

Lucia Paliu-Popa

**Contabilitatea și fiscalitatea
tranzacțiilor de comerț exterior -
*Aprofundări teoretice și aplicative***



Copyright © 2014, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al
Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
PALIU POPA, LUCIA

**Contabilitatea și fiscalitatea tranzacțiilor de
comerț exterior : aprofundări teoretice și
aplicative / Lucia Paliu-Popa. - București :**
Pro Universitaria, 2014

Bibliogr.

ISBN 978-606-26-0019-8

339.5

LISTA ABREVIERILOR

AELS	Asociația Europeană a Liberului Schimb
ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
BNR	Banca Națională a României
CAER	Consiliul de Ajutor Economic Reciproc
CE	Consiliul Uniunii Europene
CEE	Comunitatea Economică Europeană
CFR	Cost and Freight (Cost și navlu)
CEFTA	Central European Free Trade Agreement (Asociația Central Europeană a Liberului Schimb)
CIF	Cost, Insurance, Freight (Cost, asigurare și navlu)
CIP	Carriage Insurance Paid (Transport și asigurare plătite până la)
CMP	Cost Mediu Ponderat
CPT	Carriage Paid To (Transport plătit până la)
CSCI	Clasificarea Standard de Comerț Internațional
DAP	Delivered at Place (Livrat la locul convenit)
DAT	Delivered at Terminal (Livrat la terminal)
DDP	Delivered Duty Paid (Livrat cu taxele vamale plătite)
DEX	Dicționarul Explicativ al limbii române
DVI	Declarația Vamală de Import
E	Exporturi
EEC	European Economic Community (Comunitatea Economică Europeană)
EXW	EX Works (Franco Fabrică)
FAS	Free Alongside Ship (Franco de-a lungul vasului)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Financiară din Statele Unite)
FCA	Free Carrier (Franco transportator)
FIFO	First In, First Out (Primul intrat – primul ieșit)
FOB	Free on Board (Liber la bord)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Acordul General pentru Tarife și Comerț)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Principii de contabilitate general acceptate)
I	Importuri
IAS	International Accounting Standards (Standarde Internaționale de Contabilitate)
IASC	International Accounting Standards Committee (Comitetul de Standarde Internaționale de Contabilitate)
ICC	International Chamber of Commerce (Camera Internațională de Comerț)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Standarde Internaționale de Raportare Financiară)

LISTA ABREVIERILOR

INCOTERMS	Internațional Commercial Terms (Termeni și condiții comerciale internaționale)
INS	Institutul Național de Statistică
ISO	International Organization for Standardization (Organizația Internațională de Standardizare)
LIFO	Last In, First Out (Ultimul intrat – primul ieșit)
M.O.	Monitorul Oficial
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Organizația Tratatului Atlanticului de Nord)
OMC	Organizația Mondială a Comerțului
ONG	Organizație Neguvernamentală
ONU	Organizația Națiunilor Unite
RAFTD	Revised American Foreign Trade Definitions (Definițiile revizuite de comerț american exterior)
RC	Rulaj Creditor
RD	Rulaj Dedor
SCE	Societate de Comerț Exterior
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts (Declarația de concepte financiar-contabile)
SFC	Sold Final Creditor
SFD	Sold Final Debitor
SM	Stat Membru
SNE	Strategia Națională de Export
SUA	Statele Unite ale Americii
TSC	Total Sume Creditoare
TSD	Total Sume Debitoare
TVA	Taxa pe Valoarea Adăugată
UE	Uniunea Europeană
USD	United States Dollar (Dolar american)
VIIES	VAT International Exchange System (Sistemul de schimb de informații privind TVA)

INDEXUL TABELELOR

1. Tabelul nr. 1.1.	<i>Soldul balanței comerciale a României în perioada 1990-2010</i>	48
2. Tabelul nr. 1.2.	<i>Evoluția unor indicatori ai economiei naționale</i>	61
3. Tabelul nr. 2.1.	<i>Condițiile de livrare INCOTERMS 2010</i>	87
3. Tabelul nr. 2.2.	<i>Conținutul condițiilor de livrare INCOTERMS 2010</i>	88
4. Tabelul nr. 2.3.	<i>Distribuirea costurilor între vânzător și cumpărător</i>	90
5. Tabelul nr. 2.4.	<i>Documente necesare conform INCOTERMS</i>	91
6. Tabelul nr. 2.5.	<i>Prețurile de tranzacție și caracteristicile acestora</i>	94
7. Tabelul nr. 2.6.	<i>Prețurile de licitație și particularitățile acestora</i>	95
8. Tabelul nr. 2.7.	<i>Caracteristicile altor categorii de prețuri</i>	96
9. Tabelul nr. 2.8.	<i>Corespondența dintre valoarea facturată, valoarea statistică și condițiile de livrare în comerțul intracomunitar</i>	98
10. Tabelul nr. 2.9.	<i>Structura prețului extern de vânzare</i>	101
11. Tabelul nr. 2.10.	<i>Documente referitoare la transportul intracomunitar al bunurilor</i> .	153
12. Tabelul nr. 3.1.	<i>Structura exportului de mărfuri</i>	178
13. Tabelul nr. 3.2.	<i>Corespondența dintre componentele prețului extern și conturile în care se reflectă</i>	180
14. Tabelul nr. 3.3.	<i>Structura importului de mărfuri</i>	216
15. Tabelul nr. 5.1.	<i>Indicatori economico – financiari privind comerțul exterior</i>	322
16. Tabelul nr. 5.2.	<i>Structura notei explicative referitoare la comerțul exterior</i>	332

INDEXUL FIGURILOR

1. Figura nr. 1.1.	<i>Componentele comerțului exterior</i>	25
2. Figura nr. 1.2.	<i>Obiectivele Uniunii vamale</i>	30
3. Figura nr. 1.3.	<i>Condiții privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată</i>	31
4. Figura nr. 1.4.	<i>Funcțiile politicii comerciale</i>	33
5. Figura nr. 1.5.	<i>Instrumente de politică comercială de natură tarifară</i>	34
6. Figura nr. 1.6.	<i>Structura barierelor netarifare conform GATT</i>	36
7. Figura nr. 1.7.	<i>Particularitățile barierelor netarifare</i>	36
8. Figura nr. 1.8.	<i>Politica comercială promoțională și de promovare a exporturilor</i> ..	37
9. Figura nr. 1.9.	<i>Subsistemele economiei mondiale actuale</i>	40
10. Figura nr. 1.10.	<i>Evoluția comerțului exterior al României</i>	49
11. Figura nr. 1.11.	<i>Structura exportului pe grupe de bunuri</i>	52
12. Figura nr. 1.12.	<i>Evoluția exportului pe grupe de bunuri</i>	52
13. Figura nr. 1.13.	<i>Structura importului pe grupe de bunuri</i>	54
14. Figura nr. 1.14.	<i>Evoluția importului pe grupe de bunuri</i>	54
15. Figura nr. 1.15.	<i>Orientarea geografică a exportului României</i>	58
16. Figura nr. 1.16.	<i>Orientarea geografică a importului României</i>	59
17. Figura nr. 1.17.	<i>Evoluția exporturilor pe zone geografice</i>	59
18. Figura nr. 1.18.	<i>Evoluția importurilor pe zone geografice</i>	60
19. Figura nr. 1.19.	<i>Evoluția indicatorilor economiei naționale</i>	61
20. Figura nr. 1.20.	<i>Dinamica comerțului internațional – Export FOB</i>	64
21. Figura nr. 1.21.	<i>Dinamica volumului total al – Export FOB, după contribuția țărilor participante la comerțul internațional</i>	65
22. Figura nr. 1.22.	<i>Ponderele comerțului internațional al unor țări, în comerțul mondial – Export FOB</i>	65
23. Figura nr. 1.23.	<i>Dinamica exportului FOB, pe locuitor</i>	66
24. Figura nr. 1.24.	<i>Dinamica comerțului internațional – Import CIF</i>	67
25. Figura nr. 1.25.	<i>Dinamica volumului total al – Import CIF, după contribuția țărilor participante la comerțul internațional</i>	67
26. Figura nr. 1.26.	<i>Ponderele comerțului internațional al unor țări, în comerțul mondial – Import CIF</i>	68
27. Figura nr. 1.27.	<i>Dinamica comerțului internațional – Import CIF, pe locuitor</i>	69
28. Figura nr. 1.28.	<i>Dinamica soldului balanței comerciale</i>	69
29. Figura nr. 1.29.	<i>Dinamica soldului balanței comerciale, pe locuitor</i>	70
30. Figura nr. 1.30.	<i>Decalaje ale nivelului exportului FOB al țărilor participante la comerțul mondial față de țara cu performanța maximă</i>	73
31. Figura nr. 1.31.	<i>Decalaje ale nivelului importului CIF al țărilor participante la comerțul mondial față de țara cu performanța maximă</i>	74
32. Figura nr. 4.1.	<i>Clasificarea tranzacțiilor combinate de comerț exterior după scopul în care se efectuează</i>	252

33. Figura nr. 4.2.	<i>Clasificarea tranzacțiilor combinate de comerț exterior după obiectul lor</i>	252
34. Figura nr. 4.3.	<i>Mecanismul de derulare a compensației simple</i>	256
35. Figura nr. 4.4.	<i>Modalitatea de realizare a compensațiilor bilaterale lărgite</i>	261
36. Figura nr. 4.5.	<i>Procedura de rambursare a drepturilor de import</i>	274
37. Figura nr. 4.6.	<i>Mecanismul derulării tranzacției triunghiulare intracomunitare</i> ...	288
38. Figura nr. 4.7.	<i>Modalitatea de realizare a tranzacției triunghiulare „false”</i>	292
39. Figura nr. 4.8.	<i>Tehnica derulării tranzacției triunghiulare extracomunitare</i>	295
40. Figura nr. 4.9.	<i>Procedura de realizare a tranzacției triunghiulare mixte cu import</i>	298
41. Figura nr. 4.10.	<i>Mecanismul derulării tranzacției triunghiulare mixte cu export</i>	300
42. Figura nr. 5.1.	<i>Contabilitatea ca sistem informațional pentru deciziile economice</i> .	310
43. Figura nr. 5.2.	<i>Câmpul cunoașterii în contabilitate</i>	311
44. Figura nr. 5.3.	<i>Fluxul informației contabile</i>	312
45. Figura nr. 5.4.	<i>Sistemul informatic, parte a sistemului informațional contabil</i>	313
46. Figura nr. 5.5.	<i>Deosebiri între componentele sistemului informațional contabil</i>	315
47. Figura nr. 5.6.	<i>Diferențieri privind organizarea și conducerea componentelor sistemului informațional contabil</i>	316
48. Figura nr. 5.7.	<i>Deosebiri privind cadrul de analiză al componentelor sistemului informațional contabil</i>	317
49. Figura nr. 5.8.	<i>Interdependența dintre componentele sistemului informațional contabil</i>	318

INTRODUCERE

În condițiile lumii contemporane, participarea activă la diviziunea internațională a muncii reprezintă o componentă esențială a procesului de dezvoltare a fiecărei țări, piața și mecanismele acesteia parcurgând, în evoluția lor, un drum anevoios și îndelungat, dovedind însă, pe întregul traseu istoric, mari posibilități de perfecționare și adaptare la situații concrete, foarte diferite. În acest context, adâncirea și diversificarea interdependențelor economice dintre țările lumii, mai ales după cel de-al doilea război mondial, au readus ***problema relațiilor economice internaționale în prim plan, atât pentru specialiști, cât și pentru marele public.***

Privind din această perspectivă, constatăm că, în decursul gândirii istoriei economice, cei mai reprezentativi economiști ai lumii au încercat să găsească un răspuns la două întrebări fundamentale legate de relațiile economice internaționale, întrebări care, în principiu, se referă la cauzele comerțului, în general, și ale comerțului exterior, în special, fără a exclude câștigul obținut din aceste tranzacții. Astfel, modelele elaborate de-a lungul timpului au evoluat de la mercantilism, avantaj absolut și avantaj comparativ, în cadrul teoriei clasice, la resurse și comerț cu factori specifici și avantajul comparativ, în cadrul teoriei moderne. Prin urmare, ***conținutul și performanțele diferitelor teorii referitoare la comerțul exterior*** sunt influențate nu numai de problemele practice aflate la ordinea zilei, dar și de starea generală a gândirii de ansamblu și de progresele realizate în epistemologia și metodologia cunoașterii științifice.

Însă, ca întotdeauna, în decursul epocii moderne și contemporane, aspectele normative și cele cognitive s-au interferat continuu, încurajând progresul gândirii economice și, implicit, teoriile despre comerțul exterior și practicile comerciale externe, în contextul în care, nicio țară, indiferent de resursele de care dispune și de mărimea acesteia, nu-și poate asigura toate bunurile de care are nevoie exclusiv din producția internă, motiv pentru care trebuie să deruleze activitate de comerț exterior prin entități specializate, astfel încât, implicarea în dezvoltarea de afaceri pe plan internațional devine, în unele situații, o condiție nu numai pentru mărimea profitului, dar și pentru însăși existența unor societăți. Prin urmare, putem aprecia că ***economia mondială*** de astăzi nu mai reprezintă o simplă sumă de economii și piețe naționale puse în contact, ci un sistem global-universal, unitar prin inter-relațiile existente între subsistemele componente, dar, în același timp, extrem de eterogen și contradictoriu, prin structura sa.

Astfel, în contextul profundelor transformări economico-financiare, care au loc atât la nivel național, dar mai ales global, este tot mai evidentă necesitatea și oportunitatea implicării tot mai accentuate a informațiilor contabile în procesul managerial, în condițiile creșterii credibilității și relevanței acestora în percepția diferitelor categorii de utilizatori.

Dacă ținem seama că, de la impunerea ei ca tehnică distinctă, ***contabilitatea*** s-a plasat constant într-o relație de interdependență cu mediul economic, social și cultural, putem aprecia că multitudinea schimbărilor economice, financiare și juridice care se manifestă, la nivelul piețelor internaționale, în mod cu totul aparte în ultimele decenii, au reprezentat și încă reprezintă ***provocări constante pentru îmbunătățirea calității și implicării informației contabile***

în procesul gestionării permanente a tuturor activităților și tranzacțiilor comerciale care se preconizează a avea loc la nivel macro și microeconomic.

Constatăm, de fapt, că globalizarea piețelor, internaționalizarea și mondializarea într-un trend ascendent al economiilor naționale, explozia informațională, amplificarea concurenței, și, nu numai, au exercitat o importantă influență asupra mediului de afaceri și, implicit, asupra tuturor domeniilor de activitate și a entităților prin care acestea se realizează, tranzacțiile comerciale constituind, de cele mai multe ori, forma exclusivă de internaționalizare, mai ales în cazul firmelor mici și mijlocii.

Privind din această perspectivă, *apreciem că informația contabilă, care se obține în condițiile unui referențial global, trebuie să se adapteze, la rândul său, schimbărilor amintite, iar instrumentele și procedurile specifice acesteia trebuie să faciliteze fundamentarea deciziilor economice și gestionarea riscurilor, în cunoștință de cauză, astfel încât tranzacțiile care se realizează să asigure obținerea efectelor preconizate.*

În acest context, am considerat că un demers de cercetare, care să vizeze **informația contabilă și gestiunea tranzacțiilor de comerț exterior**, cu abordarea în precedent a aspectelor de natură fiscală, care influențează modelele contabile specifice acestor operații, este nu numai unul folositor, dar și, sperăm, binevenit, atât în rândul teoreticienilor, cât și al practicienilor, având în vedere tratarea oarecum limitată a acestui domeniu.

Astfel, în vederea atingerii scopului propus, cercetarea științifică pe care urmează să o efectuăm va fi orientată, inițial, către dezbaterile de natură teoretică, în special cele conceptuale și metodologice, specifice temei abordate, pentru ca ulterior, intervenția științifică să poată oferi posibilitatea identificării unor soluții practice care să țină seama de îmbunătățirea metodologiei contabile și fiscale aferente gestiunii tranzacțiilor de comerț exterior.

În acest sens, demersul științific vizează o serie de **obiective**, care constau în:

- ✚ prezentarea delimitărilor conceptuale și a fundamentărilor teoretice și metodologice specifice gestiunii diferitelor categorii de operațiuni referitoare la comerțul exterior;
- ✚ realizarea unui studiu critic asupra modului actual de organizare a sistemului contabil și fiscal caracteristic tranzacțiilor comerciale intracomunitare, în contextul aderării țării noastre la Uniunea Europeană;
- ✚ identificarea aspectelor teoretice și metodologice semnificative privind perspectiva politicilor contabile referitoare la operațiunile comerciale internaționale, cu abordarea, în prealabil, a regimului fiscal specific respectivelor afaceri;
- ✚ prezentarea tratamentelor contabile și fiscale caracteristice tranzacțiilor combinate de comerț exterior, corelate cu mecanismele și procedeele comerciale specifice acestora;
- ✚ analiza utilității și calității informației contabile privind tranzacțiile de comerț exterior, astfel încât aceasta să răspundă necesităților informaționale ale diferitelor categorii de utilizatori, nevoi care sunt complexe și, uneori, chiar contradictorii.

Ținând cont de obiectivele propuse, în scopul realizării acestora, vom folosi **suportul metodologic și teoretico-științific** oferit de literatura de specialitate în domeniul temei abordate, concluziile unor analize, rapoarte, statistici sau previziuni prezentate de autoritățile publice din țara noastră și din străinătate, iar acolo unde este cazul, luând în considerare, în permanență, legislația fiscală, care influențează semnificativ metodologia și, implicit, informația contabilă specifică tranzacțiilor de comerț exterior.

Astfel, în vederea atingerii finalității propuse, **metodele de cercetare** pe care urmează să le utilizăm vizează atât abordări generale, cât și specifice, în special documentarea, analiza comparativă, observația participativă și neparticipativă, ipostază care ne permite să estimăm că demersul științific va căpăta pe lângă un caracter descriptiv și unul empiric, concretizat în studiul pe care îl vom realiza la nivelul entităților care derulează activitate de comerț exterior.

În acest context, pe lângă literatura de specialitate studiată aferentă domeniul cercetat, **suportul informațional** al lucrării se bazează pe cunoașterea legislației fiscale, vamale și contabile specifică tranzacțiilor de comerț exterior, pe datele prezentate de Institutul Național de Statistică, dar și pe cele preluate de la firmele supuse analizei.

Referindu-ne la **structura lucrării**, putem aprecia că aceasta respectă exigențele elaborării unui astfel de material, însumând, în acest sens, o introducere, cinci capitole, concluzii, propuneri și dezvoltări ulterioare, anexe și bibliografie, capitole a căror ordine și conținut au fost astfel alese, încât să respecte, pe de o parte, principiile de expertiză științifică și de sistematizare a informațiilor, de coerență, de consistență și de conținut a lucrării, iar, pe de altă parte, pe cele care vizează latura psiho-pedagogică, legate de accesibilitatea și calitatea informației oferită utilizatorilor, de coeziunea dintre ideile expuse și de complexitatea crescândă a acestora.

Prin urmare, lucrarea este gândită și, implicit, concepută, astfel încât să poată răspunde obiectivelor propuse prin studiul realizat, a cărui finalitate se va regăsi în elaborarea unui material complex privind comerțul exterior, ținte care considerăm că vor fi atinse prin îmbinarea permanentă și riguroasă a abordărilor teoretice cu cele practice, specifice entităților care derulează activitate de comerț exterior, fie că ne referim la tranzacții intracomunitare, afaceri comerciale extracomunitare sau la operațiuni combinate de comerț exterior.

Astfel, primul capitol, intitulat „**Delimitări și fundamentări teoretice specifice gestiunii tranzacțiilor de comerț exterior**”, va fi destinat studiului contextului actual, românesc și global, în care se realizează tranzacțiile de comerț exterior, ocazie cu care vom poziționa activitatea efectuată în acest domeniu de entități din țara noastră, în corelație cu evoluțiile comerțului internațional realizat de firme din țări situate sau nu în același areal geografic.

Așadar, ne vom orienta atenția, mai întâi, asupra identificării și definirii activităților care compun comerțul exterior, ținând cont că, în decursul epocii moderne și contemporane, aspectele normative și cele cognitive s-au interferat continuu, încurajând progresul gândirii economice și, implicit, teoriile despre comerțul exterior și practicile comerciale externe.

Pornind de la considerentul că, în literatura de specialitate, sub denumirea de **tranzacții de comerț exterior** sunt tratate o gamă mai largă sau mai restrânsă de activități economice și raporturi juridice, care iau naștere între părțile implicate direct în realizarea acestora (vânzător și cumpărător), fără a exclude însă posibilitatea de a li se alătura și alte entități care contribuie la încheierea, executarea și lichidarea operațiunilor sau a raporturilor juridice sau chiar administrative, adiacente operațiunilor de comerț exterior, **obiectivul studiului vizează o nouă delimitare conceptuală, teoretică și metodologică, a componentelor gestiunii tranzacțiilor de comerț exterior, din perspectiva aderării țării noastre la Uniunea Europeană, structură care va sta la baza realizării întregului demers al cercetării științifice efectuate.**

Având în vedere multitudinea și complexitatea formelor de realizare a activității de comerț exterior, considerăm că este necesară cunoașterea detaliată a modului de derulare a