

Autor: colectiv RENTROP & STRATON

# **CARTEA VERDE a Contabilității 2021**



București

## CUPRINS

<b>Capitolul I – Activitatea de comerț</b> .....	<b>7</b>
I.1 – Achiziții, imobilizări și stocuri .....	7
I.2 – Achiziții intracomunitare stocuri, imobilizări, servicii .....	41
I.3 – Importuri stocuri, imobilizări, servicii .....	48
I.4 – Reduceri comerciale și financiare primite și acordate .....	54
I.5 – Instrumente de plată – efectuare plăți .....	71
I.6 – Evaluarea datoriilor în valută, sau a celor în lei, în funcție de cursul unei valute .....	79
I.7 – Decalaje în aprovizionare .....	89
I.8 – Leasing .....	103
I.9 – Achiziții prin programul RABLA .....	123
I.10 – Vânzarea produselor .....	128
I.11 – Vânzarea imobilizărilor corporale și necorporale .....	151
I.12 – Transferul între categorii stocuri – imobilizări .....	156
I.13 – Decalaje livrare bunuri, vânzare fără factură .....	160
I.14 – Evaluarea creanțelor în valută sau în lei, în funcție de cursul unei valute. Ajustări pentru depreciere .....	168
I.15 – Tranzacții în cadrul grupului .....	173
I.16 – Compensări între creanțe și datorii. Cesiunea de creanțe .....	182
 <b>Capitolul II – Activitatea de prestări servicii</b> .....	 <b>191</b>
II.1 – Producția de servicii .....	191
II.2 – Livrare de bunuri cu montare, punere în funcțiune .....	207
II.3 – Servicii de închiriere .....	211
II.4 – Intermediere încasări .....	221
II.5 – Colectarea și procesarea deșeurilor .....	223

<b>Capitolul III – Activitatea de producție .....</b>	<b>229</b>
III.1 – Determinarea costului de producție .....	229
III.2 – Producția de imobilizări necorporale. Recunoaștere .....	239
III.3 – Producția de imobilizări corporale. Cheltuieli ulterioare cu imobilizările corporale .....	265
III.4 – Reevaluarea imobilizărilor .....	306
III.5 – Producția de bunuri .....	323
III.6 – Stocuri în curs de execuție .....	329
– Industrie	
– Agricultură	
III.7 – Construcții locuințe. Regim TVA la vânzarea de locuințe ....	345
III.8 – Certificate verzi și certificate pentru emisii gaze cu efect de seră .....	372
III.9 – Contabilitatea de gestiune față în față cu contabilitatea financiară .....	377
<b>Capitolul IV – Impozite și taxe .....</b>	<b>397</b>
IV.1 – Contribuții sociale și impozit pe venit .....	397
IV.2 – Impozitul pe profit .....	437
IV.3 – Scutirea de impozit a profitului reinvestit .....	446
IV.4 – Impozitul pe venitul microîntreprinderilor .....	453
IV.5 – Impozitul specific .....	458
IV.6 – TVA la încasare. TVA achitată în alt stat membru .....	464
IV.7 – Impozitul pe dividende și impozitul din lichidarea persoanelor juridice .....	469
IV.8 – Impozitul pe venitul obținut de nerezidenți din România ....	482
IV.9 – Sume datorate către Fondul de mediu .....	487
IV.10 – Impozitul pe venituri din arendă .....	489

<b>Capitolul V – Alte tranzacții</b> .....	<b>493</b>
V.1 – Tranzacționarea instrumentelor financiare – imobilizări financiare și titluri pe termen scurt .....	493
V.2 – Participarea la capitalul altor societăți comerciale. Dividende .....	516
V.3 – Subvenții și finanțări nerambursabile .....	519
V.4 – Corectarea erorilor contabile .....	538
V.5 – Modificarea politicilor contabile .....	544
V.6 – Provizioane .....	549
V.7 – Activele primite prin transfer de la clienți și operațiuni privind conectarea utilizatorilor la rețelele de utilități .....	556
V.8 – Fiducia .....	559
V.9 – Fondul comercial .....	564
V.10 – Reorganizări .....	570
V.11 – Asocieri în participațiune .....	575
V.12 – Operații cu capitalurile proprii .....	587
V.13 – Dividende și situații financiare interimare .....	591
<b>Capitolul VI – Situațiile financiare anuale</b> .....	<b>597</b>
VI.1 – Categoriile de întreprinderi .....	597
VI.2 – Componentele situațiilor financiare anuale .....	599
VI.3 – Inventarierea .....	604
VI.4 – Repartizarea profitului .....	624
VI.5 – Operațiuni privind închiderea exercițiului financiar .....	633
VI.6 – Evenimente ulterioare datei bilanțului .....	636
VI.7 – Obligații de audit .....	638
<b>Capitolul VII – Case de marcat electronice fiscale</b> .....	<b>639</b>
VII.1 – Utilizarea caselor de marcat electronice .....	639

VII.2 – Acordarea de avansuri .....	642
VII.3 – Limitarea încasărilor și plăților în numerar .....	643
<b>Capitolul VIII – Aspecte legislative insuficient reglementate.</b>	
<b>Exemple practice .....</b>	<b>647</b>
VIII.1 – Contabilitatea agențiilor de turism .....	647
VIII.2 – Contabilitatea în cazul aplicării regimului second-hand .....	651
VIII.3 – Garanții de bună execuție .....	656
VIII.4 – Tratat fiscal al cheltuielilor aferente locuinței de serviciu .....	659
VIII.5 – Cheltuieli de protocol. Ce reprezintă și care este tratamentul fiscal al acestora .....	663
VIII.6 – Cheltuieli de natură socială – definiție și tratament fiscal .....	667
VIII.7 – Abandonarea executării unor lucrări de investiții. Tratat fiscal. TVA dedusă la achiziții .....	669
VIII.8 – Sponsorizarea și donația .....	671
VIII.9 – Vânzări de lichidare .....	677
VIII.10 – Acordarea unor premii .....	680
VIII.11 – Contribuții datorate în cazul neîndeplinirii obligației de a angaja persoane cu handicap .....	682
<b>Capitolul IX – Contabilitatea sucursalelor .....</b>	<b>685</b>
<b>Capitolul X – Contabilitatea în domeniul organizării     jocurilor de noroc .....</b>	<b>689</b>
<b>Planul de conturi general aprobat prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 .....</b>	<b>693</b>

# Capitolul I – Activitatea de comerț

## I.1 – Achiziții, imobilizări și stocuri

### Recunoașterea inițială

La intrarea în entitate, bunurile sunt recunoscute inițial la cost.

În cazul achiziției, este costul de achiziție.

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.

### Achiziția imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, identificabil, fără formă fizică și deținut pentru:

- utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii,
- pentru a fi închiriat terților sau
- pentru scopuri administrative.

În vederea recunoașterii unei imobilizări necorporale, o societate trebuie să dovedească îndeplinirea următoarelor criterii:

- activul este identificabil, respectiv:

### **EXEMPLU privind înlocuirea părților componente**

O societate deține un sistem de panouri fotovoltaice. În luna aprilie se constată necesitatea înlocuirii a cinci panouri fotovoltaice și un acumulator. Costul de achiziție al panourilor este de 2.650 lei/bucată, iar al acumulatorului este de 4.850 lei.

Valoarea sistemului în ansamblu este 56.000 lei, durata de viață estimată 10 ani, amortizarea cumulată la această data fiind de 33.600 lei, aferentă unei durate amortizate de 72 luni amortizate.

La recunoașterea inițială a imobilizării, panourile au fost achiziționate pentru valoarea de 1.400 lei/bucată, iar acumulatorii cu 3.710 lei/bucată.

#### Amortizarea aferentă panourilor și acumulatorului scoase din funcțiune

Valoarea elementelor înlocuite = 1.400 lei x 5 + 3.710 = 10.710 lei

● Scoaterea din evidență a panourilor și a acumulatorului parțial amortizate:

%	=	2131	<b><u>10.710 lei</u></b>
2813		Echipamente tehnologice	6.426 lei
Amortizarea instalațiilor		(mașini, utilaje și	
mijloacelor de transport		instalații de lucru)	
6583			4.284 lei
Cheltuieli privind activele			
cedate și alte operațiuni			
de capital			

● Înregistrarea noii imobilizări (2.650 lei x 5 + 4.850 lei = 18.100 lei):

%	=	404	<b><u>21.539 lei</u></b>
2131		Furnizori de imobilizări	18.000 lei
Echipamente tehnologice			
(mașini, utilaje și			
instalații de lucru)			

### EXEMPLU – prelucrare stocuri în sistem lohn

Societatea Aldo primește de la un furnizor extern materii prime pentru prelucrare, în valoare de 10.000 euro. Cursul de schimb valutar la data recepției materiilor prime este de 4,8125 lei/euro. Prelucrarea materiilor prime se face de societatea Donut care facturează către societatea Aldo serviciile prestate în sumă de 5.000 lei, la care se adaugă TVA.

Societatea Aldo primește bunurile prelucrate, le sortează și le ambalează și refacturează furnizorului extern serviciile prestate la valoarea de 5.000 euro, la cursul de 4,8310 lei/euro.

Cheltuiala proprie cu manopera este de 10.000 lei.

Materiale consumate – 3.000 lei

Înregistrări contabile la societatea Aldo

- Înregistrarea materialelor primite spre prelucrare:

Debit 8032	46.125 lei
Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	

- Cheltuiala cu manopera:

641	=	421	3.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

- Înregistrarea amortizării utilajelor aferente:

6811	=	2813	200 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	

Orice compensare între elementele de active și datoriile sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

### **EXEMPLU – novație**

O societate a achiziționat un utilaj în regim de leasing financiar. Durata contractului de leasing este de 7 ani. După 2 ani de la încheierea contractului de leasing (24 de luni), societatea încheie un contract de novație cu societatea Astor, cu acordul locatorului.

La data încheierii contractului de novație, în contabilitatea locatorului se prezintă următoarele solduri:

- Sold creditor cont 167 – *Alte împrumuturi și datorii assimilate*: 74.000 euro x 4,8120 lei/euro (cursul BNR la finele ultimei luni) = 356.088 lei
- Sold debitor cont 2133 – *Mijloace de transport*: 100.000 euro x 4,5230 lei/euro (curs BNR la data recepției bunului) = 452.300 lei
- Sold creditor cont 2813 – *Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport*: 90.460 lei
- Debit cont 8051 – *Dobânzi de plătit*: 38.450 lei

La novația contractului de leasing pentru a-și recupera o parte din sumele achitate ca avans și rate, locatorul inițial solicită societății Astor plata sumei de 75.000 lei la care se adaugă TVA.

Înregistrări contabile la cedent

- Înregistrarea facturii pentru recuperarea unei părți din avans și din ratele achitate:

461	=	%	<b>89.250 lei</b>
Debitori diverși		7583	75.000 lei
		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	
		4427	14.250 lei
		TVA colectată	

- Încasarea facturii emise:

5121	=	461	89.250 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși	

- Predarea bunurilor și stingerea soldurilor în urma novației contractului de leasing:

%	=	2131	<b>452.300 lei</b>
167		Echipamente tehnologice	356.088 lei
Alte împrumuturi și datorii asimilate			
2813			90.460 lei
Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport			
6583			5.752 lei
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

### EXEMPLU – achiziție auto prin programul „Rabla”

O societate deține un autoturism cu o vechime de 15 ani complet amortizat. Valoarea de intrare egală cu valoarea amortizării cumulate este de 50.000 lei. Societatea se înscrie în programul „Rabla”, urmând a achiziționa un autoturism tip-hibrid.

Prima de casare sub formă de voucher este în sumă de 6.500 lei, la care se adaugă un ecobonus de 2.000 lei.

Valoarea autoturismului nou-achiziționat este de 19.000 euro.

- Înregistrarea predării autoturismului către o unitate colectoare:

2813	=	2133	50.000 lei
Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport		Mijloace de transport	

- Înregistrarea dreptului de a primi prima de casare și ecobonusul:

4458	=	4758	8.500 lei
Alte sume primite cu caracter de subvenții		Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții	

- Achiziționarea autoturismului nou la un curs de schimb valutar de 4,8590 lei/euro:

$$19.000 \text{ euro} \times 4,8590 \text{ lei/euro} = 92.321 \text{ lei}$$

2133	=	404	92.321 lei
Mijloace de transport		Furnizori de imobilizări	

● Încasarea avansului:

5121	=	411	23.800 lei
Conturi la bănci în lei		Clienți	

Înregistrarea cheltuielilor aferente lunii iulie, astfel:

- materii prime: 8.000 lei;
- materiale: 3.000 lei;
- salarii: 2.000 lei.

601	=	301	8.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

602	=	302	3.000 lei
Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

641	=	421	2.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

421	=	%	<u>779 lei</u>
Personal – salarii datorate		4315	500 lei
		Contribuția de asigurări sociale	
		4316	200 lei
		Contribuția de asigurări sociale de sănătate	
		444	79 lei
		Impozitul pe venituri de natura salariilor	

## Capitolul II – Activitatea de prestări servicii

### II.1 – Producția de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Contravaloarea lucrărilor nereceptionate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 – Servicii în curs de execuție, pe seama contului 712 – Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.

În cazul în care prețul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 – Venituri înregistrate în avans) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

- materialele prevăzute mai sus după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere.

Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul cât și cumpărătorul să fie persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316.

### **EXEMPLU – vânzare deșeuri**

Societatea Alfa cumpără deșeuri anorganice în valoare de 15.000 lei de la un deținător de deșeuri. Societatea încheie un contract de prestări servicii pentru operațiuni de sortare/tratare a deșeurilor anorganice cu un prestator care deține autorizația de mediu în vederea desfășurării acestei activități.

Pentru serviciile prestate, acesta emite o factură în sumă de 6.000 lei. În urma activității de sortare, societatea obține cărbuni energetici și minereu de fier, produse pe care le revinde către alți operatori economici la prețul de 7.000 lei, respectiv 20.000 lei minereul de fier.

La achiziția deșeurilor de la persoanele juridice, societatea Alfa are obligația reținerii la sursă a contribuției de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor obținute de către generatorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică și plata acesteia către Fondul de mediu până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea.

- Înregistrarea achiziției deșeurilor de la o persoană juridică înregistrată ca plătitor de TVA:

301	=	401	15.000 lei
Materii prime		Furnizori	

## Capitolul III – Activitatea de producție

### III.1 – Determinarea costului de producție

**Costul de producție** înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

**Costul de producție** cuprinde costuri precum:

- costurile reprezentând salariile angajaților și alte cheltuieli legate de acestea;
- cheltuieli materiale;
- costurile de amenajare a amplasamentului;
- costurile inițiale de livrare și manipulare;
- costurile de instalare și asamblare;
- cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi, eșantioanele produse la testarea echipamentului);
- onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

Costurile de conversie includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite.

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

601	=	301	5.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

602	=	302	4.200 lei
Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

- Salarii aferente personalului din activitatea de cercetare-dezvoltare în sumă de 5.000 lei brut:

641	=	421	5.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

- Contribuția asiguratorie pentru muncă ( $5.000 \times 2,25\% = 113$  lei):

646	=	436	113 lei
Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă		Contribuția asiguratorie pentru muncă	

- Reținerile din salarii conform statului de salarii:

- CAS:  $5.000 \text{ lei} \times 25\% = 1.250$  lei;
- contribuția la fondul de sănătate:  $5.000 \text{ lei} \times 10\% = 500$  lei;
- impozitul este de 275 lei.

421	=	%	<b>2.025 lei</b>
Personal – salarii datorate		4315	1.250 lei
		Contribuția de asigurări sociale	
		4316	500 lei
		Contribuția de asigurări sociale de sănătate	

● Stornarea avansului achitat anterior:

404	=	%	<b>95.200 lei</b>
Furnizori de immobilizări		4093	80.000 lei
		Avansuri acordate pentru immobilizări corporale	
		4426	15.200 lei
		TVA deductibilă	

● Plata diferenței:

404	=	5121	83.300 lei
Furnizori de immobilizări		Conturi la bănci în lei	

● Preluarea investiției în curs, în valoarea clădirii, la recepția lucrării:

215	=	235	150.000 lei
Investiții imobiliare		Investiții imobiliare în curs de execuție	

● Înlocuire instalație electrică – această operație reprezintă operație de întreținere și nu aduce un beneficiu suplimentar

%	=	401	<b>41.650 lei</b>
611		Furnizori	35.000 lei
Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile			
4426			6.650 lei
TVA deductibilă			

● Plata facturii:

401	=	5121	41.650 lei
Furnizori		Conturi la bănci în lei	

Creșterile din reevaluare se includ în valoarea fiscală a imobilizărilor.

Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.

### **EXEMPLU privind reevaluarea**

O societate deține o clădire formată din trei corpuri, construită în antrepriză și dată în folosință în anul N, cu scopul de închiriere ca spațiu pentru birouri. Valoarea contabilă este de 850.000 lei, durata de amortizare fiind de 40 ani. Clădirea se revaluează în anul N+2, la o valoare de 840.000 lei, și în anul N+4, la o valoare de 750.000 lei. În anul N+6, două corpuri se demolează, urmând a se construi o altă clădire.

Valoarea corpurilor demolate: 213.300 lei.

Valoarea reevaluată a corpului rămas este de 430.000 lei.

Valoarea contabilă a clădirii la 31 decembrie N+2 = 850.000 lei.

Amortizarea cumulată:  $(850.000 \text{ lei} / 40 \text{ ani}) \times 2 \text{ ani} = 42.500 \text{ lei}$

Valoarea contabilă netă la data reevaluării:  $850.000 \text{ lei} - 42.500 \text{ lei} = 807.500 \text{ lei}$ .

Valoarea reevaluată (valoarea justă): 840.000 lei.

Diferența din reevaluare =  $840.000 \text{ lei} - 807.500 \text{ lei} = 32.500 \text{ lei}$  (diferență pozitivă).

### **Prima reevaluare**

- Eliminarea amortizării cumulate:

2815	=	215	42.500 lei
Amortizarea investițiilor imobiliare		Investiții imobiliare	

## EXEMPLU privind estimarea duratei de viață pentru o imobilizare complet amortizată

O societate deține un utilaj care a fost amortizat complet. Valoarea contabilă a utilajului este de 105.000 lei. Valoarea amortizării cumulate este de 105.000 lei. Cu ocazia reevaluărilor efectuate pentru imobilizările corporale din patrimoniu, acestui utilaj i se atribuie o valoare de 36.000 lei și, totodată, i se estimează o durată de viață de trei ani. Soldul contului 105 aferent acestei imobilizări este de 15.000 lei la data efectuării reevaluării.

Valoarea contabilă a imobilizării la data efectuării reevaluării este:  
 $105.000 \text{ lei} - 105.000 \text{ lei} = 0 \text{ lei}$ .

Valoarea reevaluată este de 36.000 lei.

Diferența din reevaluare este 36.000 lei.

### Înregistrarea în contabilitate a reevaluării

- Anularea amortizării cumulate:

– eliminarea amortizării

2813	=	2131	105.000 lei
Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport		Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	

- Înregistrarea diferenței din reevaluare:

2131	=	105/analitic	36.000 lei
Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		Rezerve din reevaluare	

## Capitolul IV – Impozite și taxe

### IV.1 – Contribuții sociale și impozit pe venit

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură, datorate de entitate personalului, pentru munca prestată.

Contribuțiile sociale reglementate de Codul fiscal sunt:

#### ➔ CAS

Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii datorează contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor;
- b) venituri din activități independente;
- c) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- d) indemnizații de șomaj;
- e) indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

- a) **25%**, datorate de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi;
- b) **4%**, datorate în cazul condițiilor deosebite de muncă, astfel cum sunt prevăzute în Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii

### **EXEMPLU – drepturi salariale – concedii medicale**

Se primește un certificat de concediu medical astfel: în luna iulie, 10 zile lucrătoare și în luna august un număr de 14 zile lucrătoare.

Salariul mediu brut al salariatului pentru ultimele șase luni este de 14.500 lei.

#### Luna iulie (22 zile lucrătoare)

Media zilnică a venitului este de:  $14.500 \text{ lei} / 22 \text{ zile} = 659,09 \text{ lei/zi}$ .

Salariul aferent zilelor lucrate:

12 zile lucrate efectiv x salariu brut/zi:  $12 \times 659,09 \text{ lei} = 7.909 \text{ lei}$ .

Venit brut aferent zilelor de concediu medical (10 zile lucrătoare cu procent de 75%):

$659,09 \text{ lei} \times 10 \text{ zile} \times 75\% = 4.943,2 \text{ lei}$ , din care:

– indemnizația suportată de angajator pentru primele cinci zile:

$4.943,2 / 2 = 2.471,6 \text{ lei}$

– indemnizația suportată din FNUASS: 2.471,6 lei.

#### Calculul contribuțiilor aferente concediului medical

##### ● Suportate de societate

**CAM:** Baza de calcul x 2,25%

Baza de calcul al CAM este indemnizația suportată de angajator.

Baza de calcul = 2.472 lei

CAM =  $2.472 \times 2,25\% = 56 \text{ lei}$

##### ● Reținute salariatului

##### ➔ CAS

Baza de calcul CAS: suma reprezentând indemnizația de asigurări sociale de sănătate de care beneficiază.

### EXEMPLU – participarea la profit a salariaților

O societate are prevăzut în contractul de muncă participarea salariaților la profitul realizat, prin distribuirea a 20% din profitul net înregistrat la finele anului. La finele anului N, s-a obținut un profit net de 245.000 lei. Din acest profit, suma de 49.000 lei se acordă salariaților, în anul N+1.

#### Înregistrarea în contabilitate în anul N

- Constituirea provizionului pentru primele ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat:

6812	=	1518	49.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Alte provizioane	

- Închiderea contului de cheltuieli:

121	=	6812	49.000 lei
Profit sau pierdere		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	

#### Înregistrarea în contabilitate în anul N+1

- Cheltuiala cu primele aferente:

644	=	424	49.000 lei
Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit		Prime reprezentând participarea personalului la profit	

- Reluarea pe venituri a provizionului constituit, întrucât a rămas fără obiect:

1518	=	7812	49.000 lei
Alte provizioane		Venituri din provizioane	

## Capitolul V – Alte tranzacții

### V.1 – Tranzacționarea instrumentelor financiare – Imobilizări financiare și titluri pe termen scurt

#### **Imobilizări financiare**

##### Recunoaștere și evaluare

##### Recunoașterea inițială

Imobilizările financiare cuprind:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate;
- împrumuturile acordate entităților afiliate;
- acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun;
- împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi;
- alte investiții deținute ca imobilizări, inclusiv certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obținerii de profit pe termen lung;
- alte împrumuturi;
- alte creanțe imobilizate.

Diferența dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, precum și diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanțe) și valoarea activelor care fac obiectul participației se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 – Alte venituri financiare), la data dobândirii acelor titluri.

curs valutar legate de  
elementele monetare  
exprimate în valută

## EXEMPLUL 2 – împrumut pe termen lung

O societate acordă un împrumut pe termen lung unei societăți cu care nu este afiliată. Valoarea împrumutului acordat este în sumă de 20.000 euro. Dobânda este de 10% anual. La data acordării împrumutului, cursul este de 4,731 lei/euro.

- Înregistrarea acordării împrumutului (20.000 euro x 4,731 lei/euro = 94.620 lei):

2675	=	5124	94.620 lei
Împrumuturi acordate pe termen lung		Conturi la bănci în valută	

- Evaluarea la finele primei luni, a împrumutului în valută și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente

Curs de schimb valutar BNR: 4,7051 lei/euro:  
20.000 euro x 4,7051 lei/euro = 94.102 lei.

- Diferența de curs valutar aferentă primei luni (94.620 lei – 94.102 lei = – 518 lei):

665	=	2675	518 lei
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Împrumuturi acordate pe termen lung	

- Înregistrarea dobânzii aferente lunii următoare

Dobânda aferentă lunii este în valoare de 166,67 euro:

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

6583	=	%	<b><u>36.300 lei</u></b>
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		2133 Mijloace de transport 411 Clienți 5121	20.000 lei 14.000 lei 2.300 lei
		Conturi la bănci în lei	

- Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	36.300 lei
Profit sau pierdere		Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	

7583	=	121	43.300 lei
Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital		Profit sau pierdere	

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și capitalurilor proprii transferate:

401	=	461	18.000 lei
Furnizori		Debitori diverși	

%	=	456	<b><u>23.300 lei</u></b>
1012		Decontări cu	1.000 lei
Capital subscris vărsat		acționarii/asociații privind capitalul	12.500 lei
121			
Profit sau pierdere			

- Subscrierea și emisiunea de noi acțiuni:

456	=	1011
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Capital subscris nevărsat

- Subscriere și vărsare:

1011	=	1012
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat

5121	=	456
Conturi la bănci în lei		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

- Încorporarea rezervelor:

1068	=	1012
Alte rezerve		Capital subscris vărsat

- Micșorarea capitalului

Reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora, ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați:

1012	=	456
Capital subscris vărsat		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

- Răscumpărarea acțiunilor:

109	=	5121
Acțiuni proprii		Conturi la bănci în lei

## Capitolul VI – Situațiile financiare anuale

### VI.1 – Categoriile de întreprinderi

Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

**Entitățile mici** sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

**Entitățile mijlocii și mari** sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

**Entitățile de interes public** sunt:

- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- instituțiile de credit;
- instituțiile financiare nebankare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general;
- instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și

● Înregistrarea diferenței de numerar:

658	=	5311	25 lei
Alte cheltuieli de exploatare		Casa în lei	

● Imputarea minusului:

4282	=	758	25 lei
Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din exploatare	

● Înregistrarea diferenței de curs valutar aferente disponibilului în valută:

5124	=	765	50 lei
Conturi la bănci în valută		Venituri diferențe de curs valutar	

● Înregistrare ajustare depreciere creanță client:

6814	=	491	250 lei
Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți	

● Înregistrare ajustare depreciere avans:

6814	=	4903	300 lei
Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente ajustărilor imobilizărilor corporale	

## Capitolul VII

### Case de marcat electronice fiscale

#### VII.1 – Utilizarea caselor de marcat electronice

Potrivit prevederilor O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicate, cu modificările și completările ulterioare, operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul, precum și a prestațiilor de servicii efectuate direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.

Operatorii economici au obligația să emită bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale și să le înmâneze clienților. La solicitarea clienților, utilizatorii vor elibera acestora și factura.

Aparate de marcat electronice fiscale sunt considerate și casele de marcat electronice fiscale și alte sisteme ce includ dispozitive cu funcții de case de marcat, echipate cu dispozitiv de memorare a jurnalului electronic, care înglobează constructiv un modul fiscal, prin intermediul căruia controlează memoria fiscală, dispozitivul de imprimare, dispozitivul de memorare, afișajul client, dispozitivul de salvare externă și dispozitivul de comunicație externă care permite integrarea într-un sistem informatic.

De la această obligație sunt **exceptate** încasările realizate din următoarele activități:

- comerțul ocazional cu produse agricole din producție proprie efectuat de către producătorii agricoli individuali, autorizați în condițiile legii, în piețe, târguri, oboare sau în alte locuri publice autorizate;

## Capitolul VIII

### Aspecte legislative insuficient reglementate

### Exemple practice

#### VIII.1 – Contabilitatea agențiilor de turism

Pct. 432 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 prevede că 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 numai de comisioanele convenite.

**Articolul 311 din Codul fiscal** cuprinde prevederi referitoare la regimul special de TVA pentru agențiile de turism.

În cazul în care o agenție de turism acționează în nume propriu, în beneficiul direct al călătorului și utilizează livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate de alte persoane, toate operațiunile realizate de agenția de turism în legătură cu călătoria sunt considerate un serviciu unic, prestat de agenție în beneficiul călătorului.

Baza de impozitare a serviciului unic este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferență între suma totală, care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestări sunt realizate de alte persoane impozabile.

*Baza de impozitare = (suma încasată – suma plătită) / 1,19*

*TVA calculată = (suma încasată – suma plătită) x 19% / 1,19*

Dacă agenția aplică regimul special de taxare, serviciul unic oferit are locul prestării în România și se supune regimului special de taxare prin aplicarea cotei de 19% asupra marjei profitului, indiferent dacă serviciul este prestat pe teritoriul României sau pe teritoriul oricărui alt stat membru.

În cazul obținerii unui comision din revânzarea билетelor de transport, în cazul aplicării regimului special, agenția va calcula TVA la marja de profit calculată, fără a evidenția TVA în factura emisă.

Factura se emite fără TVA și se menționează „TVA inclusă”.

### **Caz special**

**Situația în care suma încasată de la turist este egală cu suma achitată furnizorilor de către agenția de turism**

În acest caz, baza de impozitare este egală cu zero.

În cazul existenței unui contract de mandat, mandatarul nu are dreptul să-și exercite dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului, nu colectează taxa pe baza facturii de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri.

Beneficiarul are dreptul să-și deducă taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate.

Agenția de turism nu aplică regimul marjei pentru operațiunile desfășurate în calitate de intermediar.

Regula generală pentru aplicarea regimului specific intermediarilor este aceea că persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său. Pentru

● Înregistrarea achiziției:

371	=	401	49.025 lei
Mărfuri		Furnizori	

● Vânzarea bunurilor în regim de aplicare a regimului special:

411	=	%	<u>65.000 lei</u>
Clienți		707	62.449 lei
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		4427	2.551 lei
		TVA colectată	

● Descărcarea din gestiune:

607	=	371	49.025 lei
Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	

### VIII.3 – Garanțiile de bună execuție

Potrivit contractului pentru serviciile prestate, beneficiarul are dreptul la o perioadă de garanție în cadrul căreia furnizorul remediază pe cheltuiala proprie defectiunile apărute sau eventuale neconformități.

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care, la data bilanțului, este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

La data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia.

Provizioanele nu pot depăși, din punct de vedere valoric, sumele care

## Capitolul IX

# Contabilitatea sucursalelor

Societățile care au subunități organizează și conduc contabilitatea astfel încât să fie disponibile informațiile necesare privind activitatea desfășurată de aceste subunități.

Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, organizează și conduc evidență contabilă proprie, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, societatea mamă întocmește situații financiare anuale.

Activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României.

Persoanele desemnate ca reprezentant/împuternicit fiscal, potrivit Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, țin contabilitatea proprie în funcție de statutul lor de persoane fizice sau juridice, după caz. În cazul în care sunt persoane juridice, acestea întocmesc situații financiare anuale și raportări contabile, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicate, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de legea contabilității.

## Capitolul X

# Contabilitatea în domeniul organizării jocurilor de noroc

Activitatea de jocuri de noroc este reglementată de O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare și de H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.

**Impozitarea activității din jocuri de noroc** se realizează conform prevederilor art. 17 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând seama și de prevederile art.18 din acest act normativ.

Impozitul pe profit se deteremină prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil.

Pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere este stabilit un impozit minim în cazul în care *impozitul pe profit datorat* pentru aceste activități este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art. 292 din Codul fiscal este prevăzut că pariurile, loteriile și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, conform legii, să desfășoare astfel de activități sunt scutite de taxă.

**EXEMPLU – monografia contabilă a activității de jocuri de noroc**

O societate desfășoară în baza licenței activitate de tip casino și deține 3 mese de joc și 10 mașini electronice.

Taxa anuală este de 500.000 lei pentru activitatea tip casino și 45.000 lei pentru activitatea desfășurată cu mașini electronice.

La intrare se percepe o taxă de intrare de 20 lei/persoană.

În cursul unei luni se încasează taxe de intrare în sumă de 25.000 lei, se vând jetoane de joc în suma de 315.000 lei. Se înregistrează câștiguri de către jucători în sumă de 110.000 lei.

- Înregistrarea taxei anuale datorate:

471	=	446	545.000 lei
Cheltuieli înregistrate în avans		Alte impozite, taxe și și vărsăminte asimilate	

- Achitarea taxei:

446	=	5121	545.000 lei
Alte impozite, taxe și și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	

- Înregistrarea veniturilor încasate din vânzarea jetoanelor:

5311	=	708	315.000 lei
Casa în lei		Venituri din activități diverse	

- Înregistrarea taxelor de intrare în sumă de 25.000 lei, pentru care există obligația de a se vira la bugetul de stat:

5311	=	447	25.000 lei
Casa în lei		Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate	