

CONTABILITATEA IMPORTULUI DE MĂRFURI ÎN COMISION

Conf.univ.dr. Mihaela Tulvinschi, Universitatea „Ștefan cel Mare” Suceava, e-mail: mihaelat@seap.usv.ro

Rezumat:

In the merchandise import in consignment, the expert trading companies act as intermediaries between the import beneficiaries and the foreign suppliers. The export trading company's economical relationship has as juridical fundament the economical contracts concluded with the foreign suppliers, home customers and the professional services providing companies. The economic contracts concluded with foreign suppliers have, as major elements, the selling price of merchandise, negotiated in one of the following conditions: FOB (free on board), CAF (cost and freight), CIF (cost insurance freight).

În importul de mărfuri în comision societățile de comerț exterior importatoare activează în calitate de intermediari între beneficiarii de import și furnizorii exterior. Societățile de comerț exterior achiziționează mărfuri de pe piețele externe în numele lor, dar pe contul și pe riscul beneficiarilor de import.

Relațiile economice ale societăților de comerț exterior pentru realizarea importului în comision au ca bază juridică contractele încheiate cu beneficiarii de import, cu furnizorii externi și cu prestatorii de servicii.

Relațiile economice dintre societățile de comerț exterior importatoare și societățile beneficiare ale importului se derulează pe baza unor *contracte de comision*. Aceste contracte pot fi încheiate anual sau pentru fiecare operațiune de import. Contractele de comision sunt contracte de prestări servicii și cuprind date cu privire la [4, p.161]:

- drepturile și obligațiile celor două părți cu privire la derularea importului;
- mărimea cotei de comision datorată de beneficiarii de import;
- modul de decontare a importului între cele două părți: dacă avansul se încasează numai în lei sau în lei și în valută , dacă facturarea cheltuielilor în contul beneficiarilor de import se face o singură dată la încheierea operațiunilor de import , dacă diferențele de cheltuieli și de curs valutar care apar se decontează sau nu distinct.

Societățile de comerț exterior importatoare încheie cu furnizorii externi *contracte economice internaționale* în care titulare ale contractelor sunt societățile de comerț exterior. În aceste contracte sunt menționate prețurile externe și condiția de livrare care poate fi: FOB portul străin de încărcare, CAF sau CIF portul românesc de descărcare. Condiția de livrare se negociază de societățile de comerț exterior cu furnizorul în conformitate cu prevederile exprese ale contractelor de comision sau cu acordul prealabil al beneficiarilor de import.

Mărfurile care fac obiectul importului în comision nu sunt gestionate și evidențiate de societățile de comerț exterior importatoare cu ajutorul conturilor de stocuri deoarece ele sunt dirijate de la vamă direct beneficiarilor de import. Deci, **rezultatele importului în comision nu se reflectă în gestiunea societățile de comerț exterior (SCE) importatoare**, ci în gestiunea unităților beneficiare ale importului.

Decontarea importului în comision se face pe fluxul invers al circulației mărfurilor prin acreditiv documentar, incasso – documentar sau prin efecte de comerț. Etapele decontării importului în comision sunt:

1. SCE importatoare încasează de la beneficiarii de import un avans (în lei sau în lei și în valută) pe care îl utilizează pentru plata cheltuielilor externe, taxelor datorate în vamă, diverselor cheltuieli interne și pentru realizarea comisionului cuvenit.

2. SCE importatoare efectuează *plățile privind importul*. Se achită mai întâi furnizorii externi. Dacă avansul de la beneficiarii importului a fost încasat în lei, SCE cumpără valută de pe piața valutară, iar diferența de curs valutar dintre cursul de cumpărare al valutei și cursul din declarația vamală de import se regularizează cu beneficiarii importului. Dacă avansul s-a încasat în valută, diferența de curs valutar dintre cursul de la data încasării și cel de la data plății valutei se înregistrează ca o cheltuială financiară sau ca un venit financiar din diferențe de curs valutar care nu afectează gestiunea SCE importatoare. Această diferență se regăsește în soldul contului 5124 “Conturi la bănci în valută” la sfârșitul anului și se evidențiază ca venit sau cheltuială financiară, anulând efectul înregistrării de la data plății.

Achitarea datoriilor față de prestatorii de servicii externe (transport, asigurare) se face ținând cont de aceleași principii ca și cele de la plata furnizorilor externi de mărfuri .

Plățile față de prestatorii interni de servicii (transport – manipulare) se fac din avansul încasat în lei de la beneficiarii de import.

3. După derularea tuturor operațiunilor privind importul se procedează, la *regularizarea cu beneficiarii de import*. Pentru aceasta se compară avansul încasat cu cheltuielile efectuate inclusiv comisionul cuvenit, iar diferența se regularizează prin încasare sau plată, după caz. Regularizarea se face separat pentru avansurile încasate în valută și pentru cele încasate în lei.

Cheltuielile și veniturile generate de activitatea de import în comision sunt similare celor ocazionate de importul pe cont propriu. Deoarece SCE importatoare au calitatea de intermediari, ele reflectă în gestiunea proprie numai cheltuielile generale efectuate (salarii, întrețineri, reparații, poștă și telecomunicații etc.) și numai veniturile aferente comisionului de import. Restul plăților privind mărfurile (plățile către furnizorii externi, către prestatorii de servicii, plățile în vamă) și încasările efectuate sunt înregistrate direct cu ajutorul conturilor de terți și de trezorerie, fără a afecta gestiunea SCE importatoare.

Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere

Pentru reflectarea în contabilitatea SCE a importului în comision cu plata la vedere se utilizează, în general, următoarele conturi:

- 411 “Clienți” și 419 “Clienți – creditori” pentru evidența relațiilor cu beneficiarii interni de import;
- 401 “Furnizori”, 446 “Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” și 447 “Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate” pentru evidențierea obligațiilor de plată privind mărfurile importate;
- 461 “Debitori diverși” și 462 “Creditori –diverși” pentru înregistrarea diferențelor de curs valutar și diferențelor de cheltuieli externe de circulație care se regularizează cu beneficiarii de import [2, p.128] (aceasta deoarece diferențele de curs valutar aferente plăților în valută către furnizorii externi sau unităților prestatoare de servicii nu afectează gestiunea SCE);
- conturile din clasa 6 pentru reflectarea cheltuielilor proprii de exploatare privind administrarea și conducerea SCE;
- 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” pentru reflectarea veniturilor proprii din comisioane.

Facturarea de către beneficiarii interni de import a cheltuielilor efectuate și a comisionului cuvenit SCE, în condițiile în care la sosirea mărfurilor în vamă se cunoaște definitiv valoarea în vamă a acestora, se poate face: [4, p.164]

1. fie etapizat, în următoare succesiune:

- a) factura internă întocmită la sosirea mărfurilor în vamă pe baza facturii externe și declarației vamale de import;
- b) factura fiscală pentru comisionul convenit SCE plus TVA aferent;
- c) factura internă suplimentară pentru cheltuielile în contul beneficiarilor de import ulterior sosirii mărfurilor în vamă;
- d) decontul de regularizare a avansului încasat .

2. Fie după derularea tuturor operațiunilor de import când se întocmesc:

- a) factura internă pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor, care are loc la baza facturilor externe, declarația vamală de import, celelalte documente de cheltuieli privind importul;
- b) factura fiscală pentru comisionul SCE plus comisionul aferent;
- c) decontul de regularizare a avansului încasat .

Dacă la sosirea mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, SCE importatoare poate ridica mărfurile din vamă cu condiția ca în 30 zile să prezinte documentele justificative pentru determinarea definitivă a valorii în vamă. Eliberarea mărfurilor este însă condiționată de constituirea unei garanții bancare la un nivel acceptat de autoritatea vamală. Astfel cheltuielile externe pentru care nu s-au primit documentele justificative sunt luate în calcul pe seama unor date antecalulate, previzibile. Garanția bancară se constituie printr-un depozit bănesc sau printr-o scrisoare de garanție bancară și se înregistrează, în funcție de nivelul de constituire, în contul 5121 “Conturi la bancă în lei” sau în contul în afara bilanțului 8011 “Giruri și garanții acordate”.

Dacă în termen de 30 de zile SCE importatoare nu prezintă documentele justificative, autoritatea vamală execută garanția bancară, iar operațiunea de vămuire este considerată încheiată. Dacă însă se prezintă documentele justificative, atunci se calculează valoarea definitivă a valorii în vamă și implicit a drepturilor de import. Ulterior, se regularizează diferențele în plus sau în minus față de obligațiile calculate inițial, dacă ele au fost înregistrate în contabilitate.

În situația în care mărfurile eliberate din vamă se facturează beneficiarilor de import fără să se cunoască definitiv valoarea în vamă, SCE utilizează contul 408 “Furnizori – facturi nesosite” pentru componentele valorii în vamă pentru care nu s-au primit documentele justificative.

Pentru evidențierea principalelor operațiuni privind importul în comision cu încasare la vedere se consideră următorul **exemplu**:

O societate de comerț exterior importatoare efectuează în exercițiul financiar N, un import de mărfuri în comision, în următoarele condiții:

- la data de 01.05.N, încasează un avans în lei de la beneficiarul de import, reprezentând 20 % din valoarea facturată acestuia;
- la data de 04.05.N, SCE primește mărfurile în vamă, însoțite de factura externă

Importul se efectuează în condiția de livrare FOB, pentru suma de 10.000 €; cheltuielile externe de transport sunt de 600€, taxa vamală 20%, comisionul vamal 0,5%, TVA 19%; comisionul SCE 10% din valoarea CIF; curs de schimb la data vămuirii 3,6 lei / €.

- la data de 05.05 N. SCE facturează mărfurile importate beneficiarului de import;
- la data de 11.05.N, efectuează plata furnizorilor externi la cursul de schimb de 3,65 lei /€
- la data de 14.05. N efectuează decontarea cu beneficiarul intern de import, ținând cont de avansul încasat;
- la data de 31. 05 N, se regularizează cu beneficiarul de import diferențele de curs valutar rezultate din decontarea operațiilor de import;

FIȘA DE CALCUL AL IMPORTULUI

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (3,6 lei/€)
1.	Valoarea externă FOB	10 000	36000
2.	Transport extern	600	2160
3.	Valoarea externă CIF (1+2)	10 600	38160

4.	Taxa vamală (3 x 20%)	-	7632
5.	Comision vamal (3 x 0,5%)	-	190,8
6.	Cost de achiziție în vamă (3+4+5)	-	45982,8
7.	TVA deductibilă(6X19%)	-	8736,73
8.	Comision SCE (3 x 10%)	-	3816
9.	Preț de livrare (6+8)	-	49798,8
10.	TVA colectată (9x19%)	-	9461,77
11.	Valoarea facturată (9+10)	-	59260,57

1. Încasarea avansului de la clientul intern pe data de 01.05.N

$$59260,57 \times 20\% = 11852,11 \text{ lei}$$

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	419 "Clienți – creditori"	11852,11
--------------------------------	---	---------------------------	----------

2. Primirea mărfurilor din import și facturarea lor beneficiarului de import la data de 05.05.N:

411 "Clienți"	=	%	59260,57
		401 "Furnizori" (mărfuri)	36000
		401 "Furnizori" (ch.transp)	2160
		446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	7632
		447 "Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate"	190,8
		704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	3816
		4427 "TVA colectată"	9461,77

3. Plățile făcute în vamă (taxa vamală, comisionul vamal și TVA deductibilă) pe data de 01.02.N

%	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	16559,53
446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"			7632
447 "Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate"			190,8
4426 "TVA deductibilă"			8736,73

4. Plata facturii privind transportul pe parcurs extern la data de 11.05.N:

- valoarea în lei la plată: 600 € x 3,65 lei = 2190 lei

- valoarea în lei la facturare: 600 € x 3,6 lei = 2160 lei

- diferențe de încasat de la clientul intern 30 lei

%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	2190
401 "Furnizori"			2160
461 "Debitori diverși"			30

5. Plata furnizorului extern al mărfii la data de 11.05.N:

- valoarea în lei la plată: 10 000 € x 3,65 lei = 36500 lei

- valoarea în lei la facturare: 10 000 € x 3,6 lei = 36000 lei

- diferențe de încasat de la clientul intern 6500 lei

%	=	5124 "Conturi la bănci în valută"	36500
401 "Furnizori"			36000
461 "Debitori diverși"			6500

6. Decontarea mărfurilor cu beneficiarul de import la data de 14.05.N:

- valoarea facturată: 59260,57 lei

- avans reținut 11852,11 lei

- diferența de încasat 47408,46 lei

	%	=	411 "Clienți"	<u>59260,57</u>
419 "Clienți"				11852,11
5121 "Conturi la bănci în lei"				<u>47408,46</u>
7. Regularizarea cu clientul intern a diferențelor rezultate din operațiunile de decontare a importului:				
- diferența de încasat (D cont 461) = 6530 lei				
5121 "Conturi la bănci în lei"		=	461 "Debitori diverși"	6530

Contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial

Particularitățile financiar contabile ale importului de mărfuri în comision pe credit comercial sunt sintetizate în aspectele prezentate în continuare: [4,p.171]

1. SCE importatoare încasează **avansuri** de la beneficiarii de import înainte achiziționării efective a mărfurilor de la furnizorii externi. Avansurile încasate se determină prin luarea în calcul și a TVA datorată bugetului. Aceste avansuri sunt utilizate pentru efectuarea plăților în vamă și cheltuielilor externe de circulație dacă importul se realizează în condiția FOB portul străin de încărcare. Dacă decontarea cu furnizorii externi se face prin acreditiv documentar, avansul se încasează și pentru valuta datorată.

În cazul importurilor în comision pe credit comercial pe termen lung , anterior acestor avansuri, respectiv, anterior începerii fabricării produselor, SCE încasează de la beneficiarii de import avansuri în lei sau în valută la nivelul cotei procentuale prevăzute în contractul extern și le achită în valută furnizorilor externi.

Avansurile încasate de la beneficiarii de import sunt evidențiate cu ajutorul contului 419 "Clienți – creditori", iar cele plătite furnizorilor externi cu ajutorul contului 409 "Furnizori – debitori".

2. **Dobânda** percepută de furnizorii externi pentru creditul comercial acordat se calculează după terminarea dobânzii simple pentru importurile pe credit pe termen scurt și a dobânzii compuse pentru importurile pe credit pe termen mediu și lung. Ea nu se constituie ca o componentă a costului de achiziție al mărfurilor. Dobânda externă se reflectă diferențial în contabilitatea SCE importatoare, în funcție de faptul dacă este facturată separat sau inclusă în prețul extern. SCE încasează de la clienții interni sumele datorate la extern, de regulă în lei, cumpăra valuta la cursul practicat pe piața valutară și o achită la extern la cursul de schimb din ziua plății. În acest mod apar diferențe care trebuie regularizate cu beneficiarii de import.

3. În cazul importurilor complexe, SCE rețin furnizorilor externi din valoarea externă FOB net a mărfurilor o **cotă de garanție** care se restituie la expirarea perioadei de garanție în condițiile prevăzute în contractele externe. La rândul lor, beneficiarii de import rețin din suma facturată de SCE cota de garanție pe care o restituie acestora, la expirarea perioadei de garanție. Dacă încasarea cotei de garanție de la clienții interni și restituirea ei furnizorilor externi se face în valută se impune calcularea diferențelor de curs valutar .

Cotele de garanție reținute de SCE de la furnizorii externi și cele reținute de beneficiarii de import de la SCE sunt asimilate imobilizărilor financiare deoarece sunt considerate a fi sume imobilizate pe o perioadă mai mare de un an. Reflectarea lor în contabilitate se face cu ajutorul conturilor 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate " și 267 "Creanțe imobilizate".

4. **Decontarea mărfurilor și dobânzilor** aferente cu furnizorii externi se face la termenele stabilite prin contractele externe.

În cazul importurilor pe termen scurt, plata mărfurilor și dobânzilor aferente se efectuează într-o singură rată.

În cazul importurilor pe termen lung plățile se fac eșalonat:

- avansuri acordate furnizorilor externi înaintea începerii fabricării produselor în cota stabilită; plăți la livrare în cota stabilită față de valoarea contractată. Aceste plăți se contabilizează după metodologia importului în comision cu plata la vedere;
- plăți eşalonate ale creditului comercial acordat, inclusiv dobânda la intervalele de timp convenite prin contractele încheiate. Plățile eşalonate sunt egale cu: ratele pentru mărfuri (valoarea creditului comercial) – cota de garanție + dobânda.

5. Toate **diferențele rezultate din decontări se regularizează cu beneficiarii de import**, motiv pentru care nu este necesară constituirea de provizioane pentru deprecieri în contabilitatea SCE importatoare.

Având în vedere perioada de timp pentru care se acordă creditele, importurile în comision pe credit comercial pot fi:

- importuri în comision pe credit comercial pe termen scurt și
- importuri în comision pe credit comercial pe termen lung.

Operațiunile înregistrate în contabilitatea SCE în cazul **importului în comision pe credit comercial pe termen scurt** sunt, aproape în totalitate, aceleași ca și în situația importului în comision cu plata la vedere. Singurele excepții le constituie evidența și decontarea ratelor mărfurilor și dobânzii externe. Mărfurile se achită de regulă, într-o singură rată. Până la momentul plății, ele rămân evidențiate în contabilitatea SCE sub forma de creanțe de încasat de la beneficiarii interni (cont 411 “Clienți”), obligații de plată față de clienții interni prin avansul încasat (419 “Clienți”) și obligații de plată către furnizorii externi (cont 401 “Furnizori”).

În aceste condiții, mărfurile nu sunt evidențiate în contabilitatea SCE cu ajutorul conturilor de stocuri.

În ceea ce privește dobânda externă, dacă este facturată separat, de obicei se înregistrează până la plată în evidența operativă a serviciului comercial de import, iar dacă este inclusă în prețul extern se înregistrează ca și creanțele și angajamentele privind mărfurile.

Operațiunile consemnate în contabilitatea SCE în cazul **importului în comision pe credit comercial pe termen lung** sunt, în mare parte, comune importului în comision cu plata la vedere și pe credit comercial pe termen scurt. O particularitate a importului în comision pe credit comercial pe termen lung se referă la faptul că decontarea cu furnizorii externi se face în rate, iar regularizarea cu beneficiarii de import se face după plata fiecărei rate și dobânzii aferente la extern. În plus, față de importul în comision pe credit comercial pe termen scurt, apar operațiuni referitoare la cotele de garanție reținute de clienții interni societăților de comerț exterior importatoare. Sumele reținute fiind imobilizate pe o perioadă mai mare de un an, sunt asimilate împrumuturilor și datoriiilor asimilate (cont 167 “Alte împrumuturi și datorii asimilate”), respectiv creanțelor imobilizate (cont 267 “Creanțe imobilizate”).

BIBLIOGRAFIE:

1. Mihaela Dumitrana - *Contabilitatea în comerț și turism*, Ed. Maxim, București, 1996
Magdalena Negruțiu
2. Cecilia Ionescu – *Contabilitatea în comerț exterior*, Fundația România de Măine,
Cornel Ionescu București, 2001
3. Jeans Louis Malo – *Comptabilite financiere*, Presses Universitaires de Frances, Paris, 1994
4. Dumitru Vișan – *Contabilitatea în comerț exterior*, ediția a II-a, Ed. Economică, București,
1999
5. xxx OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu
Directivele Europene, publicat în MO partea I nr. 1080/30.11.2005