

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 legislative din domeniul contabil și fiscal – luna noiembrie 2020

1. Legea nr. 222/2020 pentru abrogarea Legii nr. 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități de producție, comerț sau prestări de servicii ilicite și pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 21/1992 privind protecția consumatorilor (Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.018 din 02 noiembrie 2020).

A fost abrogată Legea nr. 112/1990 privind activitățile ilicite, întrucât mare parte din prevederile acestei legi erau cuprinse în alte acte normative. Cea mai mare bucurie pentru contabil referitor la abrogarea acestei legi este că nu se vor mai deplasa la administrațiile fiscale pentru declararea adaosului comercial ce urmează a fi practicat.

2. Legea nr. 223/2020 pentru simplificarea și debirocratizarea transferului de părți sociale și a vărsării capitalului social prin modificarea Legii societăților nr. 31/1990 (Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.018 din 02 noiembrie 2020).

Nu mai există condiția capitalului social minim de 200 lei pentru SRL-uri!

3. Ordinul MFP nr. 3.746/2020 privind organizarea și funcționarea **Registrului central electronic pentru conturi de plăți și conturi bancare identificate prin IBAN** și pentru aprobarea procedurii privind obligația instituțiilor de credit, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică de a furniza informații conform art. 61 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscal (Publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.015 din 02 noiembrie 2020).

Se înființează Registrul central electronic pentru conturi de plăți și conturi bancare identificate prin IBAN, un registru gestionat la nivel de ANAF pe baza informațiilor furnizate de către bănci și la care vor avea acces autorități publice centrale și locale, precum și autorități responsabile cu punerea în aplicare a Legii privind prevenirea și combaterea spălării banilor.

4. Ordinul I.N.S. nr. 1.075/2020 privind pragurile valorice Intrastat pentru colectarea informațiilor statistice de comerț intra-UE cu bunuri în anul 2021 (Publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.026 din 04 noiembrie 2020).

Se aprobă următoarele praguri valorice Intrastat pentru anul 2021: 900.000 lei pentru expedieri intra-U.E. de bunuri și, respectiv, 900.000 lei pentru introduceri intra-U.E. de bunuri.

Operatorii economici care în cursul anului 2020 au efectuat schimburi de bunuri cu statele membre ale Uniunii Europene a căror valoare anuală, separat pentru cele două fluxuri, expedieri și, respectiv, introduceri de bunuri, depășește valoarea pragurilor Intrastat stabilite trebuie să completeze și să transmită la Institutul Național de Statistică declarații statistice Intrastat începând cu luna ianuarie 2021.

5. Legea nr. 230/2020 pentru modificarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal – În vigoare de la 01 ianuarie 2021 (Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.030 din 04 noiembrie 2020).

Principalele prevederi

Impozitul pe clădirile aflate în proprietatea persoanelor fizice și juridice care sunt utilizate pentru prestarea de servicii turistice, pe o durată de cel mult 180 de zile consecutive

Obținerea, deținerea și destocarea titlurilor de participare pe termen lung

I. Obținerea titlurilor de participare pe termen lung

- 1) Prin achiziție/aport în numerar
- 2) Prin aport în natură
- 3) Cu titlu gratuit

II. Deținerea titlurilor de participare pe termen lung

- 1) Ajustări pentru pierdere de valoare
- 2) Obținerea de venituri din dividende
- 3) Majorarea valorii titlurilor de participare prin încorporarea rezervelor

III. Destocarea titlurilor de participare pe termen lung

- 1) La vânzarea titlurilor
- 2) La lichidarea societății emitente
- 3) La lichidarea societății deținătoare

Titlurile de participare sunt părți sociale sau acțiuni deținute de o societate în capitalul altor societăți comerciale.

Când achiziția lor se face cu intenția de a le tranzacționa și de a obține un profit din diferența de valoare într-un timp relativ scurt, atunci vorbim despre investiții pe termen scurt care nu se imobilizează, ci se recunosc în contabilitate în conturile de trezorerie, fiind pentru societate active circulante.

Când obținerea lor se face cu intenția de a fi deținute pe o perioadă mai mare de timp, fie pentru veniturile din dividende estimate a se obține, fie pentru că deținerea lor asigură influență sau chiar control asupra deciziilor economice luate de societățile emitente, atunci vorbim despre investiții pe termen lung, care se recunosc în contabilitate drept imobilizări financiare.

În funcție de procentul din capitalul social ce ajunge să fie deținut după obținerea titlurilor de participare și de influența pe care deținătorul titlurilor o va exercita asupra politicilor societății emitente, se disting următoarele feluri de titluri de participare:

- 1) Acțiuni deținute la entitățile afiliate – se recunosc atunci când o societate deține acțiuni sau părți sociale emise de o altă entitate.

Contul utilizat pentru recunoașterea acestora este 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”.

- 2) Acțiuni deținute la entități asociate – se recunosc atunci când o societate deține acțiuni sau părți sociale emise de o altă entitate care îi oferă cel puțin 20% din drepturile de vot ce pot fi exprimate în Adunarea generală a asociaților/acționarilor. Existența unei entități asociate presupune îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv deținerea unui interes de participare în cealaltă entitate și exercitarea influenței semnificative asupra politicilor de exploatare și financiare ale acesteia.



Exemplul 4 – Obținerea titlurilor de participare în schimbul unui utilaj (valoarea titlurilor primite este mai mică decât valoarea contabilă netă)

Societatea Investitor participă la capitalul social al unei entități nou-înființate cu un utilaj, primind în schimbul său părți sociale în valoare de 50.000 de lei, care oferă un drept de deținere a capitalului și un drept de vot de 15%.

Valoarea de intrare a utilajului în patrimoniul societății Investitor este de 100.000 lei.

Durata de amortizare: 10 ani, din care au trecut, până la momentul obținerii titlurilor, 2 ani.

Amortizarea cumulată până la momentul înstrăinării: $(100.000 \text{ lei} / 10 \text{ ani}) \times 2 \text{ ani} = 20.000 \text{ lei}$.

Valoarea de aport stabilită prin expertiză: 50.000 lei.

Înregistrarea contabilă la societatea Investitor este:

1. Ieșirea din gestiune a utilajului și înregistrarea titlurilor de participare în limita valorii neamortizate a acestuia:

%	=	2131	<u>100.000 lei</u>
261		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	80.000 lei
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”			
2813			20.000 lei
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			

Atenție!



Chiar dacă valoarea utilajului comunicată de evaluator este de 50.000 de lei și chiar dacă valoarea nominală a părților sociale primite este de 50.000 de lei, valoarea la care titlurile de participare se recunosc în contabilitate este 80.000 lei – adică valoarea „plătită” pentru obținerea acestora. Pentru societatea care primește titlurile de participare, costul acestora este de 80.000 lei = valoarea neamortizată a utilajului cedat în schimbul părților sociale.

3) Cu titlu gratuit

Potrivit punctului 264 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„(3) Acțiunile și alte imobilizări financiare primite fără plată, potrivit legii, se evidențiază în conturile de active și venituri (contul 768 „Alte venituri financiare”).”



Exemplul 5 – Primirea cu titlu gratuit a unor acțiuni

Societatea Investitor primește cu titlu gratuit acțiuni în capitalul societății Ametist în valoare de 5.000 de lei, titluri de participare care îi conferă un drept de vot de 5%.

Contabilitatea certificatelor verzi

Reglementările aplicabile în domeniul certificatelor verzi sunt:

- **Legea nr. 220/2008** pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie și pentru modificarea unor acte normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, cu modificările și completările ulterioare;
- **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **Ordinul ANRE nr. 187/2018** pentru aprobarea procedurii de facturare a certificatelor verzi;
- **Ordinul ANRE nr. 238/2019** privind stabilirea cotei obligatorii estimate de achiziție de certificate verzi, aferente anului 2020;
- **Ordinul ANRE nr. 131/24.06.2020** privind aprobarea contribuției pentru cogenerarea de înaltă eficiență și a unor prevederi privind modul de facturare a acesteia.

Emiterea și utilizarea certificatelor verzi este reglementată de Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie și pentru modificarea unor acte normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit legii menționate certificatul verde este titlul ce atestă producerea din surse regenerabile de energie a unei cantități de energie electrică.

Certificatul se poate tranzacționa, distinct de cantitatea de energie electrică pe care acesta o reprezintă, pe o piață organizată, în condițiile legii.

Certificatul verde nu este un instrument financiar.

În ceea ce privește **obținerea certificatelor verzi** legea menționată prevede două modalități principale de obținere a acestora, și anume:

- Pe de o parte, achiziția certificatelor verzi în baza unei cote anuale obligatorii de achiziție impuse anual furnizorilor de energie electrică de către Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei (ANRE).

În cadrul obligației anuale de achiziție de certificate verzi, furnizorii de energie electrică sunt obligați să achiziționeze trimestrial un număr de certificate verzi egal cu produsul dintre valoarea cotei anuale obligatorii de achiziție de certificate verzi, stabilite



- Înregistrarea primirii a 6.000 certificate:

Debit Cont 804 – „Certificate verzi” – 6.000 certificate
--

În cursul lunii martie, societatea vinde pe piața reglementată un număr de 400 de certificate la un preț de vânzare de 192 lei/certificat.

- Înregistrarea vânzării certificatelor verzi (400 certificate x 192 lei/certificat = 76.800 lei):

461	=	768	76.800 lei
„Debitori diverși”		„Alte venituri financiare”	

și concomitent:

Credit Cont 804 – „Certificate verzi” – 400 certificate

EXEMPLU – contabilitatea certificatelor verzi achiziționate



Societatea Termo SA este furnizor de energie electrică și are obligația achiziționării unui număr de 3.541 certificate verzi, în trimestrul III 2020.

În luna mai, aceasta a achiziționat în avans un număr de 1.500 certificate verzi la un preț de 136 lei/certificat, iar în luna septembrie a achiziționat 2.041 certificate verzi la un preț de 140 lei/certificat.

- Înregistrarea în contabilitate a certificatelor verzi achiziționate în luna mai (1.500 lei x 136 lei/certificat = 204.000 lei):

471	=	401	204.000 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Furnizori”	

- Achitarea:

401	=	5121	204.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- Înregistrarea în contabilitate a certificatelor verzi achiziționate în luna septembrie (2.041 lei x 140 lei/certificat = 285.740 lei):

652	=	401	285.740 lei
„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”		„Furnizori”	

- Achitarea:

401	=	5121	285.740 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Operațiuni de leasing

Operațiunile de leasing sunt operațiunile prin care o parte, denumită locatar/finanțator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumite locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumite rată de leasing. La sfârșitul perioadei de leasing, locatarul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al locatarului/utilizatorului care poate fi:

- să cumpere bunul;
- să prelungească contractul de leasing, dar fără a schimba natura leasingului;
- să înceteze raporturile contractuale.

leasing

Locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, dacă părțile convin astfel și dacă achită toate obligațiile asumate prin contract.

locator

Obiectul operațiunilor de leasing

Operațiunile de leasing au ca obiect bunuri imobile prin natura lor sau care devin imobile prin destinație, precum și bunuri mobile, aflate în circuitul civil, cu excepția înregistrărilor pe bandă audio și video, a pieselor de teatru, a manuscriselor, a brevetelor, a drepturilor de autor și a bunurilor necorporale.

Prin derogare de la aceste prevederi, dreptul de utilizare a programelor pentru calculator, ca drept patrimonial de autor asupra programelor pentru calculator, poate face obiectul operațiunilor de leasing, dacă titularul dreptului de autor a autorizat această operațiune. În acest caz, locatarul/finanțatorul transmite către utilizator, pentru o perioadă determinată, dreptul de utilizare a unui program pentru calculator asupra căruia deține un drept definitiv de utilizare. Transmiterea se realizează la solicitarea utilizatorului, contra unei plăți periodice, denumite rată de leasing, la sfârșitul perioadei de leasing locatarul/finanțatorul obligându-se să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a dobândi dreptul definitiv de utilizare asupra programului pentru calculator, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale.

Utilizatorul poate opta pentru dobândirea dreptului definitiv de utilizare asupra programului pentru calculator, înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract.

În Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 sunt descrise contractele de leasing financiar la punctul 213 și următoarele:

- „a) **contract de leasing** este un acord prin care locatarul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită;
- b) **leasing financiar** este operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului;
- c) **leasing operațional** este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.”

Leasing financiar

Leasing financiar intern

Conform prevederilor 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, punctul 213 alin. (2), secțiunea 4.4.3. Imobilizări corporale, un contract de leasing poate fi recunoscut drept **leasing financiar** dacă îndeplinește **cel puțin una dintre următoarele condiții:**

- leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
- locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;
- durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Exemplu:

Societatea Alfa încheie un contract de leasing financiar pentru achiziția unui autoturism.

Principalele clauze contractuale sunt:

- valoarea fără TVA: 30.000 lei
- avans 15%: 6.000 lei
- durata contractului: 5 ani
- valoarea reziduală 10%: 4.000 lei
- comision de analiză dosar: 670 lei
- taxă de administrare: 918 lei
- asigurare lunară: 186 lei
- dobândă totală: 8.405,84.



► Reflectarea operațiunilor în contabilitate

Înregistrarea activului la valoarea capitalului de rambursat:

2133	=	167	30.000,00 lei
„Mijloace de transport”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

Evidențierea dobânzii aferente contractului de leasing:

8051	8.405,84 lei
„Dobânzi de plătit”	

Leasing operațional

Leasing operațional intern

În contabilitatea locatarului, bunul preluat în leasing operațional este evidențiat în conturi de evidență din afara bilanțului. Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

leasing
operațional

Exemplu:

O entitate încheie un contract de leasing operațional pentru un utilaj agricol cu valoarea de 15.000 lei, exclusiv TVA, cu o durată normală de funcționare de 10 ani. Durata contractului este de 3 ani. Plățile se efectuează trimestrial. La expirarea contractului se convine vânzarea utilajului către locatar la valoarea reziduală. Marja de profit este de 10% pe an din valoarea utilajului.



Principalele clauze contractuale sunt:

- rata de capital: 1.500 lei/an;
- total rată de capital: 4.500 lei;
- dobânda totală: 4.500 lei.

Reflectarea operațiunilor în contabilitate în primul trimestru de derulare a contractului de leasing:

1. Evidențierea extracontabilă a ratelor de leasing viitoare, în valoare totală de 9.000 lei:

8036		9.000,00 lei
„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”		

2. Înregistrarea facturii reprezentând rata trimestrială de leasing:

612	=	401	750,00 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

4426	=	401	142,50 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

3. Plata facturii:

401	=	5121	892,50 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

4. Scăderea din evidența extracontabilă a ratei achitate:

credit cont 8036	750,00 lei
„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

Amortizarea bunului:

În cazul **leasingului operațional**, înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează de către locator/finanțator.



În cazul leasingului operațional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia. Astfel, pe durata derulării contractului, locatarul nu înregistrează cheltuieli cu amortizarea.

5. Transferul dreptului de proprietate, atunci când există opțiunea de cumpărare:

2131	=	404	10.500 lei
„Echipamente tehnologice” (mașini, utilaje și instalații de lucru)		„Furnizori de imobilizări”	

4426	=	404	1.995 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”	

Plata facturii:

404	=	5121	12.495 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Leasing operațional extern

Exemplu

Societatea comercială MATRIPROD S.R.L. este o persoană impozabilă, plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA în România. Aceasta achiziționează **în leasing operațional** o mașină pentru imprimarea unei steme pe produsele fabricate de aceasta, respectiv cești de cafea. Leasingul este contractat de la o societate rezidentă în Irlanda, înregistrată în scopuri de TVA în acest stat. Contractul de leasing prevede o rată lunară de 200 euro pentru o **perioadă de 48 de luni și plata unei valori reziduale de 1.000 euro** la finele contractului. Ce monografie contabilă este aplicabilă și ce implicații identificăm asupra redevenței? Societatea din Irlanda transmite certificatul de rezidență fiscală în Irlanda.

Pentru stabilirea unui tratament contabil corect trebuie să avem în vedere caracteristica principală a unui contract de leasing operațional. Aceasta constă în faptul că activul achiziționat **se înregistrează în patrimoniul societății doar la încheierea contractului**, prin intermediul valorii reziduale. La calculul impozitului pe profit, ratele contractului sunt asimilate cheltuielilor de chirie și se înregistrează ca atare.

Cedarea și preluarea contractelor de leasing

O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

- a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție. Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor.

Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin articolul contabil:

512	=	167
„Conturi curente la bănci”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”

Dobânda și alte costuri ale finanțării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform Reglementărilor contabile.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii;

- b) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale. Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări, respectiv pe seama contului de profit și pierdere.

Exemplu:

Societatea Autoloc a încheiat un contract de leasing financiar pentru achiziția unui autoturism în următoarele condiții:

- valoarea fără TVA: 40.000 lei;
- avans 15%: 6.000 lei;
- durata contractului: 5 ani;
- valoarea reziduală 10%: 4.000 lei.



După primul an de utilizare, societatea înregistrează dificultăți financiare, iar conducerea acesteia hotărăște cesionarea (cedarea) contractului de leasing către societatea Cedauto. Societatea Cedauto va achita societății Autoloc suma de 6.000 lei, plus TVA.

Leaseback financiar

Operațiunea de leaseback este definită 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 secțiunea „Imobilizări deținute în baza unui contract de leasing”, pct. 219, drept o tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback).



Această operațiune se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing care poate fi:

- financiar, dacă tranzacția reprezintă o modalitate prin care locatorul acordă o finanțare locatarului concomitent cu punerea la dispoziție a bunului în vederea utilizării. În acest caz, activul care face obiectul tranzacției are rol de garanție.

În baza acestui tip de contract, locatarul nu recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor. Astfel, în contabilitatea locatarului, activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă la momentul achiziției care a avut loc anterior operațiunii de leasing, cu respectarea regimului de amortizare calculat inițial.

În acest caz, în contabilitate se evidențiază doar operațiunea de primire a finanțării, prin formula contabilă:

512	=	167
„Conturi curente la bănci”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”



Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte:

- 1) livrarea bunului, efectuată de către locatar;
- 2) o prestare de servicii constând în predarea bunului în regim de leasing, efectuată de către locator.

- operațional, dacă proprietarul vinde activul către locator, iar locatorul pune activul respectiv la dispoziția acestuia în vederea utilizării.

În baza acestui tip de contract, proprietarul contabilizează o vânzare a activului, urmată de înregistrarea scoaterii din evidență a acestuia și a sumelor încasate sau de încasat de la locator. Din punctul de vedere al TVA, are loc o operațiune taxabilă pentru care se colectează TVA.

Operațiunea de închiriere a activului se contabilizează de către locator prin debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”.

De reținut este faptul că operațiunea de leaseback financiar sau operațional nu este reglementată, în mod expres, și din punct de vedere fiscal, respectiv TVA și impozit pe profit.

Exemplu: Leaseback financiar

Societatea Tibitrans, cu obiect de activitate transportul rutier de bunuri, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având ca perioadă fiscală luna calendaristică, achiziționează în data de 28 martie 2018 un autovehicul în valoare totală de 107.100 lei, din care:

- bază de impozitare TVA 90.000 lei;
- TVA 17.100 lei.

Termenul de plată a facturii este de 30 de zile, de la predarea vehiculului rutier, respectiv 25 aprilie 2018.

În lipsa disponibilităților bănești, la data scadentă a facturii emise de către furnizor, societatea Tibitrans încheie un contract de leaseback financiar cu locatorul Banlease din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal care îi asigură finanțarea prin acordarea unui credit cu dobândă. Contractul de leasing financiar se derulează pe o perioadă de trei ani, fără obligația plății unui avans de către locatorul Tibitrans.

Conform contractului încheiat în data de 24 aprilie 2018, vehiculul rutier reprezentând garanția pentru creditul obținut în baza contractului de leasing încheiat (leaseback financiar) rămâne la dispoziția locatorului Tibitrans în vederea continuării utilizării acestuia.

Lunar, timp de trei ani, locatorul emite locatorului o factură cu rata de leasing și dobânda aferentă acesteia, conform graficului anexă la contract.

Pentru cele două tranzacții distincte, societatea Tibitrans efectuează următoarele înregistrări contabile:

1) Achiziția vehiculului rutier:

%	=	404	107.100 lei
2133		„Furnizori de imobilizări”	90.000 lei
„Mijloace de transport”		(analitic distinct)	
4426			17.100 lei
„TVA deductibilă”			



Societatea Tibitrans exercită dreptul de deducere pentru suma TVA deductibilă de 17.100 lei înscrisă în factura emisă de către furnizorul de investiții, care se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit pentru luna martie 2018.

Fiind un bun de capital, valoarea activului se evidențiază și în Registrul bunurilor de capital în care se evidențiază suma TVA deductibilă, dedusă.

2) Preluarea vehiculului rutier în baza contractului de leaseback financiar încheiat cu scopul obținerii finanțării