

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**



Avansuri pentru operațiuni intracomunitare

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Contul 409 „Furnizori – debitori” se împarte, începând cu 1 ianuarie 2015, în 4 conturi sintetice de gradul 2:

4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor” (A)

4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii” (A)

4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” (A)

4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” (A)

Cu ajutorul contului 409 „Furnizori – debitori” se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, prestări de servicii, imobilizări corporale sau necorporale.

Contul 409 „Furnizori – debitori” este un cont de activ.

În debitul contului 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează valoarea avansurilor acordate în contrapartidă cu 401 „Furnizori” sau 404 „Furnizori de imobilizări”.

În creditul contului 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților acordate în contrapartidă cu 401 „Furnizori” sau 404 „Furnizori de imobilizări”.

Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

În ceea ce privește avansurile intracomunitare, potrivit art. 283 din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile art. 282, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 294 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 319 alin. (15) sau, după caz, la emiterea autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.

Prevederile art. 282 alin. (2) lit. b) nu se aplică în ceea ce privește livrările și transferurile de bunuri în cazul livrărilor intracomunitare.

Exigibilitatea determină perioada fiscală în care livrarea intracomunitară scutită se înregistrează în decontul de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art. 323 din Codul fiscal (formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”) și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal (formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”).

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctul 27, pentru avansurile încasate în legătură cu o livrare intracomunitară de bunuri nu intervine exigibilitatea taxei conform prevederilor art. 283 alin. (2) din Codul fiscal.

Notă:

Dacă persoana impozabilă optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri efectuată în condițiile art. 294

Exemplu:

Societatea VitaCom SRL, plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, desfășoară activitate de comerț cu ridicata de produse naturiste.



În cursul lunii aprilie au avut loc următoarele operațiuni:

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Ungaria

- Pe data de 2 aprilie se plătește un avans reprezentând contravaloarea integrală a mărfurilor către un furnizor din Ungaria, în valoare de 5.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,90 lei/euro. Furnizorul nu a întocmit factură de avans.
- Pe data de 6 aprilie se primesc mărfurile din Ungaria în baza unei note de livrare. Cursul BNR valabil la data recepției mărfurilor este 4,94 lei/euro.
- Factura de la furnizorul din Ungaria sosește pe data de 10 aprilie, când cursul BNR este 4,96 lei/euro.

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Polonia

- Pe data de 12 aprilie se plătește un avans către un furnizor din Polonia, în valoare de 7.000 euro. Furnizorul din Polonia a emis factură de avans. Cursul BNR valabil la această dată este 4,95 lei/euro.
- Pe data de 16 aprilie se primește factura în valoare totală de 10.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,98 lei/euro.
- Mărfurile primite de la furnizorul din Polonia sunt recepționate pe data de 18 aprilie.

Livrare intracomunitară cu încasarea unui avans către un client din Germania

- Pe data de de 18 aprilie se încasează un avans în valoare de 8.000 euro, reprezentând contravaloarea integrală a comenzii, de la un client din Germania. Cursul BNR valabil la această dată este 4,97 lei/euro. Nu se întocmește factură de avans.
- Pe data de 20 aprilie se emite factura și se livrează mărfurile. Cursul BNR valabil la data facturii este 4,99 lei/euro.

Soluție fiscal-contabilă:Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Ungaria

- Pe data de 2 aprilie se plătește un avans reprezentând contravaloarea integrală a mărfurilor către un furnizor din Ungaria în valoare de 5.000 euro. Cursul BNR valabil la această dată este 4,90 lei/euro. Furnizorul nu a întocmit factură de avans:

4091	=	5124	5.000 euro x
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Conturi la bănci în valută”	4,90 lei/euro

6651	=	401	5.000 euro x
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		„Furnizori”	(4,96 lei/euro – 4,94 lei/euro)

- Înregistrarea taxării inverse, în baza facturii, utilizând cursul valutar de la data facturii:

4426	=	4427	5.000 euro x
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	4,96 lei/euro x 9%

- Regularizarea avansului se înregistrează după formula contabilă:

401	=	4091	5.000 euro x
„Furnizori”		„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	4,90 lei/euro

- Cu înregistrarea diferențelor de curs:

401	=	7651	5.000 euro x
„Furnizori”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	(4,96 lei/euro – 4,90 lei/euro)

Achiziție intracomunitară cu plata unui avans de la un furnizor din Polonia

- Pe data de 12 aprilie se plătește un avans către un furnizor din Polonia, în valoare de 7.000 euro. Furnizorul din Polonia a emis factură de avans. Cursul BNR valabil la această dată este 4,95 lei/euro. Factura se înregistrează:

4091	=	401	7.000 euro x
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Furnizori”	4,95 lei/euro

- Și aplicarea taxării inverse:

4426	=	4427	7.000 euro x
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	4,95 lei/euro

- Plata se evidențiază în contabilitate astfel:

401	=	5124	7.000 euro x
„Furnizori”		„Conturi la bănci în valută”	4,95 lei/euro

Vouchere și puncte-cadou acordate în cadrul programelor de fidelizare a clienților

Programele de fidelizare a clienților sunt utilizate de entități pentru a stimula clienții să cumpere bunuri și servicii și reprezintă o strategie de marketing devenită deja clasică.

Acestea constau adesea în oferirea de recompense clienților pentru cumpărarea unui produs sau serviciu. Aceste recompense pot lua diverse forme:

- produse gratuite;
- discounturi directe;
- puncte de fidelitate și vouchere cu reduceri oferite gratuit;
- bonuri sau tichete valorice, carduri și cupoane-cadou.



Tratamentul contabil și fiscal al acordării acestor avantaje clienților diferă în funcție de:

- modul de organizare a programului de fidelizare: ce informații pot fi cunoscute în orice moment;
- cota de TVA a produselor ce pot fi achiziționate cu vouchere;
- modul în care avantajele sunt distribuite: vânzare cu titlu oneros sau acordare în mod gratuit;
- persoana care distribuie voucherele: direct de unitatea emitentă sau prin comisionar;
- modul în care pot fi utilizate avantajele: achiziționarea de produse sau servicii ale unității emitente sau ale unor entități partenere etc.

1. Puncte-cadou oferite în cadrul programelor de fidelizare

Unele programe de fidelizare a clienților presupun acordarea de puncte-cadou. Aceste puncte-cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare.

O.M.F.P. nr. 1.802/2014 reglementează modul de reflectare în contabilitate a programelor de fidelizare la punctul 437.

Potrivit acestor reglementări, entitatea contabilizează punctele-cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate utilizând contul 472 „Venituri înregistrate în avans” cu analitice distincte pentru fiecare client. Suma corespunzătoare punctelor-cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou.

Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Atenție!

Valoarea punctelor cadou acordate poate fi înregistrată ca venituri în avans numai în condițiile în care programul de fidelizare practicat de entitate permite cunoașterea, în orice moment, a următoarelor informații:

- valoarea punctelor cadou acordate;
- termenele la care expiră valabilitatea acestora;
- valoarea punctelor cadou onorate; și
- valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

În situația în care:

- entitatea nu dispune de un sistem de evidență a punctelor cadou, care să permită cunoașterea acestor informații; sau
- în cazul în care entitatea practică alte sisteme de fidelizare a clienților, cum ar fi cupoane valorice, tichete.

Aceasta înregistrează venituri curente în clasa 7 „Conturi de venituri” pentru suma totală și, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligațiilor asumate.

Exemplul 1 – programul de fidelizare oferă toate informațiile necesare recunoașterii de venituri în avans:



Societatea Luk SRL demarează un program de fidelizare a clienților care constă în acordarea unui punct cadou pentru fiecare 20 de lei cheltuiți la achiziționarea produselor firmei. La utilizarea punctelor primite, fiecare 10 puncte reprezintă 1 leu din valoarea de achiziție.

Pentru evidența punctelor cadou acordate, clientului i se va înmâna gratuit un card de loialitate ce va fi prezentat de câte ori se face o achiziție.

Monografia contabilă a acordării și utilizării punctelor cadou:

1. Comandarea și recepția cardurilor cadou de la o unitate specializată:

%	=	401	1.190 lei
3028		„Furnizori”	1.000 buc. x 1 leu = 1.000 lei
„Alte materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

Și plata facturii prin virament bancar:

401	=	5121	1.190 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

2. Acordarea lor gratuit clienților:

6028	=	3028	nr. buc. x 1 leu
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

- Încasarea sumei de 585 de lei (600 lei – reducerea de 15 lei):

5311 „Casa în lei”	=	4111.analitic Popescu „Clienți”	585 lei
-----------------------	---	------------------------------------	---------

Exemplul 2 – când nu se pot recunoaște venituri în avans:



Societatea Luk SRL, în cadrul programului său de fidelizare a clienților, acordă, pe lângă punctele acumulate la achiziții, și 50 de puncte cadou la înscrierea în program. Societatea estimează că aceste puncte vor fi utilizate de clienți în termen de maximum 18 luni.

- Când clientul activează cardul și primește automat cele 50 de puncte care îi acordă o reducere de 5 lei – societatea va recunoaște în contabilitate un provizion:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	1518 „Alte provizioane”	5 lei
---	---	----------------------------	-------

- După activarea cardului de loialitate, clientul înscris în program cumpără bunuri în valoare de 300 de lei, alegând să beneficieze de reducerea de 5 lei – deci va plăti numai 295 de lei. Pentru achiziția făcută va primi 15 puncte de fidelitate care îi vor asigura o reducere ulterioară de 1,5 lei:

4111.analitic Pop „Clienți”	=	% 707	247,9 lei – 1,5 lei = 246,4 lei	295 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”		
		472.analitic Pop „Venituri înregistrate în avans”		1,5 lei
		4427 „TVA colectată”		47,1 lei

- În momentul în care clientul utilizează cele 50 de puncte pentru a obține o reducere, provizionul rămas fără obiect este anulat:

1518 „Alte provizioane”	=	7812 „Venituri din provizioane”	5 lei
----------------------------	---	------------------------------------	-------

- Încasarea sumei de 295 de lei (300 lei – reducerea de 5 lei):

5311 „Casa în lei”	=	4111.analitic Pop „Clienți”	295 lei
-----------------------	---	--------------------------------	---------

2. Vouchere acordate în cadrul programelor de fidelizare

Voucherele (sau cupoanele) sunt documente emise, de obicei, de o persoană juridică și distribuite gratuit sau vândute terților în scopul stimulării vânzărilor. Acestea pot fi valorice sau pot avea înscrise anumite procente ale reducerilor ce vor fi acordate.

Dacă voucherele sunt în format fizic, este indicat ca pe ele să fie înscrise cel puțin următoarele elemente:

- numele firmei emitente;
- valoarea voucherului (în suma brută sau procentual);
- data valabilității voucherului; și
- elemente de securitate (seria sau nr. voucherului).

În cadrul programelor de fidelizare a clienților, voucherele pot fi acordate gratuit sau pot fi vândute (pentru a fi oferite, de exemplu, de cumpărătorul lor, cadou altcuiva, crescând astfel potențial numărul clienților).

2.1. Voucherele oferite cu titlu gratuit

Voucherele care se acordă în mod gratuit nu reprezintă nici cheltuială și nici venit, și nici nu se înregistrează în evidențele contabile. Se recomandă totuși ținerea unei evidențe extrabilanțiere a voucherelor astfel acordate în vederea efectuării unei analize care să arate eficiența acestei metode de stimulare a vânzărilor.

Voucherele reprezintă în fond o reducere de preț garantată anterior, acordată în vederea stimulării vânzărilor.

Exemplu:

Societatea Promo SRL își deschide un nou magazin online și, în cadrul campaniei de reclamă și publicitate, acordă gratuit, la deschiderea unui cont de client al magazinului, un voucher de reducere de 50 de lei.



Clientul Ionescu face o achiziție de 952 de lei din magazin și utilizează voucherul primit, plătind numai 902 de lei:

- Vânzarea mărfurilor către client:

4111.analitic Ionescu	=	%	952 lei
„Clienți”		707	800 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	152 lei
		„TVA colectată”	

Tratamentul contabil este direct influențat de tratamentul fiscal al voucherelor în sensul că:

- sumele încasate pentru vânzarea unui **voucher cu scop unic** reprezintă avansuri pentru care intervine exigibilitatea TVA la data încasării avansului – respectiv data vânzării voucherului. Dacă operațiunea este taxabilă, vânzătorul colectează TVA la momentul vânzării voucherului;
- în cazul **voucherelor cu scop multiplu**, regimul TVA este următorul:
 - a) în cazul în care persoana care vinde voucherul cu scop multiplu este cea care realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, sumele încasate din vânzarea voucherului nu sunt considerate avansuri pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care pot fi obținute în schimbul acestora, exigibilitatea TVA intervenind la livrarea bunurilor/prestarea serviciilor. Astfel, în cazul acestor tipuri de vouchere, obligația plății TVA – pentru operațiunile taxabile – intervine la momentul utilizării lor;
 - în cazul în care persoana care vinde voucherul cu scop multiplu nu realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, se consideră că sumele încasate din vânzarea voucherului nu reprezintă contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a taxei.

Exemplul 1 – emitere și vânzare de vouchere cu scop unic:

Societatea Escalade SRL vinde echipament sportiv aplicând la vânzare pentru toate produsele sale cota de TVA de 19%.



Societatea vinde și vouchere cu valori de 100, 200 și 300 de lei ce pot fi utilizate pentru achiziționarea produselor Escalade.

Voucherele emise și vândute de societatea Escalade sunt, din punctul de vedere al TVA, vouchere cu scop unic.

Fiecare transfer al unui cupon valoric cu utilizare unică efectuat de o persoană impozabilă care acționează în nume propriu se consideră a fi o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor la care se referă cuponul valoric.

Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, nu se consideră a fi o tranzacție independentă, pentru partea contrapartidei acoperită de cupon. Pentru partea contrapartidei care nu este acoperită de cuponul valoric cu utilizare unică se consideră că are loc o tranzacție independentă.

În cazul în care furnizorul/prestatorul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă care, acționând în nume propriu, a emis cuponul valoric cu utilizare unică, se consideră că furnizorul/prestatorul a livrat bunurile sau a prestat serviciile la care se referă cuponul valoric către persoana impozabilă care a emis în nume propriu cuponul, la data la care este utilizat cuponul.

În cazul în care transferul unui cupon valoric cu utilizare unică este realizat de un intermediar – persoană impozabilă care acționează în numele altei persoane impozabile, respectivul transfer se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la

- Dacă voucherul expiră fără a fi fost utilizat:

472	=	7588	168 lei
„Venituri înregistrate în avans”		„Alte venituri din exploatare”	

Exemplul 2 – emitere și vânzare vouchere cu scop multiplu:

Societatea Multivers SRL deține un magazin universal în care comercializează produse cu toate cotele de TVA (5%, 9% și 19%).



Conducerea societății dorește să ofere posibilitatea clienților să cumpere Vouchere cadou (cupoane valorice) cu sume cuprinse între 50 și 1.000 lei, care ulterior vor fi folosite (de cel care le cumpără, sau oricare altă persoană) la achiziția oricărui produs comercializat de firmă.

Voucherele ce se vor emite în aceste condiții de societatea Multivers sunt, din punctul de vedere al TVA, vouchere cu scop multiplu.

Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA potrivit art. 268, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

În cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA potrivit alin. (5), orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA.

Vânzarea voucherelor se va face deci fără TVA, urmând ca taxa să se colecteze la vânzarea bunurilor pentru care se va achita cu voucher.

Monografia contabilă a vânzării și acceptării la plată a voucherelor cu scop multiplu:

- Comandarea și recepția cardurilor cadou de la o unitate specializată:

%	=	401	<u>1.190 lei</u>
3028		„Furnizori”	1.000 buc. x 1 leu = 1.000 lei
„Alte materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

- Vânzarea unui voucher de 100 de lei fără TVA și recunoașterea de venituri la această vânzare:

4111	=	708	100 lei
„Clienți”		„Venituri din activități diverse”	

Tichete acordate salariaților (tichete cadou, tichete de creșă, tichete culturale și vouchere de vacanță)

Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare, reglementează modul de acordare, în beneficiul angajaților, a biletelor de valoare.

Important!

Biletele de valoare se emit exclusiv pe suport electronic.

În înțelesul Legii nr. 165/2018, biletele de valoare care pot fi acordate sunt:

- tichete de masă;
- tichete cadou;
- tichete de creșă, tichete culturale și vouchere de vacanță.



În acest articol vom prezenta tichetele cadou, tichetele de creșă, tichetele culturale și voucherele de vacanță.

Aspecte generale

Biletele de valoare se acordă în limitele sumelor prevăzute cu această destinație în bugetul de stat sau, după caz, în bugetele locale, pentru unitățile din domeniul bugetar, și în limitele sumelor prevăzute cu această destinație în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat, pentru celelalte categorii de angajatori.

Biletele de valoare se emit numai de către unitățile autorizate de Ministerul Finanțelor Publice, denumite în continuare unități emitente.

Unitățile emitente sunt obligate să deschidă conturi sau subconturi de plăți distincte, prin care se vor derula sumele reprezentând încasările și plățile aferente valorii nominale a biletelor de valoare, astfel încât să permită o evidență clară a sumelor utilizate în temeiul contractelor încheiate cu angajatorii și cu unitățile care acceptă bilete de valoare.

Unitățile emitente de bilete de valoare pe suport electronic pot organiza platforme pentru emiterea acestora sau pot încheia contracte cu organizații care administrează schema/aranjamentul de plată ori alte organizații specializate, după caz.

Decontarea biletelor de valoare între unitățile care acceptă aceste bilete de valoare și unitățile emitente se face numai prin intermediul unităților bancare sau prin unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului, după caz, potrivit legii. Același regim de decontare se va aplica și în cazul relației dintre angajator și unitatea emitentă.

Costurile legate de emiterea biletelor de valoare se suportă integral de angajatori.

Angajatorul care contractează cu o unitate emitentă serviciul de emitere a biletelor de valoare achită atât contravaloarea nominală a biletelor de valoare distribuite angajaților, cât și costul emiterii suportului electronic.

Exemplu – Tichete cadou acordate cu ocazii speciale



În cadrul societății Praga SRL s-a decis acordarea de tichete cadou salariaților și copiilor minori ai acestora cu ocazia Sărbătorilor Pascale, în valoare de 300 de lei pentru fiecare primitor.

Societatea are un singur salariat cu un copil minor, care primește un salariu lunar brut de 4.000 lei. Salariatul va primi tichete cadou în valoare totală de 600 lei, pentru el și pentru copilul minor. Pentru că valoarea unui tichet cadou nu poate depăși 50 de lei, societatea comandă 12 tichete cu o valoare de 50 de lei fiecare.

- Societatea Praga SRL comandă tichetele cadou de la o unitate emitentă autorizată și înregistrează în contabilitate contravaloarea acestora (12 tichete x 50 lei/tichet = 600 lei):

5328.analitic tichete cadou „Alte valori“	=	401 „Furnizori“	600 lei
641 „Cheltuieli cu salariile personalului“	=	421 „Personal – salarii datorate“	4.000 lei

- Nota contabilă de înregistrare a salariilor în luna acordării tichetelor cadou ca parte a politicii sociale este:

421 „Personal – salarii datorate“	=	% 4315 „Contribuția de asigurări sociale“ 4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate“ 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor“	<u>1.660 lei</u> 1.000 lei 400 lei 260 lei
--------------------------------------	---	--	---

Contribuții datorate de societate

- Contribuția asiguratorie de muncă:

646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă“	=	436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă“	90 lei
--	---	---	--------

- Tichetele cadou acordate:

6422 „Cheltuieli cu tichetele acordate clienților“	=	5328.analitic tichete cadou „Alte valori“	600 lei
--	---	--	---------

Astfel, din punctul de vedere al impozitului pe venit, sunt impozitate cu 10%: tichetele de masă, voucherele de vacanță, tichetele de creșă și tichetele culturale, acordate potrivit legii.

Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale biletele de valoare sub forma tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor de creșă, tichetelor culturale, acordate potrivit legii, conform art. 142 lit. r) din Codul fiscal și art. 157 alin. (2) din Codul fiscal.

De reținut!



Tichetele de creșă, tichetele culturale și voucherele de vacanță acordate potrivit Legii nr. 165/2018 se contabilizează în contul 5328 „Alte valori”, chiar dacă acestea se acordă în format electronic și se impozitează la fel ca tichetele de masă, respectiv doar cu impozit 10%.

Exemplu – Tichete culturale acordate lunar



În cadrul societății Libris SRL s-a decis acordarea de tichete culturale salariaților de 150 de lei/lună pentru fiecare primitor.

Societatea are un singur salariat care primește un salariu lunar brut de 4.000 lei.

Salariatul va primi tichete cadou în valoare totală de 150 lei. Pentru că valoarea unui tichet cadou nu poate depăși 50 de lei, societatea comandă 3 tichete cu o valoare de 50 de lei fiecare.

- Societatea Libris SRL comandă tichetele culturale de la o unitate emitentă autorizată și înregistrează în contabilitate contravaloarea acestora (3 tichete x 50 lei/tichet = 150 lei):

5328.analitic tichete culturale „Alte valori”	=	401 „Furnizori”	150 lei
--	---	--------------------	---------

- Distribuirea tichetelor culturale către salariați generează următoarea înregistrare contabilă:

6422 „Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților”	=	5328.analitic tichete culturale „Alte valori”	150 lei
--	---	--	---------

La finalul lunii curente se întocmește statul de salarii.

Înregistrarea în contabilitate a statului de salarii pentru luna curentă

- Înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate”	4.000 lei
---	---	--------------------------------------	-----------

TVA la încasare și utilizarea biletului la ordin

Sistemul TVA la încasare se aplică doar pentru operațiuni taxabile în România, prin utilizarea regimului normal de taxare, fără a se aplica operațiunilor taxabile pentru care este obligatorie utilizarea:

- regimului special, de exemplu, regimul second-hand, regimul special în turism;
- regimul de taxare inversă (măsuri de simplificare).

TVA
la încasare

Acest sistem este reglementat prin art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” de la alin. (3) la alin. (8) din Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015.

Intrarea în sistemul TVA la încasare este **opțională**, aspect reglementat prin art. 324 alin. (12) cu privire la exprimarea opțiunii de aplicare a sistemului TVA la încasare prin formularul cod 010 „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoanele juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică” (O.P.A.N.A.F. nr. 1.699/2021) sau 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a mențiunilor ulterioare înregistrării fiscale, precum și pentru radierea înregistrării fiscale” (O.P.A.N.A.F. nr. 1.699/2021).

Opțiunea de intrare în sistem se poate formula astfel:

- persoana impozabilă nu a aplicat sistemul TVA la încasare în anul precedent, cifra sa de afaceri realizată în anul precedent este inferioară plafonului prevăzut la art. 282 din Codul fiscal, dar optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs.

Notificarea se depune până la data de 20 inclusiv a lunii anterioare începerii perioadei fiscale din care va aplica sistemul TVA la încasare. Se completează perioada și cifra de afaceri realizată, care nu depășește plafonul prevăzut la art. 282 din Codul fiscal, precum și data de la care persoana optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare;

- persoana impozabilă se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare fie începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, fie ulterior, în cursul anului înregistrării în scopuri de TVA.

Persoana impozabilă notifică organul fiscal că încetează aplicarea sistemului TVA la încasare dacă se află în una dintre următoarele situații:

- persoana impozabilă a depășit plafonul prevăzut la art. 282 din Codul fiscal. Notificarea se depune în această situație până la data de 20 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care a depășit plafonul, potrivit art. 324 alin. (14) din Codul fiscal.

Persoana impozabilă aplică sistemul până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit.

Girarea biletului la ordin

Un bilet la ordin poate fi girat. Conform prevederilor pct. 81 din Norma nr. 6 din 8 martie 1994, girul este un act prin care posesorul titlului, numit **girant**, transferă altei persoane, numită **giratar**, printr-o declarație scrisă și subscrisă pe titlu odată cu predarea acestuia, toate drepturile decurgând din titlul astfel redactat și completat.



Girarea poate fi efectuată și către o societate bancară, caz în care are loc o scontare, așa cum este definită la pct. 92 din Norma B.N.R. nr. 6/1994: „*Girarea titlului către o societate bancară poartă denumirea de scontare și constituie o modalitate prin care posesorul cambiei își poate procura prin gir bani, mai înainte de scadență*”.

Conform prevederilor pct. 26 alin. (11) din Normele de aplicare a prevederilor art. 282 alin. (3) din Codul fiscal, dacă încasarea se efectuează prin bilete la ordin, iar biletul la ordin este girat, încasarea contravalorii facturii emise are loc la data girului, indiferent de faptul că are loc sau că nu are loc încasarea efectivă a biletului la ordin:

„(11) În cazul în care încasarea se efectuează prin instrumente de plată de tip transfer-debit, respectiv cec, cambie și bilet la ordin, data încasării contravalorii totale/parțiale a livrării de bunuri/prestării de servicii de către persoana care aplică sistemul TVA la încasare este:

a) **data înscrisă în extrasul de cont sau în alt document asimilat acestuia, în situația în care furnizorul/prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare nu girează instrumentul de plată, ci îl încasează/scontează. În cazul scontării instrumentului de plată, se consideră că persoana respectivă a încasat contravaloarea integrală a instrumentului de plată;**

b) **data girului, în situația în care furnizorul/prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare girează instrumentul de plată altei persoane. În acest scop se păstrează o copie de pe instrumentul de plată care a fost girat, în care se află mențiunea cu privire la persoana către care a fost girat instrumentul de plată”.**

Astfel, dacă biletul la ordin nu este girat, fiind încasat/scontat de către furnizorul/prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare, data încasării se consideră data înscrisă în extrasul de cont sau în alt document asimilat acestuia.

Exemplu:

Societatea Matinstal, înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, înscrisă în sistemul TVA la încasare, având drept perioadă fiscală de raportare luna calendaristică, pentru serviciile prestate și acceptate de beneficiar emite în luna septembrie anul N o factură în valoare totală de 4.603 lei, din care bază de impozitare TVA 3.868 lei și TVA colectată în sumă de 735 lei, rezultată din aplicarea cotei standard TVA 19% asupra bazei de impozitare TVA.



Pentru plata facturii, beneficiarul Clarimage, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, completează și transmite prestatorului, în data de 1.10.anul N, un bilet la ordin cu termen de încasare de 60 de zile de la data emiterii, Astfel, termenul de încasare este mai târziu, în data de 29.11.anul N.

În data de 14.10.anul N, biletul la ordin este girat spre scontare către un I.F.N. în vederea obținerii unui împrumut pe termen scurt în sumă de 3.000 lei. La primirea biletului la ordin, I.F.N.-ul transferă societății Matinstal 3.000 lei din valoarea biletului la ordin în data de 15.10.anul N. Biletul la ordin este încasat efectiv de către I.F.N. în data de 08.11.anul N, iar I.F.N.-ul virează în contul Matinstal, în data de 14.12.anul N, diferența de 1.513 lei din valoarea biletului la ordin deoarece din diferența de 1.603 lei (4.603 lei valoarea biletului la ordin – 3.000 lei suma virată = 1.603 lei) I.F.N. reține suma de 90 lei, reprezentând valoarea serviciilor de încasare prestate în beneficiul Matinstal. Pentru serviciul prestat, IFN emite factura în data de 30.11.anul N.

Înregistrările contabile care se efectuează sunt următoarele:

Luna septembrie anul N:

- Emiterea facturii pentru serviciile prestate:

411	=	%	4.603 lei
„Clienți”		704	3.868 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4428.V	735 lei
		„TVA colectată” (neexigibilă)	

Din punct de vedere fiscal, valoarea facturii emise se evidențiază în jurnalul pentru vânzări și se raportează prin decontul de TVA cod 300 la rândul A „Livrări de bunuri și prestări de servicii realizate a căror TVA aferentă a rămas neexigibilă, existentă în sold la sfârșitul perioadei de raportare, ca urmare a aplicării sistemului TVA la încasare, din care:” cu report la rândul A1. „Livrări de bunuri și prestări de servicii realizate în ultimele 6 luni/2 trimestre calendaristice”.

De asemenea, valoarea facturii se raportează și prin declarația informativă cod 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”, în cartușul C alocat partenerilor tip 1.

Luna octombrie anul N:

- În data de 01.10.anul N, primirea și acceptarea biletului la ordin din partea clientului pentru stingerea obligației de plată a acestuia, în sumă de 4.603 lei:

413	=	411	4.603 lei
„Efecte de primit de la clienți”		„Clienți”	

- Concomitent cu înregistrarea sumei de încasat, la scadența celor 60 de zile:

5113	=	413	4.603 lei
„Efecte de încasat”		„Efecte de primit de la clienți”	

Valoarea biletului la ordin în sumă de 4.603 lei, primit de la client, se evidențiază extracontabil și în debitul contului 8021 „Giruri și garanții primite”.

Contabilitatea în partidă simplă

În Monitorul Oficial nr. 139 din 24.02.2015 a fost publicat O.M.F.P. nr. 170/2015 care legiferează Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă.

Contabilitatea în partidă simplă reprezintă ansamblul registrelor și documentelor financiar-contabile, legal reglementate, care servesc la evidențierea în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, operațiuni derulate de către:

1. Persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică, ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, și este obținut din următoarele surse:

- a) activități independente;
- b) cedarea folosinței bunurilor;
- c) activități agricole, silvicultură și piscicultură.

Persoanele care desfășoară activități independente și care au obligația organizării contabilității în partidă simplă conform prevederilor O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt persoanele care obțin venituri din:

- activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale);
- profesii libere (medici, avocați, notari, auditori financiari, consultanți fiscali, experți contabili, arhitecți și alte profesii reglementate);
- drepturi de proprietate intelectuală (în condițiile în care optează pentru determinarea venitului net în sistem real).

2. Persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația organizării contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor juridice fără scop patrimonial.

În Anexa la O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt cuprinse:

- Dispozițiile generale privind ținerea contabilității în partidă simplă
- Normele generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile
- Normele privind arhivarea și păstrarea documentelor financiar-contabile
- Registrele și documentele financiar-contabile utilizate în scopul conducerii contabilității în partidă simplă
- Modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor contabile.

Impozitul anual datorat se stabilește de contribuabili în declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pentru veniturile realizate în anul fiscal anterior, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net anual impozabil determinat potrivit art. 118, din care se deduce, în limita impozitului datorat, costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale puse în funcțiune în anul respectiv.



Exemplu – Organizarea contabilității în partidă simplă la un Cabinet Medical Individual (CMI)

Aspecte generale:

- un CMI nu are obligația îndeplinirii formalităților de înregistrare la Registrul Comerțului datorită faptului că, după obținerea Autorizației de funcționare de la Colegiul Medicilor, se înscrie direct la ANAF prin depunerea formularului cod 070 „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere”. În baza acestui formular obține codul de identificare fiscală;
- codul CAEN înscris pe declarație este 8622 „Activități de asistență medicală specializată”;
- la începutul activității depune Declarația unică în care va completa Capitolul II – „Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate” pentru anul în curs;
- dacă venitul estimat a se realiza în primul an de activitate este mai mare de (12 x salariul minim pe economie în anul în curs), atunci titularul CMI datorează:
Contribuția de asigurări sociale: $25\% \times (12 \times \text{salariul minim pe economie în anul în curs})$
Contribuția de asigurări sociale de sănătate: $10\% \times (12 \times \text{salariul minim pe economie în anul în curs})$
Impozit pe venit: $10\% \times \text{venitul net}$;
- dacă venitul net estimat a se realiza în primul an de activitate este mai mic de (12 x salariul minim pe economie în anul în curs), atunci titularul CMI datorează numai impozit pe venit.
În acest caz, deși nu este obligat la plata CAS și CASS, poate opta la completarea Declarației unice să se asigure pentru pensie, sănătate sau ambele;
- titularul CMI va plăti obligațiile declarate în Declarația unică până pe 25 mai, anul următor;
- în anul următor, până pe 25 mai, va depune Declarația unică în care va completa:
 - la Capitolul I „Date privind veniturile realizate” – veniturile și cheltuielile efectuate în anul încheiat;
 - la Capitolul II „Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate” – venitul net pe care estimează că îl va realiza în anul în curs.

Important!



Un CMI nu trebuie să dețină și să utilizeze casa de marcat, conform prevederilor O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată și actualizată [art. 2 lit. f)].

Atenție!

Serviciile de sănătate sunt operațiuni de interes general scutite de TVA, conform art. 292 alin. (1) din Codul fiscal.

Procedura de organizare a evidenței contabile

Așa cum s-a prezentat anterior, toate încasările și plățile trebuie înscrise în Registrul-jurnal de încasări și plăți. Totuși, conform art. 68 din Codul fiscal, nu toate cheltuielile evidențiate ca plăți în Registrul-Jurnal de încasări și plăți (R.J.I.P.) sunt integral deductibile, așa cum nici toate veniturile evidențiate ca încasări sunt impozabile.

De asemenea, la organizarea contabilității în partidă simplă trebuie să se țină cont de faptul că legiuitorul poate introduce oricând diverse obligații de raportare statistice (cum a fost cazul declarației 392, de exemplu) pentru completarea cărora poate fi important să se cunoască date despre clienți/furnizori care, în mod normal, nu sunt necesare pentru declarațiile contabile sau fiscale obișnuite.

Deci, la constituirea bazei de date trebuie să se țină cont de:

- calitatea fiecărui client și furnizor din punctul de vedere al TVA (persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă);
- clasificarea plăților în funcție de deductibilitatea lor și a încasărilor (impozabile sau nu) la momentul înscrierii în R.J.I.P. De exemplu, clasificarea se poate efectua după cum urmează:
 - a) 001 Cheltuieli deductibile integral;
 - b) 002 Cheltuieli de protocol (deductibile în limita a 2% din baza de calcul al impozitului pe venit);
 - c) 003 Achiziție de imobilizări (deductibile numai în limita amortizării anuale);
 - d) 004 Cotizații plătite la asociația profesională (Colegiul Medicilor);
 - e) 005 Cheltuieli cu sponsorizări;
 - f) 006 Cheltuieli nedeductibile (de exemplu, cheltuielile cu impozitul pe venit);
 - g) 007 Venituri din activitate (venituri impozabile);
 - h) 009 Cheltuieli deductibile 50% (cheltuielile cu autoturismul neutilizat exclusiv în scopul activității economice).

Exemplu:**CMI se înființează în ianuarie anul N și efectuează următoarele operațiuni:**

1. Achiziționează în luna ianuarie anul N un mijloc fix, în valoare totală de 12.000 lei care se încadrează în Catalogul mijloacelor fixe în clasa 2, cod 2.1.25.1.

Durata de amortizare este de 8 ani. Amortizarea lunară prin metoda liniară este de 125 lei/lună.

Amortizarea se înregistrează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, deci începând cu luna februarie anul N.

Amortizarea înregistrată în anul N este: 125 lei x 11 luni = 1.375 lei.

Achiziția este înregistrată în Registrul-jurnal de încasări și plăți utilizând codul de activitate 003.

