

Contabilitatea societăților comerciale și a PFA

Legislație explicată • Monografii • Consultanță

- ✓ **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**

Reduceri comerciale și financiare acordate clienților

Reducerile acordate de către furnizor/prestator sunt: reduceri comerciale și reduceri financiare.

Reducerile comerciale sunt clasificate drept:

- a) **rabaturi** – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- b) **remize** – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau în situația în care cumpărătorul are un statut preferențial; și
- c) **risturne** – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același client, în decursul unei perioade determinate.

reduceri
comerciale

În afara acestor situații, orice reducere înscrisă într-o factură – de regulă, sub denumirea de „discount” –, dar care nu se referă la achitarea datoriilor înainte de termen este o reducere comercială. Reducerea comercială poate fi acordată și în situația în care produsele sunt corespunzătoare calitativ, clientul nu are un statut preferențial sau nu a cumpărat un volum superior de marfă, dar furnizorul dorește fie să vândă mai repede un stoc de marfă, fie să atragă clienți noi, caz în care acordă o reducere în anumite perioade sau/și pentru anumite produse. Chiar și în astfel de situații, reducerea acordată este o reducere comercială.

Regulile care trebuie respectate la tratamentul contabil aplicat reducerilor comerciale acordate de furnizori începând cu 1 ianuarie 2015 sunt reglementate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, la Capitolul 3 „Reguli generale de evaluare”, Secțiunea 3.1 „Evaluarea la data intrării în entitate”, punctul 76. Regulile sunt următoarele:

- reducerile comerciale acordate de furnizor la momentul vânzării, înscrise în factura emisă diminuează veniturile din vânzare înregistrate de furnizor și ajustează costul de achiziție al bunurilor la cumpărător.

– dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente în contul 758 „Alte venituri din exploatare” în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans în contul 475 „Subvenții pentru investiții”, în cazul imobilizărilor corporale și necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective;

- reducerile comerciale **acordate ulterior** facturării:

– dacă se referă la prestări de servicii, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți;

– dacă se referă la vânzări de bunuri, se regăsesc două situații:

- a) când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare;
- b) când reducerile comerciale sunt acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, valoarea acestora se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți;



2) Reducerile comerciale acordate ulterior facturării și tratate împreună

În luna ianuarie anul N, ELACROSS SRL achiziționează materiale consumabile de la REBORD SRL în valoare de 30.000 de lei, exclusiv TVA. Pentru vânzător, bunurile vândute reprezintă produse finite înregistrate în contabilitate la un cost de 20.000 de lei.



După darea în consum a materialelor, ELACROSS SRL constată și reclamă către furnizor defecte de calitate. Acesta decide să acorde clientului său un rabat de 10% din valoarea comenzii, întocmind o factură de reducere comercială pe care o trimite clientului său în luna ianuarie anul N. Suma de plată se decontează de către ELACROSS în luna februarie anul N.

Înregistrări în contabilitatea vânzătorului REBORD SRL

- Vânzarea produselor finite:

4111	=	7015	30.000 lei
„Clienți”		„Venituri din vânzarea produselor finite”	

- Descărcarea din gestiune a produselor finite vândute la nivelul costului de producție de 20.000 de lei:

711	=	345	20.000 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

- Înregistrarea rabatului de 10% (3.000 de lei) acordat clientului ELACROSS SRL, ajustând veniturile din vânzare deoarece atât factura de rabat, cât și cea inițială sunt tratate împreună:

4111	=	7015	– 3.000 lei
„Clienți”		„Venituri din vânzarea produselor finite”	

- Încasarea facturii în februarie:

5121	=	4111	27.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Notă:

Deoarece factura de reducere ulterioară este emisă pentru defecte de calitate ale bunurilor livrate dintr-o comandă ce poate fi delimitată în aceeași perioadă fiscală, imediat ce furnizorul a fost înștiințat despre acestea, factura de vânzare și cea de rabat pot fi tratate împreună, diminuând veniturile din vânzare ale lunii ianuarie anul N, așa cum permite alin. (3) al punctului 76 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.



- Încasarea facturii în februarie:

5121	=	4111	36.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Notă:

Întotdeauna factura de reducere acordată ulterior prestării serviciului se reflectă în contabilitate prin debitul contului 709 „Reduceri comerciale acordate”.



5) Reducerile comerciale care reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale

DEPOZIT EN-GROSS SRL vinde marfă clientului său DISTRIBUTOR SRL. Conform contractului încheiat între cele 2 firme, în fiecare primă lună a trimestrului următor se va acorda un risturn de 1% dacă tranzacțiile efectuate în trimestrul anterior depășesc 100.000 de lei, pentru întreaga valoare a tranzacțiilor efectuate în perioada de referință.



- La 31 decembrie anul N, DEPOZIT EN-GROSS SRL constată că vânzările sale către DISTRIBUTOR SRL, în trimestrul IV anul N, au fost de 150.000 de lei, caz în care, conform contractului de vânzare-cumpărare, trebuie să emită în luna ianuarie anul N + 1 o factură de 1.500 lei (150.000 lei x 1% = 1.500 lei). Obligația astfel asumată prin contract se înregistrează în evidența contabilă aferentă lunii decembrie anul N prin formula:

709	=	418	1.500 lei
„Reduceri comerciale acordate”		„Clienți – facturi de întocmit”	

- În anul următor, în luna ianuarie anul N + 1, se va înregistra emiterea facturii:

418	=	4111	1.500 lei
„Clienți – facturi de întocmit”		„Clienți”	

Notă:

Deși afectează rezultatul din exploatare, în contul de profit și pierdere, reducerile comerciale acordate sunt evidențiate la rânduri distincte, generând astfel posibilitatea unei evaluări mai exacte a evenimentelor trecute și generând o imagine mai clară a tranzacțiilor comerciale ce au avut loc, imagine de natură a influența deciziile utilizatorilor Situațiilor financiare.



Reducerile financiare acordate

ELACROSS SRL cumpără piese de schimb de la REBORD SRL la prețul de 20.000 de lei, exclusiv TVA. Vânzătorul acordă cumpărătorului următoarele reduceri:

- un rabat de 3%;
- o remiză de 7%;



Scoaterea din evidență a creanțelor și a datoriilor prescrise

Scoaterea din evidență a creanțelor

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor și a obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice, confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

Pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.

Răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmării decontării creanțelor revine conducătorului entității. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

Conform pct. 89 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Atenție!

Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.



Conform pct. 370 din Reglementările contabile, 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. Ca urmare, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric, sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului, conform pct. 356 din Reglementările contabile.

Din punctul de vedere al impozitului pe venitul microîntreprinderilor sunt neimpozabile veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Din punctul de vedere al TVA se ajustează TVA colectată anterior în facturile emise clienților la scoaterea din evidență a creanțelor, în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența.

Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment.

Exemplu: Scoaterea din evidență a creanțelor

Cu ocazia inventarierii anuale se constată următoarea situație:

- Datorie din anul 2014 în sumă de 2.300 lei, creditorul nu a mai confirmat soldul de 2 ani. Comisia de inventariere propune scoaterea din evidență a datoriei.
- Creanță neîncasată de 2 ani în sumă de 6.700 lei. Se propune constituirea unei ajustări pentru depreciere.
- O creanță în sumă de 10.000 lei asupra unui client aflat în procedură de faliment neîncasată de 4 ani. Există ajustare pentru depreciere constituită în sumă de 10.000 lei.



Se propune scoaterea din evidență a creanței și anularea ajustării pentru pierdere de valoare existentă.

- Înregistrarea scăderii din evidență a datoriei în sumă de 2.300 lei:

401	=	7588	2.300 lei
„Furnizori”		„Alte venituri din exploatare”	

Potrivit art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, nu se colectează TVA; scoaterea din evidență a unei datorii față de un furnizor nu reprezintă o operațiune impozabilă din punctul de vedere al TVA, nefiind o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată.

De asemenea, nu se va ajusta TVA dedusă la achiziție.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

Datoriile prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, sunt cuprinse în cadrul veniturilor din exploatare.

- Astfel, datoriile prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, se înregistrează în debitul contului de terți în contrapartidă cu 758 „Alte venituri din exploatare”, de exemplu, prin formula contabilă:

401	=	7588
„Furnizori”		„Alte venituri din exploatare”

Venitul obținut este un venit impozabil.

Exemplu: Scoaterea din evidență a datoriilor prescrise

Societatea Amber SRL, plătitoare de impozit pe profit, are la data de 31.12.anul N datorii neachitate față de doi furnizori: furnizorul A, cu o valoare de 20.000 lei, pentru o factură din anul N-4, și furnizorul B, cu o valoare de 30.000 lei, pentru o factură din același an, anul N-4. Furnizorii respectivi nu au trimis notificări sau extrase de cont. La o verificare, s-a constatat că furnizorul B a fost radiat în anul N-1.

Vom analiza dacă poate fi impusă de către organul de control ANAF înregistrarea pe venituri a sumelor neachitate către furnizori.

Anularea datoriilor prescrise este un drept, nu o obligație. Pentru datoriile prescrise nu poate fi impusă scoaterea din evidență. Din contră, trebuie demonstrat că au fost întreprinse demersurile legale de decontare.

Pentru datoriile către furnizorul radiat B, situația este alta. La momentul radierii, furnizorul a scos din evidență creanța față de Amber SRL.

- Dacă furnizorul nu a respectat această prevedere, recunoașterea venitului se va face în contul 117 la momentul constatării, cu recalcularea impozitului pe anul respectiv:

401	=	1174	30.000 lei
„Furnizori”		„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”	

Această înregistrare impune rectificarea impozitului pe profit al anului N-1, când furnizorul a fost radiat.



Activitatea unui dezvoltator imobiliar

Activitatea unui dezvoltator imobiliar se înregistrează în contabilitate potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea desfășurată în domeniul construcțiilor este o activitate de producție concretizată în active care, în funcție de utilizarea acestora, pot fi evidențiate ca imobilizări sau stocuri.

Astfel, investiția imobiliară este proprietatea deținută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar pentru a obține venituri din chirii sau/și pentru creșterea valorii capitalului.

Nu sunt investiții imobiliare:

- proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;
- proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuție;
- proprietățile imobiliare utilizate de posesor, incluzând proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.



Clădirile aflate în proprietatea entității și închiriate în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional, precum și clădirile care sunt libere, sunt înregistrate ca investiții imobiliare.

Transferurile între categorii

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;
- încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare.

În cazul în care se decide cedarea unei investiții imobiliare, cu sau fără amenajări suplimentare, societatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

Amortizarea imobilizărilor

În cazul construcțiilor înregistrate ca imobilizări, acestea se amortizează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

prin efectul legii (construcții noi), fie prin opțiune (construcții vechi, dar pentru care s-a depus Notificarea de taxare).

TVA aferentă operațiunilor de închiriere

Potrivit art. 292 din Codul fiscal, închirierea și leasingul bunurilor imobile sunt operațiuni scutite de taxă.

Orice persoană impozabilă poate opta însă pentru taxarea acestor operațiuni prin notificarea organelor fiscale competente.

Totodată, art. 305 din Codul fiscal prevede că se ajustează taxa dedusă în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Astfel, dacă operațiunea de închiriere a spațiilor este scutită de taxă, iar facturarea se face fără TVA, se impune ajustarea TVA deduse la obținerea imobilizărilor respective.

În situația în care proprietarul optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere, nu este necesară ajustarea TVA deduse inițial.

Exemplu:



Societatea Ideal Construct SRL este dezvoltator imobiliar.

În luna martie anul N, aceasta achiziționează două terenuri, terenul A de la o persoană juridică, plătitoare de TVA, în valoare de 150.000 lei, și terenul B de la o persoană fizică, în sumă de 180.000 lei, în vederea construirii unui ansamblu rezidențial și a unui imobil cu spații de închiriat.

Ansamblul rezidențial construit pe terenul A constă în 50 de apartamente destinate vânzării, imobilul construit pe terenul B constă în 30 de spații ce vor fi închiriate.

Costurile aferente obținerii apartamentelor destinate vânzării sunt următoarele:

Luna aprilie anul N:

- taxe pentru obținerea autorizațiilor de construcție: 45.000 lei;
- consum materii prime: 2.360.000 lei;
- consum materiale: 415.000 lei;
- salarii: 200.000 lei;
- servicii prestate de terți: 80.000 lei;
- închiriere utilaje: 15.000 lei;
- amortizarea utilajelor: 30.000 lei.

Luna mai anul N:

- consum materii prime: 860.000 lei;
- consum materiale: 345.000 lei;
- salarii: 150.000 lei;
- servicii prestate de terți: 25.000 lei;
- amortizarea utilajelor: 30.000 lei.

Luna iunie anul N:

- consum materiale pentru finisaje: 1.200.000 lei;
- consum materii prime 350.000 lei;

- Înregistrarea serviciilor prestate de terți:

628	=	401	25.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

- Amortizarea utilajelor:

6811	=	2813	30.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

- Înregistrarea producției în curs la finele lunii mai (3.149.500 lei + 860.000 lei + 345.000 lei + 150.000 lei + 3.375 lei + 25.000 lei + 30.000 lei = 4.562.875 lei):

331	=	711	4.562.875 lei
„Produse în curs de execuție”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Luna iunie anul N:

- Reluarea producției în curs:

711	=	331	4.562.875 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse în curs de execuție”	

- Consumul materiilor prime:

601	=	301	350.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

- Consumul materialelor:

602	=	302	1.200.000 lei
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

- Salarii:

641	=	421	100.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

- Contribuția asiguratorie pentru muncă (100.000 lei x 2,25% = 2.250 lei):

646	=	436	2.250 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

- Contribuția asiguratorie pentru muncă: $(250.000 \text{ lei} \times 2,25\% = 2.625 \text{ lei})$:

646	=	436	2.625 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

- Înregistrarea serviciilor prestate de terți:

628	=	401	45.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

- Înregistrarea imobilizărilor la finele lunii mai $(1.300.000 \text{ lei} + 250.000 \text{ lei} + 2.625 \text{ lei} + 45.000 \text{ lei} = 1.597.625 \text{ lei})$:

Costul de producție pe fiecare spațiu este de: $5.496.625 \text{ lei} / 30 = 183.220,83 \text{ lei}$

235	=	722	1.597.625 lei
„Investiții imobiliare în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- Recepția spațiilor:

215/analitic spațiu	=	235	183.220,83 lei
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”	

Spațiile se amortizează pe o perioadă de 25 de ani.

- Înregistrarea veniturilor din închiriere aferente primei luni $(10 \text{ spații} \times 5.000 \text{ lei} = 50.000 \text{ lei}$ – societatea a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere):

411	=	%	59.500 lei
„Clienți”		706	50.000 lei
		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	
		4427	9.500 lei
		„TVA colectată”	

- Înregistrarea amortizării spațiilor închiriate $(183.220,83 \times 10 \text{ spații} / 25 \text{ ani} \times 12 \text{ luni} = 6.107,36 \text{ lei/lună})$:

6811	=	2815	6.107,36 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

Monografia contabilă a unei agenții de pariuri

Pentru a desfășura activitatea de agenție de pariuri, societatea comercială trebuie să fie autorizată pentru codul CAEN 9200 „Activități de jocuri de noroc și pariuri”, să dețină o licență de organizare a jocurilor de noroc și o autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, să aibă un capital social subscris și vărsat la data solicitării cererii de obținere a licenței de organizare a jocurilor de noroc de 1.000.000 de lei pentru o categorie de pariuri.

jocuri de
noroc

În situația în care același organizator solicită licența de organizare a jocurilor de noroc care implică utilizarea mai multor categorii de mijloace de joc, condiția de existență a unei valori minime a capitalului social subscris și vărsat la data cererii de obținere a licenței de organizare a jocurilor de noroc se aplică cumulativ.

De exemplu, o societate care dorește licențierea pentru pariuri în cotă fixă, pariuri mutuale și pariuri în contrapartidă trebuie să dețină un capital subscris și vărsat de 3.000.000 de lei conform Anexei I la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare. Prin acest act normativ se reglementează condițiile ce trebuie îndeplinite pentru obținerea licenței, valorile ce trebuie plătite, dar și condițiile ce trebuie îndeplinite pentru derularea legală a activității.

Organizarea și exploatarea activității de jocuri de noroc pe teritoriul României constituie monopol de stat și se desfășoară exclusiv în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu toate modificările și completările ulterioare.



Statul poate acorda dreptul de organizare și exploatare a activității de jocuri de noroc în condițiile actului normativ menționat, pe bază de licență de organizare a jocurilor de noroc pe fiecare tip de activitate, astfel cum acestea sunt clasificate în Ordonanță, și autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, documente nominale și limitate în timp, ce vor fi exploatate în mod direct de deținătorul licenței.

Conform art. 10 din O.U.G. nr. 77/2009, actualizată, „**pariul** este un joc de noroc în care participantul trebuie să indice rezultatele unor evenimente ce urmează să aibă loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent. În această categorie se includ:

- **pariurile mutuale**, în cadrul cărora premiul se distribuie participanților declarați câștigători proporțional cu numărul variantelor câștigătoare deținute de fiecare dintre aceștia, organizatorul fiind implicat doar în procesul de colectare a taxelor de participare și de distribuire a sumelor stabilite cu titlul de premii, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective;
- **pariurile în cotă fixă**, în cadrul cărora organizatorul este cel care stabilește pe baza unor criterii proprii și aduce la cunoștința participanților cotele de multiplicare a mizei în cazul în care variantele jucate sunt declarate câștigătoare, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective. Valoarea fiecărui câștig este fixată prin regulament (sumă fixă sau multiplu de miză) independent de totalul mizelor (în cazul pariurilor organizate de deținătorul autorizației);



- **pariurile în contrapartidă** organizate în cadrul agențiilor de pariuri, activitate care constă în punerea în corespondență a pariurilor între diverși jucători, respectiv acceptarea unui pariu plasat de un jucător doar în măsura în care se identifică un alt jucător care plasează un pariu în sensul invers celui plasat inițial. Valoarea fiecărui câștig este determinat de jucători (în cazul pariurilor intermediare de organizator);”.

Important!



Activitatea de pariuri este o operațiune scutită de TVA conform art. 292 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal („pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, conform legii, să desfășoare astfel de activități”).

Exemplu:



PARIOR SRL deține o agenție de pariuri unde se poate paria pentru:

1. pariuri sportive aferente următoarelor tipuri de evenimente:
 - evenimente reale: meciuri de tenis, fotbal, baschet etc. care au loc în realitate;
 - evenimente virtuale: meciuri parțiale virtuale prezentate ca animații pe calculator, care nu au loc în realitate;
2. loterii internaționale.

- La obținerea licenței și autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, societatea înregistrează contravaloarea taxelor datorate:

Licența de organizare (25.000 euro x 4,8721 lei/euro = 121.803 lei):

471	=	447	121.803 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate”	

- Plata acestora se înregistrează pe baza extrasului de cont:

447	=	5121	121.803 lei
„Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Clienții pariază solicitând operatorului de pariuri completarea în sistemul informatic dedicat a unuia sau mai multor bilete pentru care plătesc suma pe care doresc să o parieze (miza), primind în schimb biletul de pariu tipărit.

- Înregistrarea valorii încasărilor din cursul unei zile de 10.000 lei se efectuează direct pe venituri:

5311	=	7588	10.000 lei
„Casa în lei”		„Alte venituri din exploatare”	

În situația în care biletul câștigător ar aduce posesorului acestuia un premiu de 89.202 lei, impozitul reținut la sursă ar fi în sumă de 20.630,80 lei, rezultat din calculul următor:
 $(89.202 \text{ lei} - 66.750 \text{ lei}) \times 40\% + 11.650 \text{ lei} = 8.980,80 \text{ lei} + 11.650 \text{ lei} = 20.630,80 \text{ lei}$.

În situația în care valoarea pariului câștigat ar fi de 490.611 lei, impozitul reținut la sursă ar fi de 72.590,25 lei, rezultat din calculul următor:
 $(490.611 \text{ lei} - 445.000 \text{ lei}) \times 25\% + 61.187,5 \text{ lei} = 72.590,25 \text{ lei}$

Conform art. 110 alin. (6) din Codul fiscal, impozitul pe venit astfel calculat și reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Veniturile din jocuri de noroc se impun prin reținere la sursă. Impozitul datorat se determină la fiecare plată, prin aplicarea baremului de impunere asupra fiecărui venit brut primit de un participant, de la un organizator sau plătitor de venituri din jocuri de noroc.

Obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine organizatorilor/plătitorilor de venituri.

Impozitul calculat și reținut în momentul plății este impozit final.

Obligații declarative

Obligațiile declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă către Agenția de administrare fiscală sunt reglementate la art. 132 din Codul fiscal:

- Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să plătească și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de plată a acestuia inclusiv.
- Plătitorii de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.

Practic, impozitul reținut la sursă se raportează prin formularul cod 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” care se depune până pe data de 25 a lunii următoare reținerii sale, urmând a fi plătit la aceeași dată.

- Virarea impozitului reținut la sursă se înregistrează:

446	=	5121	30 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Până la sfârșitul lunii februarie a anului imediat următor se depune formularul cod 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate pe beneficiari de venit”, dar, spre deosebire de celelalte venituri pentru care se reține impozit la sursă, pentru impozitul reținut aferent veniturilor din jocuri de noroc, nu se menționează datele de identificare ale câștigătorilor.

Monografia contabilă a jocurilor de noroc

Cadrul legal care reglementează organizarea și exploatarea jocurilor de noroc este dat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77 din 2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc (cu modificările și completările ulterioare), coroborată cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 111 din 24 februarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.



Având în vedere prevederile art. 3 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 prin H.G. nr. 111/2016, societatea este obligată să solicite licența de organizare a jocurilor de noroc și autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, pentru fiecare activitate în parte, documente emise de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc, în condițiile legii.

Pentru a obține licența de organizare a jocurilor de noroc, societatea trebuie să îndeplinească condițiile pentru organizarea fiecărei activități în parte. Licența de organizare a jocurilor de noroc se acordă individual, este netransmisibilă și este valabilă 10 ani de la data acordării, cu condiția plății taxei de autorizare anuale conform prevederilor art. 14 din O.U.G. nr. 77/2009. Prin data acordării se înțelege data de întâi a lunii următoare celei în care, după ce s-a analizat și avizat favorabil documentația depusă de operatorul economic, s-a efectuat plata sumelor datorate anticipat de aceasta. Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc se acordă operatorilor economici care dețin sau care solicită în același timp licență de organizare a activității pentru o perioadă de 12 luni.

jocuri
de noroc

Pentru jocurile de noroc tip slot-machine:

- **taxa aferentă licenței (anuală)** – se datorează o sumă în contravaloare a 75.000 euro (art. 13 alin. (1), art. 14 alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009 coroborat cu pct. 1. I. G din Anexă);
- **valoarea minimă a capitalului social subscris și vărsat** la data solicitării cererii de obținere a licenței de organizare a jocurilor de noroc – este stabilită la minimum 30.000 lei (art. 14 alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009 coroborat cu pct. 2. F din Anexă);
- **taxa anuală aferentă autorizației** – se datorează pentru fiecare mijloc de joc o sumă în contravaloare a 4.600 euro și se plătește în 4 rate trimestriale egale, astfel:
 - A. pentru primul trimestru – până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care documentația a fost aprobată;
 - B. pentru celelalte trimestre – până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din trimestru (respectiv 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie și 25 decembrie) pentru trimestrul următor (art. 14 alin. (2) lit. b) pct. (v) din O.U.G. nr. 77/2009 coroborat cu pct. 1. II. G. (i) din Anexă).

Eliberarea licenței de organizare a jocurilor de noroc și a autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, se face cu condiția ca operatorul economic în cauză să prezinte în original și în copie documentele care atestă plata taxelor datorate anticipat. Se vor prezenta în copie certificată pentru conformitate cu originalul ordinul de plată și extrasul de cont în care se evidențiază debitarea contului deținut de operatorul economic cu sumele respective, vizat de bancă.

- Zilnic s-a efectuat înregistrarea veniturilor din încasări prin articolul contabil:

5311	=	708	*
„Casa în lei”		„Venituri din activități diverse”	

* totalul din Situație a încasărilor zilnice obținute din activitatea de exploatare a sistemelor de tip slot-machine (lei).

7. În luna ianuarie, societatea înregistrează plata de câștiguri realizate de jucători, persoane fizice, în valoare totală de 5.000 lei.

Câștigurile sunt confirmate de bonul tipărit în mod automat de mașina de joc. Plata se efectuează pe loc, la casieria societății, în baza dispoziției de plată.

La plata câștigurilor, societatea nu are nicio obligație cu privire la reținerea impozitului la sursă, toate premiile fiind în sume a căror valoare este mai mică decât suma neimpozabilă de 10.000 lei, inclusiv, realizate de contribuabil pentru fiecare venit brut primit.

Societatea are obligația ca, în termen de maximum 3 zile lucrătoare, în conformitate cu procedura stabilită, în condițiile și regulile aprobate pentru desfășurarea jocurilor de noroc, să achite câștigurile și/sau să ofere premiile în natură persoanei fizice care a prezentat jetoane, cupoane, bilete sau alte mijloace pentru a dovedi câștigul, dovezi care sunt prezentate material.



- Înregistrarea fiecărui câștig din jocurile de noroc și a plății acestuia se face prin articolul contabil:

6588	=	462	– valoarea câștigului
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Creditori diverși”	din jocul de noroc

462	=	5311	– valoarea câștigului
„Creditori diverși”		„Casa în lei”	plătită jucătorului

8. Cheltuieli cu cota-parte aferentă lunii ianuarie cu taxa de licență

Calcul:

Valoare taxă de licență înregistrată pentru o perioadă de 10 ani = 349.538 lei

Valoare taxă de licență aferentă primului an = 34.954 lei (349.538 lei / 10 ani)

Valoare taxă de licență aferentă lunii ianuarie = 2.912,83 lei (9.321 lei / 12 luni)

- Înregistrare în evidențele contabile:

635	=	471	2.912,83 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

9. Cheltuieli cu cota-parte aferentă lunii ianuarie cu taxa anuală aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc tip slot-machine

Calcul:

Valoare taxă autorizație aferentă anului N = 321.575 lei