterii facturii de către furnizorul Metcon în valoare totală de 66.640 lei, din care:

- bază de impozitare TVA: 56.000 lei (2.800 bucăți x 20 lei/bucata);
- TVA aferentă bazei de impozitare: 10.640 lei (56.000 lei x 19%).

Pe factura emisă în data de 30.09 anul N, Metcon înscrie mențiunea „stoc la dispoziția clientului, contract nr. 429/01.09/anul N, consum septembrie anul N”.

În baza documentelor emise și primite, fiecare parte contractantă efectuează, cronologic, următoarele înregistrări contabile, reflectate în evidența și raportarea fiscală:

⇒ contabilitatea furnizorului:

- 1) în data de 05.09 anul N, valoarea bunurilor expediate pe baza documentului justificativ „Aviz de însoțire a mărfii” la valoarea de achiziție (15 lei/buc.):

357	=	371	45.000 lei
„Mărfuri aflate la terți”		„Mărfuri”	

Ambalaje (europaleți)

Prin natura sa, europaletul este un ambalaj omologat internațional utilizat în comercializarea mărfurilor.

Paletul este un stand portabil, orizontal, rigid care se folosește la ambalarea mărfurilor unitare, la depozitarea, stivuirea, manipularea și transportul acestora. Standardul european este confirmat prin ștanțarea fiecărui europalet cu simbolul EUR.

Paletul poate fi din lemn, plastic sau hârtie.

În practică, în cadrul tranzacțiilor intracomunitare cu bunuri se regăsesc diverse situații, în funcție de strategia comercială a furnizorului și a cumpărătorului. Astfel, paletii pot fi:

- 1) primiți cu titlu gratuit, definitiv, caz în care, în factura emisă pentru vânzarea mărfurilor, este înscrisă doar cantitatea de europaletii, dar fără a fi înscrisă valoarea acestora;
- 2) primiți contracost, caz în care furnizorul înscrie, distinct, în factura emisă pentru mărfurile vândute, cantitatea, prețul unitar și valoarea acestora;
- 3) primiți cu titlu gratuit, temporar, doar pentru manipularea și transportul acestora, caz în care în factura emisă pentru vânzarea mărfurilor este înscrisă doar cantitatea acestora, dar nu este menționată valoarea acestora. În contract sau în factura de marfă se înscrie mențiunea conform căreia paletii sunt returnabili vânzătorului.



Ambalajele, printre care și europaletii care circulă în sistem de restituire, nu se facturează, motiv pentru care nu intră în baza de impozitare a TVA, aspect reglementat prin **art. 286 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal**: „Baza de impozitare nu cuprinde următoarele: **d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;**”.



Dacă din contract sau din factura emisă de furnizor nu rezultă obligația returnării acestora, cumpărătorul din România care, la rândul său, dobândește calitatea de vânzător introduce europaletii în circuitul economic, la comercializarea aceluiași mărfuri.

După deteriorarea acestora, proprietarul din România îi poate comercializa sub formă de deșeuri prin aplicarea regimului normal de taxare prin colectarea TVA utilizând cota standard TVA 19%, dacă vânzătorul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Deși nu mai pot fi utilizați în circuitul economic, paletii de lemn, inclusiv europaletii, nu se încadrează nici la deșeuri, dar nici la materiale lemnoase, astfel încât la livrarea acestora furnizorul din România să fie îndreptățit să aplice măsurile de simplificare cunoscute sub denumirea de taxare inversă.



Măsurile de simplificare reglementate prin **art. 331 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal** se aplică strict pentru „livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin **Legea nr. 46/2008 – Codul silvic, republicată;**”, fără a se aplica și pentru produsele fabricate din lemn.

→ Înregistrarea ambalajelor restituite în proporție de 80%:

4111 „Clienți”	=	419 „Clienți – creditori”	480 lei
-------------------	---	------------------------------	---------

→ Și concomitent:

381 „Ambalaje”	=	358 „Ambalaje aflate la terți”	480 lei
-------------------	---	-----------------------------------	---------

De reținut!

Circulația ambalajelor returnabile între client și furnizor nu este în sfera TVA, cu excepția cazului în care acestea sunt degradate, deteriorate sau nu mai sunt restituite, caz în care se impune facturarea acestora.

→ Înregistrarea ambalajelor nerestituite și facturate ulterior:

4111 „Clienți”	=	% 708 „Venituri din activități diverse”	<u>142,8 lei</u> 120 lei
		4427 „TVA colectată”	22,8 lei

→ Reținerea valorii percepute inițial:

4111 „Clienți”	=	419 „Clienți – creditori”	120 lei
-------------------	---	------------------------------	---------

→ Scoaterea din gestiune a ambalajelor facturate:

608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	358 „Ambalaje aflate la terți”	120 lei
--	---	-----------------------------------	---------

Vânzarea mărfurilor prin automate

În vederea aprovizionării cu marfă pentru alimentarea automatelor, se emit comenzi către diverși furnizori și se încheie contracte economice. Pentru urmărirea modului în care sunt realizate contractele de aprovizionare se poate deschide **Registrul de comenzi și Fișa de urmărire a executării comenzilor**. La executarea comenzii, societatea primește de la furnizor *factura și avizul de însoțire a mărfii*. aprovizionare

La sosirea mărfurilor se efectuează recepția cantitativă și calitativă și se întocmește *Nota de recepție și constatare de diferențe*. În momentul eliberării stocurilor din depozit pentru alimentarea automatelor se întocmește bonul de consum.

Pentru o evidență corectă a stocului de marfă atât în depozitul principal al societății, cât și în automate, se recomandă constituirea a două gestiuni: gestiunea centrală și gestiunea „automate”, cu evidența mărfurilor pe fiecare locație în parte, organizată pe conturi analitice distincte.

Costul de achiziție utilizat la înregistrarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiune este format din prețul de facturare al furnizorului la care se adaugă taxele și ambalajele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli legate direct de mărfurile respective.

Conform prevederilor punctului 79 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, secțiunea 3.1. „Evaluarea la data intrării în unitate” în costul stocurilor nu trebuie să fie incluse următoarele costuri, acestea fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care s-au efectuat:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuielă în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție sau de activitate.



La darea în folosință a stocurilor, trebuie selectată metoda de evaluare care să compenseze faptul că prețul de achiziție pentru același sortiment poate diferi de la o perioadă la alta în funcție de prețurile practicate de furnizori sau de cheltuielile auxiliare.

Având în vedere că prețurile mărfurilor aprovizionate pot să difere de la o perioadă la alta, evaluarea stocurilor de marfă poate fi efectuată prin selectarea uneia din următoarele metode contabile reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pct. 96 alin. (1) secțiunea 3.3 „Evaluarea la data ieșirii din entitate”, pct. 96 alin. (1) de la lit. a) la lit. c):

- metoda costului mediu ponderat;

2. Evaluare conform metodei primul intrat – primul ieșit FIFO (50 buc. x 2 lei + 20 buc. x 2,3 lei) = 146 lei:

607	=	371	146 lei
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri.Fibrobar“	

3. Evaluare conform metodei ultimul intrat – primul ieșit LIFO (30 buc. x 2,3 lei + 40 buc. x 2 lei = 149 lei):

607	=	371	149 lei
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri.Fibrobar“	



Metoda inventarului intermitent presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele fiecărei luni. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale plus valoarea intrărilor, pe de o parte, și valoarea stocurilor finale stabilite prin inventariere, pe de altă parte.

$$E = Si + I - Sf$$

E = valoarea ieșirilor

I = valoarea intrărilor în cursul perioadei

Si = valoarea stocurilor inițiale Sf = valoarea stocurilor finale stabilite prin inventariere

Prin urmare, conturile de stocuri se utilizează numai la începutul și la sfârșitul lunii. În timpul lunii, intrările de stocuri sunt contabilizate direct în conturile de cheltuieli. La sfârșitul lunii se stabilesc stocurile finale prin inventariere și se înregistrează în conturile de stocuri inițiale ale lunii următoare.

Metoda inventarului intermitent se poate folosi cu condiția ca inventarul permanent să fie condus în contabilitatea de gestiune sau extracontabil.

Deci, pentru stocurile aprovizionate se parcurg următoarele etape:

- se stornează stocurile inițiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a reveni asupra conturilor de cheltuieli, în care au fost înregistrate la început;
- achizițiile de bunuri efectuate în cursul lunii se înregistrează direct în conturile de cheltuieli;
- la finele perioadei se inventariază bunurile aprovizionate sau provenite din perioada precedentă, neconsumate, cu care se degrevează cheltuielile prin trecerea lor asupra contului de stocuri.

În perioada următoare, operațiile descrise mai sus se repetă.

B) Înregistrări contabile în cazul aplicării metodei inventarului intermitent:

- la 1 februarie 2019, achiziționarea mărfurilor de la furnizor în valoare de 100 lei (50 buc. x 2 lei = 100 lei) și exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de 19 lei (100 lei x 19% = 19 lei):

Timbrul verde pentru echipamente electronice și electrocasnice

Timbrul verde reprezintă principalul instrument de finanțare al proceselor de colectare și reciclare a Deșeurilor de Echipamente Electronice și Electrocasnice (denumite generic DEEE-uri), fiind reglementat prin O.U.G. nr. 5/2015 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice – care stabilește măsurile pentru protejarea mediului și a sănătății populației prin prevenirea sau reducerea efectelor negative ale generării și gestionării deșeurilor de echipamente electrice și electronice.

timbrul
verde

Acest „timbru” este necesar deoarece, așa cum se prevede la art. (9) alin. (5) din O.U.G. nr. 5/2015: *„Se interzice eliminarea DEEE sub formă de deșuri municipale nesortate, așa cum sunt definite la pct. 3 alin. (4) al art. 2 din Legea serviciului de salubritate a localităților nr. 101/2006, republicată, precum și predarea DEEE către, respectiv, preluarea DEEE de către alți operatori economici decât cei prevăzuți la alin. (1).”*



Timbrul se aplică fiecărui echipament electric și electronic nou-cumpărat și are un nivel de preț fix, pe categorii de produse. Nivelul timbrului verde este independent de marcă, greutate, volum sau preț de vânzare și depinde de capacitatea de reciclare a echipamentului respectiv.

Costul timbrului verde este evidențiat obligatoriu, separat pe factură, de către importatori și producători, aceștia având obligația de a investi sumele astfel colectate în procesele de reciclare ale DEEE-urilor pe care le introduc pe piață.

Astfel, la livrarea echipamentelor electronice și electrocasnice producătorii și importatorii vor menționa pe factură timbrul verde, factura emisă fiind înregistrată în evidența contabilă după cum urmează:

4111	=	%	159.000 lei
„Clienți”		707	1.000 buc. x 150 lei/buc. =
		„Mărfuri”	= 150.000 lei
		447	1.000 buc. x 9 lei/buc. =
		„Fonduri speciale –	= 9.000 lei
		taxe și vărsăminte asimilate”	

Atenție!

Timbrul verde intră în baza de impozitare a TVA!



Astfel, dacă importatorul sau producătorul este plătitor de TVA și livrarea are loc pe teritoriul României, se efectuează înregistrarea:

4111	=	4427	159.000 lei x 19% =
„Clienți”		„TVA colectată”	= 30.210 lei

Timbrul verde colectat în acest fel de producători/importatori este virat către o asociație care deține licența de operare pentru colectarea, reutilizarea, reciclarea și valorificarea deșeurilor de echipamente electrice și electronice, numai dacă este înscris într-o astfel de asociație.



Importul de bunuri – Utilizarea cursurilor valutare

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

- a) **un curs valutar stabilit de BNR** valabil la data transferului riscurilor și beneficiilor asupra bunurilor de la furnizor la cumpărător – curs valabil la data emiterii facturii de către furnizor, curs utilizat în conformitate cu Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

import
bunuri

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

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

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

Atenție!

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, momentul recepției bunurilor reprezintă momentul transferului drepturilor și beneficiilor de la furnizor la cumpărător. Această recepție este efectuată de cumpărătorul însuși sau de către o terță persoană în numele său (de exemplu, transportatorul) și nu se referă la recepția din accepțiunea românească, conform căreia societatea întocmește documentul intern numit NIR, de îndată ce bunurile au ajuns în incinta sa.



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

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



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

Din punctul de vedere al TVA achitate în vamă, pe baza declarației vamale de import, gestionarea acestei taxe (stabilirea bazei de impozitare, înregistrarea în contabilitate ca TVA deductibilă, declararea prin decontul de TVA 300 etc.) se face pe baza cursului valutar vamal, potrivit art. 289 și art. 290 alin. (1) din Codul fiscal.



Exemplu privind înregistrarea în contabilitate a unui import de bunuri

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

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

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

Cursul valutar utilizat la data recepției este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii privind recepționarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepționate și înregistrarea lor în contabilitate este de 3,9248 lei/dolar (acesta fiind, de fapt, cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în data de 8 aprilie anul N, ultima zi bancară anterioară operațiunii, conform punctului 304 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014).

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

