

## APPLICATION ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF EXPORT OPERATIONS

## ASPECTE APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR DE EXPORT

**Maria RUSU**

[danu-maria@mail.ru](mailto:danu-maria@mail.ru)

**Iuliana ȚUGULSCHI**, ORCID ID: 0000-0001-8544-7327

[tugulschi.i@ase.md](mailto:tugulschi.i@ase.md)

Academia de Studii Economice din Moldova

***Abstract.** The agriculture and agri-food sector is a substantial driver of Moldova's international trade and export competitiveness. This note examines numerous studies that have been done to date on Moldova's agriculture sector and its export competitiveness, synthesizes the findings, and presents recommendations. In order for significant exports to the EU to become reality, Moldova's farmers and exporters will need to adhere to the high product quality standards and traceability required in these markets, improve the quality of packaging, and in some cases, adjust the grading specifications. Achieving this requires actions to improve practices during growing and harvest; improve post-harvest handling and infrastructure; and improve the flow of market information and requirements to producers.*

**Keywords:** exports, producers, economy, VAT

**JEL:** M41

### Introducere

Comerțul reprezintă cea mai importantă ramură a economiei naționale, care realizează circulația mărfurilor, cum ar fi schimbul de mărfuri, cumpărare-vânzare mărfurilor și satisfacerea cererii consumatorilor.

Importanța comerțului extern în economia națională este extrem de valoroasă reprezentând o perspectivă benefică de dezvoltare a țării și constituie un factor de progres, care pune amprenta pe toate laturile existenței sociale, de la economie la politică și cultură, dezvoltând legăturile din țară și cu țările aflate în vecinătate. Îmbunătățirea relațiilor internaționale cu cumpărătorii și furnizorii străini, necesită ținerea conformă și corectă a contabilității operațiunilor economice privind exportul de mărfuri.

Exportul reprezintă totalitatea operațiunilor prin intermediul cărora o parte din mărfurile, bunurile sau produsele fabricate pe teritoriul țării se vând în exteriorul acesteia. [3; pag. 270].

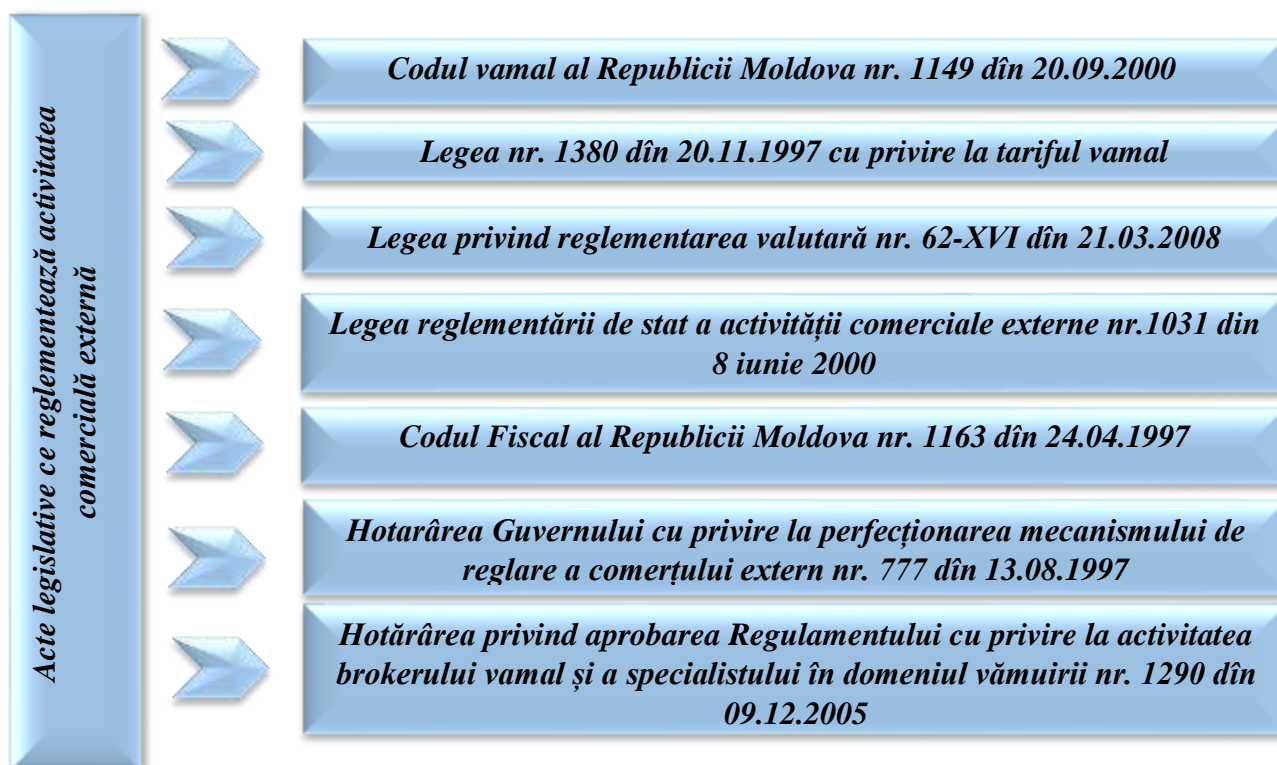
Exportul reprezintă posibilitatea creșterii economiei naționale prin faptul că bunurile sunt vândute pe piață externă, iar mijloacele bănești revin în țară. Sunt create relații cu companiile din străinătate acestea contribuind la perfecționarea mediului de afaceri [5; pag.12-13].

### Metodele de cercetare utilizate

La baza cercetării s-au utilizat mai multe metode și anume: metoda de analiză și sinteză, documentarea bazată pe studierea surselor bibliografice, observația, metoda comparativă, metoda inductivă și deductivă. La fel, s-a făcut referire la surse de informare cu referință la tema abordată.

### Conținutul de bază

Dintre acte legislative și normative privind operațiunile de export pot fi menționate următoarele:



**Figura 1.1. Actele legislative care stau la baza comerțului exterior**

*Sursa: elaborată de autor*

Pentru efectuarea exportului de bunuri este necesară implicarea mai multor părți: exportatorul, organele de certificare, organele vamale, brokerul vamal, transportatorul, importatorul și băncile comerciale.

Vom examina modul de contabilizare operațiunilor de export a mărfurilor în baza datelor entității C.Î. "Fruitagro".

**Exemplul 1.** Entitatea C.Î. "Fruitagro" rezident al Republicii Moldova la data de 01.10.2021 a îndeplinit obligațiunile stipulate în contract nr.1908/19 din 19.08.2019 și a livrat struguri proaspeți "Moldova" cumpărătorului "FUDLOGISTIK", conform declarației vamale nr. BRK 3815602005 din 01.10.2021 în cantitate de 19600 kg, conform cărora valoarea mărfurilor exportate constituie 15 288.00 EUR, calculul proceduri vamale a constituit 556,48 lei. Cursul oficial a valutei EURO stabilit de BNM la data de 01.10.2021 a fost de 20,3927 lei. Costul efectiv a marfurilor vândute constituia 108 955, 04 lei. Marfa a fost achitată după livrare de către cumpărător la data de 18.10.2021 în sumă totală de 15 288.00 EUR. Serviciile de transport auto internațional au constituit 38 771.04 lei, conform facturii fiscale AAL 4545233 din 03.10.2021 însoțit de CMR. Achitarea pentru cheltuelile de transport a fost efectuată după ce s-a efectuat serviciul la data de 18.10.2021 în sumă de 38 771,04 lei .

Cheltuelile privind certificatul fitosanitar au fost facturate conform facturii fiscale EAA 007255059 la data 02.10.2021 a constituit 108,00 lei fără TVA fiind transferate la data de 18.10.2021.

S-au acordat servicii de broker în baza facturii fiscale EAA 007470425 din 18.10.2021 în sumă de 540 lei inclusiv TVA 90,00 lei. Achitarea pentru serviciile de broker s-a efectuat la data de 18.10.2021. Drepturile de export au fost achitate în avans din contul curent în monedă națională la data de 28.10.2021 în sumă de 10 000,00 lei.

**Tabelul 1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor aferente exportului de mărfuri la C.Î. „Fruitagro”**

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Dt	Ct
1	Reflectăm acordarea avansului vamei pentru drepturi de import export	10 000,00	234	242
2	Înregistrăm operațiunea de export a strugurilor la data de 01.10.2021 în valoare de 15 288 euro la cursul 20,3927 lei/euro = 311 763,60 lei	311 763,60	221	611
3	Reflectăm costul mărfurilor exportate la data de 01.10.2021	108 955,04	711	217
4	Înregistrarea procedurilor vamale aferent exportului 311 763,60 lei x 0,1% = 311,76 lei	311,76	712	544
5	Înregistrarea sigiliului vamal 2 euro x 20,3927 = 40,79 lei	40,79	712	544
6	Reflectarea perfectării informaționale de către Biroul Vamal 4 euro x 20,3927 = 81,57 lei	81,57	712	544
7	Înregistrarea cheltuielilor pentru certificatul de origine 6 euro x 20,3927 = 122,36 lei	122,36	712	544
8	Stingem datoria cu avansul acordat 311,76 lei + 40,79 lei + 81,57 lei + 122,36 lei = 556,48 lei	556,48	544	234
9	Înregistrarea cheltuielilor pentru certificatul fitosanitar pentru export fără TVA la data de 02.10.2021	108,00	712	521
10	Înregistrarea serviciilor de transport auto aferent exportului la data de 03.10.2021 fără TVA	38 771,04	712	521
11	Înregistrarea cheltuielilor pentru servicii de brokeraj vamal la data 18.10.2021, la suma fără TVA Înregistrarea TVA 20 % aferent serviciilor de brokeraj vamal	450,00 90,00	712 534	521 521
12	Achitarea datoriei pentru serviciile de transport	38 771,04	521	242
13	Achitarea datoriei pentru certificatul fitosanitar	108,00	521	242
14	Achitarea datoriei pentru servicii de brokeraj vamal	540,00	521	242
15	Reflectarea încasării creanței la data de 18.10.2021 pentru strugurii exportați 15 288 euro x 20,0807 lei/euro = 306 933,74 lei	306 933,74	243	221
16	Înregistrarea diferenței de curs valutar nefavorabilă (20,3927-20,0807) x 15 288,00 euro = 4 769,86 lei	4 769,86	722	221

În conformitate cu Codul Fiscal (titlul III), taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect, pe care îl percepe statul din valoarea adăugată a produselor fabricate, serviciilor prestate, calificate drept livrate, precum și din valoarea bunurilor și serviciilor importate [4 pag. 277].

Conform legislației în vigoare, la data în care serviciul vamal va permite ca valorile materiale de export să treacă frontiera, apare obligația fiscală și, în această zi, se emite factura (invoce).

Subiectul impozabil cu TVA depune cerere la Serviciul Fiscal de Stat în care se indică suma TVA de restituit. Această sumă trebuie să coincidă cu TVA spre restituire din Declarația privind TVA, boxa 22, cu excepția restituirii TVA agenților economici ce procură autovehicule de transport al pasagerilor. Dacă contribuabilul decide de a îndrepta suma TVA spre restituire pentru stingerea datoriei fiscale, acesta depune cererea respectivă cu indicarea datoriei față de buget ce urmează a fi stinsă prin compensare sau restituirea mijloacelor [4; pag. 490].

Conform Regulamentului privind restituirea TVA suma TVA spre restituire se determină în funcție de tipul livrărilor de bunuri și servicii efectuate de către subiectul impozabil. În livrările de bunuri și servicii impozabile cu TVA la cota zero se determină astfel:

- suma TVA trecută în cont în perioada fiscală din operațiile de procurări și de import și achitată la momentul controlului prin intermediul conturilor bancare, care include și sumele transferate în stângerea datoriilor creditorilor față de bugetul de stat, bugetele administrativ-teritoriale, asigurărilor sociale, față de organele vamale;
- suma TVA aferentă livrărilor la cota zero prin produsul cotei-standard a TVA (20%) și a valorii impozabile a livrărilor;
- suma TVA spre restituire ca diferența dintre suma TVA trecută în cont din perioada fiscală curentă, inclusiv din cea precedentă și suma TVA calculată pentru valoarea bunurilor (serviciilor) livrate, dar nu mai mare decât TVA trecută în cont și achitată prin contul bancar sau nu mai mare decât TVA pentru livrarea la cota zero [2].

**Exemplu 2.** Conform cererii depuse la Serviciul Fiscal de Stat nr. 22565-C din 15.12.2021, întreprinderea a solicitat restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de mărfuri la export scutite de T.V.A. cu drept de deducere, în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) din Codul fiscal pentru perioadele fiscale L/08/2021-L/11/2021 în suma de 1 265 482 lei.

Entitatea "C.Î. Fruitagro" pe data de 14.12.2021 a prezentat declarația privind TVA (TVA12) în care a fost indicată suma solocitată spre restituire în boxa nr.22 pentru perioada L/08/2021-L/11/2021 cu suma de 1 265 482,00 lei. Deoarece entitatea a avut ultimul control fiscal pentru perioada februarie 2021, a fost efectuat controlul corectitudinii calculării și plenitudinii a declarării TVA pentru perioada fiscală L/03/2021- L/11/2021, unde încălcări nu s-au stabilit. Pentru perioada fiscală L/08/2021- L/11/2021 pentru care a fost solicitată restituirea sumei TVA CÎ „Fruitagro” a efectuat livrări de mărfuri, conform art. 104 lit.(a) din Codul Fiscal, livrări scutite de TVA cu drept de deducere la suma totală de  $15\,818\,528\text{ lei} \times 8\% = 1\,265\,482\text{ lei}$ .

Calculul privind aprecierea TVA spre restituire din buget, este reflectat în anexa nr.1 , care este parte componenta a actului de control.

Astfel au fost efectuate următoarele livrări:

**Tabelul 2 . Date privind livrările impozabile cu TVA la cota redusă la C.Î. „Fruitagro”**

Perioada fiscală	Suma totală a livrărilor impozabile cu TVA la cota redusă	TVA 8%
August 2021	1 481 208	118 496
Septembrie 2021	2 871 359	229 709
Octombrie 2021	7 266 183	581 295
Noiembrie 2021	4 199 778	335 982
<b>TOTAL</b>	<b>15 818 528</b>	<b>1 265 482</b>

- Suma TVA aferentă livrărilor impozabile cu TVA la cota redusă prin aplicarea cotei reduce (8%) la valoarea acestor livrări constituie **1 265 482 lei** ( $15\,818\,528\text{ lei} \times 8\%$ ).
- Suma T.V.A spre deducere din perioada precedentă la situația din 01.08.2021 constituie **1 028 011 lei**.
- Suma T.V.A aferentă livrărilor la cota-standard 20% pentru perioada fiscală L/08/2021-L/11/2021 constituie **54 870 lei**.

- Suma T.V.A aferentă livrărilor la cota-redușă 8% pentru perioadele fiscale L/08/2021-L/11/2021 constituie **277 555 lei**.
- Suma T.V.A spre deducere aferentă mărfurilor și serviciile procurate, importate pentru perioada fiscală L/08/2021-L/11/2021 constituie **1 919 326 lei**.
- Suma TVA spre deducere în perioada ulterioară la situația de 30.11.2021 constituie  $(1\ 028\ 011\ \text{lei} + 1\ 919\ 326\ \text{lei} - 54\ 870\ \text{lei} - 277\ 555\ \text{lei} - 1\ 265\ 482\ \text{lei}) = \mathbf{1\ 349\ 430\ \text{lei}}$ .

După efectuarea controlului fiscal a fost eliberat Actul și Decizia cu privire la restituirea sumelor T.V.A din buget pe data de 30.12.2021 unde a fost stipulat că s-a acceptat TVA spre restituire din buget suma de 1 265 482 lei.

La data 05.01.2022 a fost primită plata în sumă de 1 265 482,00 lei și sau reflectat în contabilitate în modul următor:

1. Reflectarea sumei TVA spre restituire conform declarației:

*Debit contul 232 „Creanțe preliminate”*

*232.1., Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul” 1 265 482,00 lei*

*Credit contul 534 „Datorii față de buget”*

*subcontul 534.4 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” 1 265 482,00 lei*

2. Restituirea sumei TVA acceptată spre restituire conform deciziei :

*Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”*

*subcontul 242.1 „Conturi curente în monedă națională” 1 265 482,00 lei*

*Credit contul 232 „Creanțe preliminate”*

*232.1., Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul” 1 265 482,00 lei*

Astfel, putem menționa că procedura de restituire are drept scop evitarea dublei impunerii cu TVA, dar pentru exportator prezintă un avantaj privind restituirea TVA.

### **Concluzii și recomandări.**

Una din prioritățile majore ale Republicii Moldova constă în creșterea posibilităților de a mări volumele de export. Procesul de export trebuie să devină cât mai clar, mai explicit, mai simplu, încurajând astfel oamenii de afaceri să devină mai activi și mai eficienți în acest domeniu.

Reieșind din cele relatate pe parcursul cercetării, putem menționa că entitățile se confruntă cu următoarele aspecte problematice în timpul exportului:

- multitudinea actelor permise care trebuie îndeplinite minuțios, pun în dificultate pe micii producători .
- lipsa mijloacelor de transport spre Uniunea Europeană în situația de maximă cerință. Se datorează și lipsei de acte permise pentru mijloacele de transport, precum și lipsei de încărcături spre Moldova din Uniunea Europeană. Imposibilitatea de a contracta mașini din Germania sau Ungaria, deoarece necesită acte speciale de intrare în țară, iar în anii precedenți se atesta o lipsă de permisiuni de transport și din țările CSI.
- Controlul fitosanitar este teritorial și se efectuează în ore limitate din cauza restricțiilor pandemice, iar deseori fizic nu se reușește.

Drept recomandări propunem următoarele:

- necesitatea implementării standardelor GLOBAL G.A.P. care prevede siguranța alimentului, sănătatea și bunăstarea lucrătorilor și protecția mediului ambiant. și GRASP fără de care este imposibil exportul spre piața Uniunii Europene;
- pentru facilitarea exportului produselor agricole se propune reducerea numărului de probe prelevate, necesare pentru investigațiile de laborator la certificarea loturilor de fructe pentru

export de către Agenția Națională pentru Siguranța Alimentelor prin simplificarea procedurilor de stabilire a inofensivității și a cerințelor fitosanitare față de produsele vegetale.

În baza materialelor colectate de la C.Î. „Fruitagro” atât și examinarea detaliată a documentelor și a actelor specifice operațiilor de export concluzionăm că tema cercetată prezintă un interes economic major în cadrul relațiilor economice externe.

### Referințe bibliografice

1. Codul vamal al Republicii Moldova: nr. 1149 din 20.09.2000: În *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007 nr. ed. special art.98. Modificat: LP204 din 24.12.2021.
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată: nr.93 din 01.02.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013 nr.27-30 art. 140. Modificat: HG 940 din 22.12.2020.
3. BAJEREAN, E., MELNIC, G., ȚUGULSCHI, I., BUGAN, C. Contabilitatea în comerț conform noilor reglementări contabile. Chișinău:ASEM. 2016 ISBN 978-9975-53-613-4.
4. BUCUR, V., GRAUR A. Contabilitatea impozitelor. 2016 618 p. ISBN: 978-9975-75-830-7
5. TOMA, C. Contabilitatea exportului și importului de mărfuri. Iași:Tipo Moldova, 2013.295 p. ISBN 9786066763318.
6. SEVERIN, V., Pentru plățile prelabile primite de la nerezidenți nu se calculează TVA. În: *Contabilitate și audit*, Chișinău. 2021, nr.9.
7. SEVERIN, V., În ce cazuri restituirea TVA poate fi acordată fără efectuarea controlului fiscal. În: *Contabilitate și audit*, Chișinău. 2021, nr.4.