

# 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**



## Monografie contabilă privind producția de bere

Activitatea de producție se organizează cu respectarea prevederilor **Legii contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Reglementărilor 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 și ale **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.826/2003** pentru aprobarea Precizărilor referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.



Documentele contabile care se utilizează în cadrul acestei activități sunt cele prevăzute de **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015** privind documentele financiar-contabile, precum și orice alte documente interne necesare pentru realizarea calculației costurilor.

Calculația costurilor reprezintă ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.

Un element important al oricărei activități de producție și calculație a costurilor este gruparea costurilor în costuri directe, indirecte, general administrative și de distribuție, precum și determinarea costului unitar pe fiecare categorie de produs rezultat.

Potrivit **pct. 8 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P nr. 1.802/2014**, cost 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 sau de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă, materii prime, materiale.

Costurile indirecte cuprind:

- materii prime și materiale ce participă la obținerea mai multor produse;
- cheltuieli indirecte privind forța de muncă;
- alte cheltuieli atribuibile obiectului de calculație.



Costul de producție include și alocarea regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite.

Regia fixă de producție este formată din acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea, costurile de depozitare și manipulare a materiilor prime, a materialelor consumabile și producției în curs, precum și costurile de conducere și administrare a secțiilor;

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție.

Metodologia determinării costului unitar implică parcurgerea următoarelor etape:

- ◆ alegerea unui produs drept bază de comparație

Pentru determinarea indicilor de echivalență poate fi ales oricare dintre produsele pentru care se dorește calculul costului de producție.

- ◆ calculul indicilor de echivalență ca raport direct sau ca raport invers
- ◆ echivalarea producției obținute prin transformarea producției respective în unități de producție convențională (Qe)



În funcție de un anumit parametru comun ce are valori diferite pentru produsele obținute, se consideră că se obține un singur tip de produs.

- ◆ calculul costului unitar efectiv pentru o unitate echivalentă
- ◆ calculul costului unitar efectiv pentru unitatea fizică de producție obținută.

● **Procedeeul suplimentării**

Pentru a stabili cheltuielile indirecte de producție ce revin pe fiecare produs se calculează coeficientul de repartizare pentru fiecare loc de cheltuială, ca raport între totalul cheltuielilor indirecte de repartizat la suma bazelor de repartizare ale tuturor produselor fabricate în secția respectivă, potrivit relației de calcul:



Coeficient de repartizare = cheltuieli indirecte de repartizat / bază de repartizare.

Baza de repartizare poate fi: total cheltuieli directe pe produs, total cheltuieli cu materiile prime, total cheltuieli cu manopera directă.

**Exemplu:**

Societatea AquaProd SA realizează, între altele, o producție de bere în luna iulie anul N, pe două sortimente: bere blondă și bere cu lămâie.

Cheltuielile aferente producției de bere, înregistrate în luna iulie anul N, sunt în sumă totală de 11.200 lei:



Detalii	Cheltuieli directe		Cheltuieli indirecte	Total cheltuieli directe și indirecte
	Bere blondă	Bere lămâie		
	1.500 l	700 l		
Materii prime, total din care:	2.690 lei	1.460 lei	–	–
Drojdie de bere	70 lei	35 lei	–	105 lei
Hamei	2.000 lei	1.000 lei	–	3.000 lei
Orz	320 lei	160 lei	–	480 lei
Apă	300 lei	150 lei	–	450 lei
Zahăr	–	50 lei	–	50 lei
Lămâie	–	65 lei	–	65 lei
Salarii inclusiv contribuții	–	–	5.000 lei	5.000 lei
Amortizări	–	–	1.300 lei	1.300 lei
Utilități	–	–	450 lei	450 lei
Ambalaje consumabile	200 lei	100 lei	–	300 lei
<b>TOTAL</b>	<b>2.890 lei</b>	<b>1.560 lei</b>	<b>6.750 lei</b>	<b>11.200 lei</b>

- Vânzarea produselor (9.300 lei + 3.500 lei):

4111	=	%	<b>15.232 lei</b>
		7015	12.800 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	2.432 lei
		„TVA colectată”	

- Descărcarea de gestiune a produselor vândute (1.500 l x 4,84 lei/l = 7.260 lei și 500 l x 5,62 lei/l = 2.810 lei):

711	=	%	<b>10.070 lei</b>
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		345/bere blondă „Produse finite”	7.260 lei
		345/bere lămâie „Produse finite”	2.810 lei



#### Înregistrarea operațiilor în contabilitatea de gestiune

- Preluarea cheltuielilor directe:
  - materii prime consumate:

921	=	901	4.150 lei
„Cheltuielile activității de bază”		„Decontări interne privind cheltuielile”	

- ambalaje specifice:

921	=	901	300 lei
„Cheltuielile activității de bază”		„Decontări interne privind cheltuielile”	

- Preluarea cheltuielilor indirecte:
  - salarii:

923	=	901	5.000 lei
„Cheltuieli indirecte de producție”		„Decontări interne privind cheltuielile”	

- amortizări:

923	=	901	1.300 lei
„Cheltuieli indirecte de producție”		„Decontări interne privind cheltuielile”	

## Comerț online

Activitatea de comerț online/electronic sau E-commerce este un concept complex ce constă în cumpărarea și vânzarea de produse și/sau servicii cu ajutorul mijloacelor electronice (aplicații mobile și internet).

Afacerile online nu se limitează doar la vânzarea produselor prin intermediul mijloacelor electronice. Afacerile electronice presupun menținerea contactelor cu furnizorii, cu posibiii parteneri de afaceri, dar și cu clienții, promovarea produselor și/sau serviciilor oferite folosind mijloace electronice.

Cele mai des întâlnite modele de business în comerțul online:

- vânzarea produselor din stoc propriu;
- dropshipping – vânzarea unor produse listate pe site-ul propriu, dar aflate în stocul unei terțe persoane.

Cele mai des întâlnite moduri de desfășurare a comerțului online sunt:

- **magazin electronic (e-shop):** comerciantul își vinde produsele/serviciile prin intermediul propriului site web construit deseori cu ajutorul unor platforme precum Shopify, WooCommerce, Magenta, PrestaShop etc.;
- **marketplace:** comerciantul își listează produsele pe o platformă electronică cu un public deja format, care reunește mai mulți comercianți; exemple de marketplace-uri sunt eMag, Amazon, Etsy, Vivre, CEL, Elefant etc.

## Aspecte contabile

În cazul comerțului electronic, evaluarea stocurilor se face în conformitate cu dispozițiile Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, în funcție de profilul societății, aceasta poate vinde produse finite, mărfuri și/sau servicii.

În înțelesul Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, 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 atribuite direct achiziției bunurilor respective.

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

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

### Vânzarea intracomunitară de bunuri la distanță

Vânzarea intracomunitară de bunuri la distanță este definită la art. 266 alin. (1) pct. 35 din Codul fiscal ca fiind „o livrare de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor, dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt considerate operațiuni impozabile în România în temeiul art. 268 alin. (4) și alin. (8) lit. a) și art. 315<sup>1</sup> alin. (9) sau corespondentul acestor articole din legislația statului membru de destinație, în cazul în care acesta este altul decât România, sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;
- b) bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia;”.

Prevederile art. 5a din Regulamentul UE nr. 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul UE nr. 2019/2026, stabilesc condițiile în care se consideră că furnizorul a realizat transportul, inclusiv atunci când furnizorul intervine indirect în transportul bunurilor:

„În aplicarea articolului 14 alineatul (4) din Directiva 2006/112/CE, se consideră că bunurile au fost expediate sau transportate de către furnizor sau în contul acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în expedierea sau transportul bunurilor, în special în următoarele cazuri:

- a) în cazul în care expedierea sau transportul bunurilor este subcontractat(ă) de către furnizor unei terțe părți care predă bunurile către client;
- b) în cazul în care expedierea sau transportul bunurilor este efectuat(ă) de o terță parte, dar furnizorul are răspunderea totală sau parțială pentru predarea bunurilor către client;
- c) în cazul în care furnizorul facturează și încasează taxele de transport de la client și le transferă ulterior unei terțe părți care va organiza expedierea sau transportul bunurilor;
- d) în cazul în care furnizorul promovează prin orice mijloace serviciile de livrare ale unei terțe părți către client, pune în contact clientul cu o parte terță sau furnizează în alt mod unei părți terțe informațiile necesare pentru livrarea bunurilor către consumator.

Cu toate acestea, bunurile nu sunt considerate ca fiind expediate sau transportate de către furnizor sau în contul acestuia în cazul în care clientul transportă el însuși bunurile sau în cazul în care clientul organizează livrarea bunurilor cu o terță parte și furnizorul nu intervine direct sau indirect pentru a asigura sau a contribui la organizarea expedierii sau a transportului acestor bunuri.”

tele membre și pentru toate serviciile TBE prestate către persoane neimpozabile stabilite în UE.

Excepția pentru operațiuni sub 10.000 de euro nu se mai aplică începând cu tranzacția prin care a fost depășit plafonul, persoana impozabilă având obligația:

- fie de a aplica regimul special prevăzut la art. 315 din Codul fiscal, pentru a plăti TVA datorată în alte state membre într-un singur stat membru;
- fie de a se înregistra în scopuri de TVA în statul membru în care a realizat operațiunea care a depășit plafonul pentru început și pe urmă în toate statele membre în care va face vânzări intracomunitare la distanță sau va presta servicii TBE.

### Atenție!

Pentru a determina dacă operatorul economic a depășit plafonul de 46.337 lei se va lua în calcul valoarea fără TVA atât a vânzărilor de bunuri la distanță, cât și a serviciilor TBE prestate.



Plafonul de 46.337 lei (10.000 euro) nu se aplică:

- prestărilor de servicii TBE efectuate de un furnizor care nu este stabilit în UE (regimul non-UE);
- vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță efectuate de un furnizor stabilit în afara UE;
- vânzărilor la distanță de bunuri importate (regimul de import);
- prestărilor de servicii diferite de serviciile TBE;
- livrărilor interne de bunuri efectuate de un furnizor presupus;
- livrărilor de bunuri de către un furnizor care este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința sa obișnuită în mai multe state membre.

Până la atingerea plafonului:

- **persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal** – aplică regulile de bază, locul vânzării intracomunitare de bunuri fiind locul unde se află bunurile în momentul în care începe transportul bunurilor; locul fiind România, *vânzarea va fi facturată cu cotele de TVA din România;*
- **micile întreprinderi care aplică regimul special conform art. 310 din Codul fiscal** – *livrează în regim de scutire până la atingerea plafonului.*

După depășirea plafonului:

- persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal – locul vânzării este locul în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii, astfel datorează TVA în statul membru în care se încheie livrarea;
- micile întreprinderi care aplică regimul special conform art. 310 din Codul fiscal – datorează TVA în alt stat membru chiar dacă în România rămân în continuare neplătitoare de TVA.

Atunci când locul vânzării intracomunitare la distanță este în alt stat membru, TVA fiind datorată în alt stat membru în cotele aferente statului membru respectiv, persoanele impozabile care realizează vânzări intracomunitare la distanță din România au următoarele opțiuni:

### Obligații după înregistrare în OSS

Operatorul economic înregistrat în OSS va trebui să completeze și să depună **trimes-trial** formularul **D398** – Declarație specială de TVA (UNION). Prin acest formular, persoana impozabilă declară TVA datorată în fiecare țară în care a realizat vânzări de bunuri la distanță și/sau prestări de servicii TBE. Formularul se completează deci pe țări și **în euro**, la cursul valabil în ultima zi a perioadei fiscale de raportare comunicat de **Banca Centrală Europeană**.

Termenul de depunere a declarației este ultima zi a lunii următoare trimestrului pentru care se face raportarea.

TVA se achită în euro, în contul și conform instrucțiunilor date de organul fiscal.

#### Atenție!

Este important ca plata să se facă după depunerea declarației, deoarece organul fiscal menționează în instrucțiunile privind plata că pe documentul de plată trebuie să fie specificate:

- numele societății;
- codul de identificare al TVA;
- numărul de referință al declarației TVA OSS are următorul format:
  - RO/CUI/trimestru/an în cadrul schemei UE și NON-UE;
  - RO/codul de identificare în cadrul schemei de import/luna/an pentru schema de Import.

În absența referinței, plata nu poate fi procesată. Această referință poate fi găsită în recipisa primită după depunerea declarației.

### Facturarea vânzărilor la distanță

Directiva TVA prevede că, în cazul vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță, furnizorii trebuie să emită o factură dacă nu utilizează regimul UE. Dacă aceștia s-au înregistrat pentru regimul UE, ei nu trebuie să emită o factură pentru aceste livrări de bunuri. Dacă furnizorul alege să emită o factură, se vor aplica normele de facturare ale statului membru în care este înregistrat furnizorul pentru regimul UE (statul membru de identificare).

Totuși, recomandăm întocmirea facturilor pentru vânzările la distanță efectuate deoarece Codul fiscal exceptează de la emiterea facturilor (art. 319 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal) numai vânzările la distanță cu locul în România (deci efectuate de nerezi-denți), dacă furnizorii aplică regimul OSS.

#### Exemplu:

Societatea StarFarm SRL, micoîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA lunar, are ca obiect de activitate CAEN 4791 – Comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de



- ❖ 100 HUF = 1,28 lei
- ❖ 1 BGN = 2,53 lei
- 63.500 HUF / 100 x 1,28 = 813 lei
- 60 BGN x 2,53 = 138 lei

628	=	401	951 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	(813 lei + 138 lei)

4426	=	4427	181 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	(951 x 19%)

- Marcarea la plată a facturii:

401	=	5125.Stripe	951 lei
„Furnizori”		„Cont Colector – Stripe”	

- Înregistrarea payout-ului de la Stripe:

- ❖ 3.175.000 HUF – 63.500 HUF = 3.111.500 HUF
- ❖ 3.000 BGN – 60 BGN = 2.940 BGN

5124	=	5125.Stripe	
„Conturi la bănci în valută”		„Cont Colector – Stripe”	

În data de 30.06.anul N:

Nu vom analiza calculul impozitului pe venitul microîntreprinderilor deoarece considerăm că nu prezintă nicio particularitate, și ne vom axa în prezentul exemplu doar pe calculul TVA de plată.

Este indicat, dacă softul de contabilitate permite, să se conducă jurnale de vânzări separat pentru vânzările realizate în țară și cele realizate în afara țării.

**De menționat** este faptul că nu se deduce TVA din TVA datorată în celelalte țări ale UE.

- 4426 = 190 + 181 = 371 lei
- 4427 = 950 + 190 + 1.900 + 181 = 3.040 lei
- 4423 = 3.040 – 371 = 2.669 lei

Pentru operațiunile desfășurate în țară, societatea va întocmi și va depune lunar formularul D300 Decont de taxă pe valoarea adăugată până la data de 25 a lunii următoare perioadei de referință.

În exemplul de față, societatea va declara și va plăti 2.669 lei până la 25.07.anul N.

4423	=	5121	2.669 lei
„TVA de plată”		„Conturi la banci în lei”	

## Comerț cu autoturisme second-hand

În înțelesul Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, 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 atribuite direct achiziției bunurilor respective.

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

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

Comerțul cu bunuri second-hand este reglementat, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, de art. 312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fiind considerat regim special.

Regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități poate fi aplicat de o persoană impozabilă revânzătoare ori de către organizatorul unei vânzări prin licitație publică.

În acest sens, persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

Organizatorul unei vânzări prin licitație publică este persoana impozabilă care, în desfășurarea activității sale economice, oferă bunuri spre vânzare prin licitație publică, în scopul adjudecării acestora de către ofertantul cu prețul cel mai mare.

### De reținut!

Persoana impozabilă revânzătoare ori organizatorul unei vânzări prin licitație publică poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special. Deci regimul special prevăzut la art. 312 din Codul fiscal nu este un regim obligatoriu.

De asemenea, regimul special prevăzut la art. 312 din Codul fiscal nu face obiectul notificării organelor fiscale.

Bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refoșite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în normele metodologice.



- numărul de ordine și data emiterii facturii;
- data achiziției și numărul cu care a fost înregistrată în jurnalul special de cumpărări prevăzut la lit. a) sau data primirii bunurilor;
- numele și adresa părților;
- codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile revânzătoare;
- descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;
- prețul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignație.

Persoanele juridice ce au rolul de intermediari, revânzătorii, aplică regimul special de scutire pentru livrările de bunuri second-hand prevăzut la art. 312 din Codul fiscal pentru care există obligația colectării taxei, în cazul bunurilor ce au fost achiziționate din interiorul Uniunii Europene, de la un furnizor:

- persoană neimpozabilă (o persoană fizică, de exemplu);
- persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă;
- persoană impozabilă revânzătoare, care a aplicat, la rândul său, taxarea în regim special;
- întreprindere mică în cazul bunurilor de capital.

### Important!



Nu se aplică regimul special pentru bunurile achiziționate cu taxare inversă (achiziții intracomunitare taxabile în România).

De asemenea, nu se aplică regimul special pentru:

- livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 293 alin. (1) lit. a) și e)-h) și art. 294 alin. (1) lit. h)-n), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;
- livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi, scutite de taxă, conform art. 294 alin. (2) lit. b).

Nu se aplică regimul special pentru bunurile achiziționate de la persoane impozabile care au colectat TVA la vânzarea acestora.

### Important!



Aplicarea regimului special nu este obligatorie și nu face obiectul notificării organelor fiscale.

Persoanele juridice revânzătoare pot opta pentru aplicarea regimului normal de TVA pentru toate operațiunile pentru care este prevăzută posibilitatea aplicării regimului special.

**Exemplu:**

Societatea AutoDum SRL, plătitoare de impozit pe profit și TVA, are ca obiect de activitate comerțul cu autovehicule second-hand. Societatea achiziționează autoturisme second-hand prin licitații online pe care ulterior le vinde pe teritoriul României.

Stabilim care cum se evidențiază în contabilitate și care este tratamentul declarativ pentru achizițiile efectuate în luna martie anul N:



1. Factura de achiziție auto emisă de societate AutoNV cu cod de TVA emis de autoritățile fiscale din Belgia, în sumă de 2.950 euro.

Cursul BNR la data achiziției este 4,85 lei/euro, iar cursul BNR valabil la data plății este 4,86 lei/euro.

Pe factura primită de la AutoNV se menționează că livrarea se supune regimului special al marjei profitului. Societatea din Belgia emite certificat care atestă că aplică regimul marjei de profit.

În momentul câștigării licitației, societatea din România primește și o confirmare, pe baza căreia se va face plata. Pe confirmare figurează prețul autoturismului, taxa de licitație, costuri de transport și alte costuri specifice țării.

Potrivit condițiilor contractuale, AutoNV este societatea care autorizează transportul autovehiculului către cumpărător. În cazul în care cumpărătorul se ocupă personal de transport, se consideră că o face în numele și pe cheltuiala AutoNV.

Pentru a putea vinde autoturismul, societatea din România duce autoturismul achiziționat într-un service autorizat pentru reparații, servicii pentru care primește o factură în sumă de 500 lei + TVA și alimentează cu combustibil în valoare de 100 lei inclusiv TVA, combustibil necesar pentru deplasarea la service-ul auto, la târgul auto, la probe etc. Autoturismul se vinde la prețul de 25.000 lei.

2. Factura de achiziție autoturism emisă de societatea AutoCars B.V. înregistrată în scopuri de TVA în Germania, în sumă de 1.400 euro. Factura conține mențiunea „Marginal Taxation”, de unde se deduce că, pentru livrarea acestui autoturism, societatea AutoCars B.V. din Germania a aplicat regimul special pentru bunuri second-hand.

Concomitent, se primește o factură de transport emisă de societatea AutoCars Group, care, de asemenea, are cod de TVA de Germania, în sumă de 445 euro.

AutoCars Group emite și o factură pentru taxe de licitație în sumă de 570 euro.

Pe facturile de servicii primite de la AutoCars Group se regăsește mențiunea „Intracommunity service”, ceea ce înseamnă că aceste servicii reprezintă servicii intracomunitare primite, taxabile în România.

Cursul BNR la data achiziției este 4,87 lei/euro, iar cursul BNR valabil la data plății este 4,88 lei/euro.

Pentru a reuși să vândă autoturismul, AutoDum SRL din România trebuie să efectueze în regim propriu rețuturi ale autoturismului, precum și diverse înlocuiri de piese de

Societatea AutoDum SRL vinde bunurile aplicând regimul marjei, deci TVA se plătește la marja de profit în România.

TVA se declară prin formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată” și 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”.

Chiar dacă din punctul de vedere al TVA se aplică regimul marjei, din punctul de vedere al recunoașterii veniturilor nu se utilizează conturile 461 „Debitori diverși”/462 „Creditori diverși”.

În speța dată nu se achiziționează bunuri în contul altor persoane, ci se achiziționează mărfuri în scopul revânzării ulterioare.

### Înregistrarea în contabilitate a operațiilor în condițiile aplicării regimului special

1. Factura de achiziție auto emisă de societate AutoNV cu cod de TVA emis de autoritățile fiscale din Belgia, în sumă de 2.950 euro.

Această factură este emisă cu regimul marjei, pentru toată valoarea. Serviciile din documentul de confirmare nu sunt achiziționate de societatea AutoDum SRL (sunt cheltuieli în sarcina furnizorului AutoNV), respectivul document având caracter informativ.

- Achiziție autoturism second-hand din UE (2.950 euro x 4,85 lei/euro = 14.307,50 lei):

371	=	401	14.307,50 lei (2.950 euro)
„Mărfuri”		„Furnizori”	

- Achitarea furnizorului din contul la bancă se înregistrează:

2.950 euro x 4,86 lei/euro = 14.337 lei

2.950 euro x 4,85 lei/euro = 14.307,50 lei

Diferențe curs: 14.337 lei – 14.307,50 lei = 29,50 lei

%	=	5124	<b>4.337 lei (2.950 euro)</b>
401		„Conturi la bănci 14.307,50 lei (2.950 euro)	
„Furnizori”		în valută”	
6651			29,50 lei
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”			

Nu se aplică taxare inversă. Achiziția nu se declară în Declarația recapitulativă 390.

Achiziția bunurilor second-hand pentru care cumpărătorul revânzător a aplicat regimul special se raportează în decontul de TVA 300 la rândul 30 „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”.

%	=	5124	<b>6.832 lei (1.400 euro)</b>
401		„Conturi la bănci	6.818 lei (1.400 euro)
„Furnizori”		în valută”	
6651			14 lei
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”			

Nu se aplică taxare inversă. Achiziția nu se declară în Declarația recapitulativă 390.

Achiziția bunurilor second-hand pentru care cumpărătorul revânzător a aplicat regimul special se raportează în decontul de TVA, formularul 300, la rândul 30 „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”.

Factura de transport emisă de societatea AutoCars Group (cod de TVA de Germania) în sumă de 445 euro se evidențiază în contabilitate drept o achiziție intracomunitară de servicii.

- Factura de transport (445 euro x 4,87 lei/euro = 2.167,15 lei):

371	=	401	2.167,15 lei (445 euro)
„Mărfuri”		„Furnizori”	

- Concomitent, se evidențiază în contabilitate plata TVA în România (prin taxare inversă, deoarece societatea AutoDum SRL este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal):

4426	=	4427	411,76 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Factura de servicii primite se declară în D390, fiind servicii intracomunitare.

Potrivit art. 312 alin. (6) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile second-hand, în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

- Anularea dreptului de deducere a TVA:

371	=	4426	411,76 lei
„Mărfuri”		„TVA deductibilă”	

Factura emisă de AutoCars Group, societate cu cod de TVA de Germania, factură ce conține taxa de licitație de 570 euro, se evidențiază în contabilitate drept o achiziție intracomunitară de servicii.

- Factura reprezentând taxa de licitație (570 euro x 4,87 lei/euro = 2.775,90 lei):

371	=	401	2.775,90 lei (570 euro)
„Mărfuri”		„Furnizori”	

## Contabilitatea bunurilor primite și vândute în regim de consignație

Potrivit prevederilor Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, bunurile date în consignație sunt evidențiate ca stocuri aflate la terți.

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

Deși în general, datele de transfer al proprietății și de livrare coincid, pot exista deca-laje de timp, în cazul bunurilor vândute în consignație sau stocurile puse la dispoziția clientului.

Bunurile materiale primite în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

În ceea ce privește veniturile din vânzarea bunurilor, acestea se recunosc în momen-tul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține con-trolul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către enti-tate;
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livra-rea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livra-te de consignatar clienților săi.

Din punct de vedere al TVA, Potrivit prevederilor art. 281 alin (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că faptul generator, respectiv livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

În acest sens, contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători.

Astfel, TVA este exigibilă la data la care consignatarul efectuează livrarea bunurilor către beneficiarul final.

intracomunitară asimilată în România, fiind consemnată doar în registrul de nontransferuri.

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi, conform art. 281 alin. (2) din Codul fiscal.

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, prevăzut la art. 281 alin. (2) din Codul fiscal, se consideră că faptul generator, respectiv livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. În sensul titlului VII din Codul fiscal, contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători.

Vânzarea de bunuri de la furnizor la consignatar, în cadrul unui contract de consignație, este considerată ca fiind:

- livrare intracomunitară de bunuri, pe care furnizorul trebuie să o declare ca atare în România;
- o achiziție intracomunitară de bunuri în statul membru de destinație, pe care consignatarul, trebuie să o declare ca atare în celălalt stat membru.

#### Exemplul 1:

În luna mai societatea Arco S.A. primește în regim de consignație mărfuri în valoare de 45.000 lei de la societatea Brau S.R.L. Contractul de consignație prevede următoarele:

- contractul este valabil 6 luni;
- societatea Arco percepe un comision de 10% din valoarea mărfurilor primite în regim de consignație de la Brau S.R.L.;
- stocul de mărfuri nevândut la expirarea contractului va fi returnat deponentului;
- deponentul percepe o penalizare de 0,5% din valoarea mărfurilor rămase nevândute;
- plata mărfurilor vândute de consignatar către deponent se efectuează la sfârșitul fiecărei luni și se întocmește factura pe baza situațiilor transmise.

În prima lună se vând mărfuri în sumă de 15.200 lei.

#### Înregistrarea în contabilitatea consignatarului Arco S.A.

- Evidențierea mărfurilor primite în regim de consignație, extracontabil, în contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului”:

Debit cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului”	45.000 lei
---	------------

- Înregistrarea în contabilitate a vânzării mărfurilor primite în regim de consignație la momentul efectuării vânzării:

- Determinarea valorii comisionului:  $15.200 \text{ lei} \times 10\% = 1.520 \text{ lei}$
- Prețul de vânzare al mărfurilor către clienți:  $15.200 \text{ lei} + 1.520 \text{ lei} = 16.720 \text{ lei}$



**Exemplul 2:**

S.C. Conso S.A. predă bunuri spre vânzare în regim de consignație unor parteneri din Ungaria.

În ceea ce privește bunurile transferate în Ungaria, se cunosc următoarele date:

- Valoarea bunurilor transferate este de 120.000 lei.
- Se vând bunuri în sumă de 95.000 lei, preț de vânzare 23.000 euro.
- Se primesc înapoi bunurile nevândute.
- Ungaria aplică măsurile de simplificare.

- Transportul bunurilor din România în Ungaria este un nontransfer și se raportează în registrul nontransferurilor:

357	=	371	120.000 lei
„Mărfuri aflate la terți”		„Mărfuri”	

- Realizează o livrare intracomunitară de bunuri în Ungaria, către consignatar, atunci când consignatarul livrează bunurile clientului (23.000 euro x 4,9545 lei/euro = 113.954 lei):

411	=	707	113.954 lei
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

Se declară o livrare intracomunitară în România.

Se face o mențiune în registrul nontransferurilor cu privire la factura emisă pentru această livrare intracomunitară de bunuri.

- Descărcarea din gestiune a bunurilor vândute:

371	=	357	95.000 lei
„Mărfuri”		„Mărfuri aflate la terți”	

607	=	371	95.000 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

- Returul mărfurilor nevândute:

371	=	357	125.000 lei
„Mărfuri”		„Mărfuri aflate la terți”	

Nu reprezintă transfer, se consemnează doar în registrul de nontransferuri.