Întâlnirea nr 3 – Bazele contabilității

**Mecanismul TVA**

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect şi neutru.

Caracterul indirect rezultă din faptul că aceasta este suportată de consumatorii finali dar este plătită bugetului statului de către entităţile (societăţile comerciale) care adaugă valoare prin prelucrarea sau comercializarea bunurilor, executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

Caracterul neutru rezidă din mecanismul de funcţionare al TVA şi este o consecinţă a caracterului indirect. Pentru o entitate economică TVA nu generează cheltuieli sau venituri ci datorii sau creanţe faţă de bugetul statului.

Taxa pe valoarea adăugată are două momente de funcţionare pentru un agent economic

(metoda indirectă):

***I. În cursul unei perioade*** (luna sau trimestrul), agentul economic desfăşoară operaţiuni (***cumpărări şi vânzări***) supuse TVA. în această perioadă TVA are două componente:

* **TVA deductibilă**, reprezintă suma suplimentară (peste costul de achiziţie) pe care societatea o datorează/achită furnizorilor săi dar pe care are dreptul să o primească înapoi de la bugetul statului. Aşadar, ***TVA deductibilă este o creanţă brută faţă de stat.***

Exemplu: Se achiziţionează de la un furnizor materiale auxiliare, la un cost de achiziţie de 300 lei şi TVA 19%.

În urma operaţiunii are loc:

* creşterea activelor sub forma stocului de materiale auxiliare cu 300 lei, respectiv a creanţei brute faţă de stat privind Taxa pe valoarea adăugată (TVA) deductibilă cu 57 lei (300x19%)
* creşterea datoriilor sub forma datoriei faţă de furnizor cu 357 lei

Grafic, aceste modificări pot fi surprinse astfel:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Activ | | Pasiv | |
| ↑ A | Stoc materiale auxiiare + 300 lei | ↑ D | Datoria faţă de furnizor + 357 lei |
| ↑ A | Creanţă brută faţă de stat privind TVA (TVA ded.) +57 lei |

* ***TVA colectată***, reprezintă suma suplimentară (peste preţui de vânzare) pe care societatea trebuie să o încaseze/o încasează de la clienţii săi dar pe care are obligaţia să o vireze bugetului de la stat. Aşadar, ***TVA colectată este o datorie brută faţă de stat.***

Exemplu: Se prestează şi facturează unui client un serviciu de consultanţă la un tarif de 800 lei şi TVA 19%.

În urma operaţiunii are loc:

* creşterea capitalurilor proprii sub forma rezultatului cu 800 Iei, ca urmare a ocazionării unui venit;
* creşterea datoriei brute faţă de stat privind taxa pe valoare adăugată colectată (TVA colectată) cu 152 lei. Taxa pe valoare adăugată colectată nu aparţine societăţii. Din ea societatea îşi va recupera TVA aferentă achiziţiilor, iar diferenţa va fi datorată bugetului statului.
* creşterea activelor sub forma creanţei faţă de client cu 952 lei (societatea are de încasat de la client contravaloarea serviciului, la un tarif de 800 Iei şi a TVA colectată aferentă, în sumă de 152 lei);

Grafic, modificările pot fi consemnate astfel:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Activ** | | **Pasiv** | |
| **↑ A** | **Creanţă clienţi + 952 lei** | **↑ Cp** | **Rezultatul exerciţiului prin ocazionarea unui venit + 800 lei** |
| **↑ D** | **Datorie brută faţă de stat privind TVA (TVA colectată) + 152 lei** |

**II.** ***La sfârşitul perioadei*** (luna sau trimestrul), agentul economic trebuie să ***regularizeze TVA cu bugetul statului***.

Acest lucru presupune:

* dacă TVA deductibilă (creanţă brută) > TVA colectată (datorie brută) => prin compensarea celor două componente (TVA deductibilă - TVA colectată) =>***TVA de recuperat*** ***(creanţă netă)***
* dacă TVA deductibilă (creanţă brută) < TVA colectată (datorie brută) => prin compensarea celor două componente (TVA colectată - TVA deductibilă) =>***TVA de plată (datorie netă)***

În exemplul nostru, TVA colectată (152 lei) > TVA deductibilă (57 lei) =>***TVA de plată***

*152-57=95 lei adică taxa de 19% la valoarea adăugată (800-300), deci 19% x 500 =95 lei (metoda directă)*

***Aplicaţia nr 1***

Pornind de la următoarele situaţii privind TVA din cursul unei perioade, să se efectueze regularizarea TVA:

|  |  |
| --- | --- |
| a) TVA deductibilă (creanţă) 3.000 lei | b) TVA deductibilă (creanţă) 0 lei |
| TVA colectată (datorie) 0 lei | TVA colectată (datorie) 2.800 lei |
| TVA de recuperat (creanta neta) 3.000 lei | TVA de plata 2.800 lei |

|  |  |
| --- | --- |
| c) TVA deductibilă (creanţă) 3.000 lei | d) TVA deductibilă (creanţă) 1.500 lei |
| TVA colectată (datorie) 1.500 lei | TVA colectată (datorie) 2.800 lei |
| TVA de recuperat 1.500 lei | TVA de plata (datorie neta) 1.300 lei |

***Aplicaţia nr 2***

Pornind de la procesul de producere, comercializare şi consum al unei cantităţi de vin, de la producţie până la consumatorul final intervin următorii actori:

1. ferma agricolă: presupunem ca nu are achiziţii dar vinde unui angrosist vinul, preţ de vânzare 1.000, TVA 19%;
2. angrosistul: cumpără de la fermă vinul (cost de achiziţie 1.000, TVA 19%) pe care îl vinde cu preţul de vânzare de 3.000 lei, TVA 19%, unui detailist;
3. detailistul: cumpără de la angrosist vinul (cost de achiziţie 3.000, TVA 19%) pe care îl vinde cu preţul de vânzare de 7.000 lei, TVA 19%, consumatorului finali;
4. consumatorul final: cumpără de la detailist vinul la preţul de 8.330 (TVA inclus) şi îl consumă.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **I. Operaţiuni supuse TVA** | | | | | | | | |
| Ferma | | Angrosist | | | Detailist | | Consumator | |
| Valoare | TVA | Valoare | TVA | | Valoare | TVA | Valoare | TVA |
| Cumpărări | 0 | 0 | 1.000 | 190 | | 3.000 | 570 | 7.000 | 1.330 |
| PC cu TVA 0 | | PC cu TVA 1.190 | | | PC cu TVA 3.570 | | PC cu TVA 8.330 | |
| Vânzări | 1.000 | 190 | 3.000 | | 570 | 7.000 | 1.330 |  |  |
| PV cu TVA 1.190 | | PV cu TVA 3.570 | | | PV cu TVA 8.330 | |  | |
|  | **II. Regularizarea TVA** | | | | | | | | |
| TVA ded | 0 | TVA ded | | 190 | TVA ded | 570 |  |  |
| TVA col | 190 | TVA col | | 570 | TVA col | 1.330 |  |  |
| TVA de plata 190 | | TVA de plata 380 | | | TVA de plata 760 | | TVA 1.330 |  |

Aplicaţii practice

Pornind de la următorul bilanţ iniţial:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| BILANȚ INIȚIAL | | | | | |
| A | 1.Echipamente tehnologice (2131 )  2. Mărfuri (371)  3.Creanţe-clienţi ( 4111)  4. Conturi la bănci( 5121)  5. Casa (5311) | 32.000  10.000  2.000  50.000  6.000 | 1.Capital social (1012) | 60.000 | Cp |
| 2. Datorii-furnizori (401)  3. Datorii salariale (421) | 15.000  25.000 | D |
| TOTAL ACTIV | | 100.000 | TOTAL PASIV | 100.000 | |

și considerând următoarele operaţii economice care au loc în decursul unei perioade de gestiune:

1. Se achiziţionează marfuri la cost de achiziţie de 10.000 lei, TVA 19%;
2. Se vând 80% din mărfurile existente în stoc, la preţ de vânzare de 25.000 lei, TVA 19%;
3. Se încasează în numerar toate creanţele faţă de clienţi existente;
4. Se achită în numerar datoriile salariale;
5. Se depune numerarul existent în casierie în contul bancar;
6. Se plătesc toate datoriile faţă de furnizori existente, prin virament bancar;
7. Se efectuează regularizarea TVA;
8. Se închid conturile de venituri şi cheltuieli.

Se cere:

1. Să se înregistreze în evidenţa cronologică (Registrul Jurnal) operaţiile menţionate;
2. Să se deschidă conturile necesare şi să se înregistreze în evidenţa sistematică (Registrul Cartea Mare) operaţiile menţionate, închizând conturile;
3. Să se întocmească bilanţul final.

*Observaţia 1:* Din punct de vedere contabil, vânzarea activelor se înregistrează, de regulă, în două etape:

1. vânzarea propriu-zisă - facturarea (fluxul financiar de intrare): când se înregistrează creşterea activelor (creanţe/disponibil) rezultate în urma procesului de vânzare ceea ce generează venituri pentru societate (↑A; ↑V)
2. descărcarea din gestiune (fluxul material de ieşire): când se înregistrează scăderea activelor ca urmare a cedării acestora către clienţi sau debitori ceea ce generează, de regulă, creşterea cheltuielilor (↓ A; ↑ Ch).

REGISTRUL JURNAL

| Nr. Crt. | Op | Explicaţia | CONTURI | | SUME |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|
| Debitoare | Creditoare |
| 1 | 1 | Achizitie marfuri | %  371  4426 | 401 | 11.900  10.000  1.900 |
|  |  | *Ciorna: cresc marfuri cu 10.000 lei, cresc datoriile fata de furnizori cu 11.900 (10.000 + 19%\*10.000), creste TVA deductibila cu 1.900 lei* |
|  |  | 371, A+D  401, P+C  4426, A+D |
| 2 | 2 | Vanzare p-z de marfuri (factura) | 4111 | %  707  4427 | 29.750  25.000  4.750 |
|  |  | *Ciorna: cresc creantele fata de clienti cu 29.750 lei, creste TVA colectata cu 19%\*25.000=4.750 lei, cresc Veniturile din vanzarea mf cu 25.000 lei* |
|  |  | 4111, A+D  4427, P+C  707, (P) +C |
| 3 | 2 | Descarcare gestiune de mf vandute | 607 | 371 | 16.000 |
|  |  | Scad marfurile si cresc cheltuielile cu marfurile  371, A-C  607, (A) +D |
| 4 | 3 | Incasare creante clienti | 5311 | 4111 | 31.750 |
|  |  | Creste Casa sis cad creantele clienti  5311, A+D  4111, A-C |
| 5 | 4 | Plata dat salariale | 421 | 5311 | 25.000 |
|  |  | Scad datoriile salariale si scade numerarul/casa  421, P-D  5311, A-C |
| 6 | 5 | Transfer numerar in banca  Scade casa, creste banca  5311, A-C  5121, A+D | 5121 | 5311 | 12.750 |
| 7 | 6 | Plata furnizorilor  Scade contul bancar si scad datoriile furnizori  5121, A-C  401, P-D | 401 | 5121 | 26.900 |
| 8 | 7 | Regularizare TVA  TVA col (4427) = 4.750  TVA ded (4426) = 1.900  Rezulta TVA de plata (4423)=2.850 | 4427 | %  4426  4423 | 4.750  1.900  2.850 |
|  |  | Scade 4427, P-D  Scade 4426, A-C  Creste 4423, P+C |  |  |  |
| 9 | 8 | Inchidere conturi de cheltuieli | 121 | 607 | 16.000 |
|  |  |  |  |  |  |
| 10 | 8 | Inchidere conturi de venituri | 707 | 121 | 25.000 |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

Cartea mare

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| D | 2131 Ech teh | | C |  | D | 371 Marfuri | | C |  | D | 4111 Clienti | | C |
| Si 32.000 | |  | | Si 10.000 | |  | | Si 2.000 | |  | |
|  | |  | | Rd 10.000 (1) | | Rc 16.000 (3.2) | | Rd 29.750 (2.2) | | Rc 31.750 (4.3) | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | | Tsd 20.000 | | Tsc 16.000 | | Tsd 31.750 | | Tsc 31.750 | |
| Sfd 32.000 | |  | | Sfd 4.000 | |  | |  | |  | |
|  |  | |  |  |  |  | |  |  |  |  | |  |
| D | 5121 Ct bc | | C |  | D | 5311 Casa | | C |  | D | 1012 Cs | | C |
| Si 50.000 | |  | | Si 6.000 | |  | |  | | Si 60.000 | |
| Rd 12.750 (6.5) | | Rc 26.900 (7.6) | | Rd 31.750 (4.3) | | Rc 25.000 (5.4) | |  | |  | |
|  | |  | |  | | 12.750 (6.5) | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
| Tsd 62.750 | | Tsc 26.900 | | TSD 37.750 | | TSC 37.750 | |  | |  | |
| Sfd 35.850 | |  | |  | |  | |  | | Sfc 60.000 | |
|  |  | |  |  |  |  | |  |  |  |  | |  |
| D | 401 Furnizori | | C |  | D | 421 Dat sal | | C |  | D | 4426 TVA ded | | C |
|  | | Si 15.000 | |  | | Si 25.000 | |  | |  | |
| Rd 26.900 (7.6) | | Rc 11.900 (1) | | Rd 25.000 (5.4) | |  | | Rd 1.900 (1) | | Rc1.900 (8.7) | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
| Tsd 26.900 | | Tsc 26.900 | | Tsd 25.000 | | Tsc 25.000 | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  |  |  |  | |  |  |  |  | |  |
| D | 707 V mf | | C |  | D | 4427 TVA col | | C |  | D | 607 Ch mf | | C |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
| 25.000 | | Rc 25.000 (2.2) | |  | | Rc 4.750 (2.2) | | Rd 16.000 (3.2) | | 16.000 | |
|  | |  | | 4.750 (8.7) | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| D | 4423 TVA de plata | | C |  | D | 121 Profit/pierdere | | C |  | D |  | | C |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | | Rc 2.850 (8.7) | | 16.000 (Ch) | | 25.000 (V) | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | | Sfc 2.850 | |  | | Sfc 9.000 (profit) | |  | |  | |
|  |  | |  |  |  |  | |  |  |  |  | |  |
| D |  | | C |  | D |  | | C |  | D |  | | C |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  | |  | |  | |  | |  | |  | |
|  |  | |  |  |  |  | |  |  |  |  | |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| A | Bilanţ final | | | | P |
| Ech tehn (2131) | | 32.000 | Capital social (1012) | 60.000 | |
| Marfuri (371) | | 4.000 | Rezultat ex (121) | 9.000 | |
| Ct bc (5121) | | 35.850 |  |  | |
|  | |  |  |  | |
|  | |  | Dat stat/TVA de plata (4423) | 2.850 | |
|  | |  |  |  | |
|  | |  |  |  | |
|  | |  |  |  | |
| TOTAL ACTIV | | 71.850 | TOTAL PASIV | 71.850 | |