

CAPITOLUL 2

Contabilitatea stocurilor, producției în curs de execuție și relațiilor de decontare cu terții

- 2.12. Delimitări și structuri privind datoriile și creanțele
- 2.13. Particularitățile evaluării datoriilor și creanțelor
- 2.14. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții
- 2.15. Contabilitatea decontărilor ocazionate de folosirea forței de muncă
- 2.16. Contabilitatea decontărilor cu bugetele și alte organisme publice
- 2.17. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului și cu asociații
- 2.18. Contabilitatea decontărilor cu debitorii și creditorii diverși
- 2.19. Contabilitatea operațiilor privind subvențiile, conturile de regularizare și asimilate
- 2.20. Contabilitatea decontărilor în cadrul unității
- 2.21. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor



2.15. Contabilitatea decontărilor ocasionate de folosirea forței de muncă

Considerente generale

Folosirea forței de muncă de către unități generează *relații de decontare cu salariații proprii, bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale și cu unele fonduri special constituite la dispoziția organismelor publice.*

Pentru munca prestată de angajați, unitățile beneficiare (denumite și “angajatori”) înregistrează obligații de plată a salariilor sau a altor sume cuvenite salariaților, potrivit legislației din domeniu.

Salariile nu pot fi stabilite sub un nivel minim prevăzut în legislația în vigoare, nivel care se actualizează periodic!!!

În cadrul decontărilor cu salariații se cuprind:

- *drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii;*
- *indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii;*
- *alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de unitate personalului pentru munca prestată și care se suportă, potrivit reglementărilor în vigoare, din fondul de salarii.*

Considerente generale

Totalitatea drepturilor cuvenite salariaților dau expresie **veniturilor brute ale acestora**, din care se rețin anumite sume.

Reținerile pot fi structurate în două categorii:

- *rețineri în favoarea unor terțe persoane fizice sau juridice*: impozitul pe venit, contribuția salariaților la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, chirii și rate la împrumuturi, sume datorate terților în baza unor sentințe judecătorești etc;
- *rețineri în favoarea propriei unități* pentru pagube produse acesteia, lipsuri în gestiune, sume nejustificate, avansuri și salarii necuvenite.

Totalitatea drepturilor cuvenite salariaților pentru munca depusă sau în virtutea calității de angajat reprezintă *fondul de salarii al unității*.

De asemenea, *fondul de salarii* reprezintă baza de calcul a contribuțiilor unității la diverse organisme publice sau sociale.

Sistemul de conturi utilizate

Evidența obligațiilor unității față de personal, reprezentate de salariile cuvenite acestuia în bani și/sau în natură, se asigură cu ajutorul contului de pasiv 421 “Personal - salarii datorate”:

- în **creditul** său se înregistrează salariile și alte drepturi cuvenite personalului (cu excepția stimulentei din profit și a indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă),
- iar în **debit** reținerile din salarii și sumele nete achitate salariaților,
- **soldul** creditor al contului reflectă sumele datorate salariaților.

Evidența obligațiilor către salariații aflați temporar în incapacitate temporară de muncă, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare datorate se asigură prin contul de pasiv 423 “Personal – ajutoare materiale datorate”:

- se **creditează** cu sumele datorate personalului sub formă de ajutoare materiale;
- se **debitează** cu reținerile efectuate și cu sumele nete achitate din ajutoare,
- **soldul** contului reflectă ajutoarele materiale datorate personalului.

Sistemul de conturi utilizate

În cazul îmbolnăvirilor angajatului, indemnizația pentru concediul medical se suportă din surse diferite:

- de către angajator, din prima zi până în a 5-a zi de incapacitate temporară de muncă
- de Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, începând cu ziua următoare celor suportate de angajator și până la data încetării incapacității temporare de muncă sau a pensionării acestora.

Sistemul de conturi utilizate

Pentru stimulentele din profit cuvenite salariaților intervine contul *de pasiv* **424 “Participarea personalului la profit”**, care *se creditează* cu sumele reprezentând valoarea primelor pentru participarea personalului la profit (644) și *se debitează* cu reținerile efectuate potrivit legii din stimulente și cu sumele nete achitate. *Soldul* creditor al contului exprimă stimulentele datorate și neachitate.

Sumele achitate ca avansuri la chenzina I sunt considerate creanțe ale unității față de salariați până în momentul decontării lor, fiind reflectate prin intermediul contului *de activ* **425 “Avansuri acordate personalului”**. În *debitul* contului se înregistrează sumele acordate sub formă de avansuri personalului, iar în *credit* valoarea avansurilor reținute de la salariați. *Soldul* debitor al contului reflectă avansuri acordate personalului și nedecontate.

Sumele cuvenite personalului și neridicate în termenul legal (3 zile lucrătoare), la unitățile care achită obligațiile față de salariați în numerar, sunt transferate într-un cont distinct, de așteptare, **426 “Drepturi de personal neridicate”**. Este un cont *de pasiv* care evidențiază în *credit* sumele neridicate de personal în termenul legal, iar în *debit* sumele achitate salariaților și drepturile neridicate prescrise. *Soldul* creditor reflectă drepturile neridicate de salariați.

Sistemul de conturi utilizate

Sumele reținute din drepturile de personal în favoarea diverșilor beneficiari sunt evidențiate prin contul de pasiv **427 “Rețineri din salarii datorate terților”**. În *credit* se reflectă sumele reținute de la salariați, iar în *debit* sumele achitate pe destinații. *Soldul* creditor reflectă sumele reținute și neachitate.

Pentru celelalte datorii și creanțe față de personal, care n-au fost avute în vedere anterior, intervine contul **428 “Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”**, dezvoltat pe două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

- 4281 “Alte datorii în legătură cu personalul”, cont de pasiv, și
- 4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”, cont de activ.

Obligațiile determinate de folosirea forței de muncă

Fondul de salarii constituie baza de calcul a **obligățiilor unității** către diferite organisme sociale, cum sunt:

Contribuțiile :

contribuția angajaților la asigurările sociale (CAS) – se determină prin aplicarea cotei procentuale de 25% la fondul de salarii lunar (4315);

contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate (CASS), determinată prin aplicarea cotei de 10% la fondul de salarii lunar (4316);

o cotă de 2,25% contribuție asiguratorie pentru muncă (436), suportata de angajator;

Datorii sau creanțe în contul asigurărilor sociale

Datoriile de achitat sau creanțele de încasat în contul asigurărilor sociale, care aparțin exercițiului curent, sunt evidențiate prin intermediul contului *bifuncțional* **438 “Alte datorii și creanțe sociale”**.

Contul 438 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II, pentru a reflecta separat datoriile și creanțele:

- 4381 “Alte datorii sociale”;
- 4382 “Alte creanțe sociale”.

Decontărilor ocazionate de folosirea forței de muncă

Exemplu

- Un angajat are un salariu brut de 4.500 lei. Avansul plătit este de 700 lei, impozitul este de 292 lei, reținerile datorate terților sunt de 100 lei, iar suma imputată angajatului este de 150 lei.

Sa se inregistreze in contabilitate operatiunile.

2.16. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, fondurile speciale și alte organisme publice

- ❖ **Impozitul pe profit/venit**
- ❖ **Taxa pe valoarea adăugată**
- ❖ **Impozitul pe venituri de natura salariilor**
- ❖ **Subvenții**
- ❖ **Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**
- ❖ **Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate**
- ❖ **Alte datorii și creanțe cu bugetul statului**

Delimitari conceptuale

Decontările cu bugetele și alte organisme publice includ:

obligatii ale unității generate de aplicarea prevederilor legislative:

- sumele datorate și suportate de unitate (impozitul pe profit/venit; accize; alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate);
- și sumele care sunt doar colectate de unitate în scopul virării lor (impozitul pe venituri de natura salariilor; TVA de plată).

creanțe ale unității, determinate de achitarea unor sume peste nivelul obligațiilor efective sau de care beneficiază întreprinderile în baza unor prevederi din legislație (subvenții; TVA de recuperat; alte impozite achitate în plus bugetului).

Cu excepția subvențiilor, care se încasează efectiv de la buget, celelalte creanțe ale unității față de buget, de regulă, se compensează cu obligațiile de aceeași natură înregistrate în perioadele următoare!!!

Impozitul pe profit/venit

Potrivit legislației, *profitul/pierderea* se stabilește trimestrial (*pentru majoritatea contribuabililor*), prin închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, cumulat de la începutul exercițiului financiar (121=6XX și 7XX=121).

Rezultatul exercițiului, denumit și *rezultat contabil* - suma totală a profitului sau pierderii exercițiului financiar ce figurează în contul 121 “Profit sau pierdere”.

Pentru stabilirea *rezultatului impozabil*, rezultatul contabil este corectat cu *veniturile neimpozabile* și *cheltuielile nedeductibile*.

De fapt, **profitul impozabil** se calculează ca diferență între *veniturile realizate din orice sursă* și *cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri* dintr-un an fiscal, din care se scad *veniturile neimpozabile* și la care se adună *cheltuielile nedeductibile* (exista și excepții)

Impozitul pe profit/venit

Cota normală de impozit pe profit este actualmente de **16%** din profitul impozabil.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

!!! Sarcina fiscală definitivă se stabilește la sfârșitul anului când se cunoaște mărimea efectivă a rezultatului exercițiului.

O particularitate în domeniul impozitării prezintă **microîntreprinderile** care trebuie să plătească: impozit pe venit astfel:

- 1% pentru microîntreprinderile care au salariați;

Impozitul pe profit/venit

Microîntreprinderile sunt reprezentate de persoanele juridice care îndeplinesc *cumulativ* următoarele condiții – *din punct de vedere fiscal*:

- realizează venituri, altele decât cele din activități desfășurate în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, în domeniile jocurilor de noroc sau activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale;
- realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- realizează venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro;
- capitalul social este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale;
- nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești.

... a se vedea Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Impozitul pe profit/venit

Impozitul datorat de microîntreprinderi se calculează prin aplicarea cotei de impozit la valoarea veniturilor din orice sursă, din care se scad:

- *veniturile aferente costurilor stocurilor de produse și serviciilor în curs de execuție,*
- *veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale,*
- *veniturile din subvenții ,*
- *veniturile din provizioane și ajustări pentru deprecieri etc.*

Evidența obligațiilor unității de a plăti impozit pe profit/venit la bugetul central sau local se asigură prin intermediul contului de pasiv 441 **“Impozit pe profit/venit”**.

Acesta se descompune în două conturi sintetice de gradul II:

- 4411 „Impozitul pe profit”
- 4418 “Impozitul pe venit”.

Impozitul pe profit/venit

Exemplu

1) O entitate economică înregistrează la sfârșitul primului trimestru al exercițiului curent un **profit impozabil** în valoare de 150.000 lei. Impozitul datorat pentru profitul obținut este de 150.000 lei x 16% = 24.000 lei.

		31.03.N			
1)	691	=	4411	24.000	24.000

2) Pe 24 aprilie se achită impozitul datorat bugetului.

		24.04.N			
2)	4411	=	5121	24.000	24.000

3) La sfârșitul lunii iunie, unitatea înregistrează un **profit impozabil** aferent trimestrului curent de 200.000 lei. În scopul stabilirii obligației față de buget, trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- - profit cumulativ obținut de la începutul exercițiului: 150.000+200.000 = 350.000 lei;
- - impozit pe profit datorat bugetului la sfârșitul lunii: 350.000 lei x 16% = 56.000 lei;
- - impozit pe profit deja înregistrat în contabilitate: 24.000 lei;
- - diferență de impozit neînregistrată: 56.000-24.000 = 32.000 lei;
- - impozit pe profit achitat: 24.000 lei;
- - diferență de impozit ce urmează a fi plătită: 32.000 lei.

Impozitul pe profit/venit

30.06.N

3)	691	=	4411	32.000		32.000	
----	-----	---	------	--------	--	--------	--

4) Pe 24 iulie se achită impozitul datorat bugetului.

24.07.N

4)	4411	=	5121	32.000		32.000	
----	------	---	------	--------	--	--------	--

5) La sfârșitul lunii septembrie, unitatea înregistrează o pierdere de 100.000 lei. În acest caz, pentru decontarea cu bugetul, trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- - profit cumulată obținut de la începutul exercițiului: $350.000 - 100.000 = 250.000$ lei;
- - impozit pe profit datorat bugetului la sfârșitul lunii: $250.000 \text{ lei} \times 16\% = 40.000$ lei;
- - impozit pe profit deja înregistrat în contabilitate: 56.000 lei;
- - impozit pe profit achitat: 56.000 lei;
- - impozit pe profit plătit în plus: $56.000 - 40.000 = 16.000$ lei

30.09.N

5)	691	=	4411	-16.000		-16.000	
----	-----	---	------	---------	--	---------	--

Dacă unitatea ar face parte din categoria microîntreprinderilor în locul contului 691 “Cheltuieli cu impozitul pe profit” intervine contul 698 “Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”, iar în locul contului 4411 „Impozitul pe profit” intervine contul 4418 “Impozitul pe venit”.

Taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este **un impozit indirect** care se datorează bugetului de stat de către toate unitățile care efectuează **operații impozabile**, fiind suportată de consumatorul final.

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a TVA se clasifică astfel:

- *operațiuni taxabile* la care se aplică cota standard de 19% sau cotele reduse de 9%, respectiv 5%;
- *operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere*, pentru care nu se datorează TVA, dar este permisă deducerea taxei datorată sau achitată pentru achiziții;
- *operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere*, pentru care nu se datorează TVA și nu este permisă deducerea taxei datorată sau achitată pentru achiziții;
- *importuri și achiziții intracomunitare*, scutite de TVA;
- *operațiuni scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire*, pentru care nu se datorează TVA și nu este permisă nici deducerea taxei datorată sau achitată pentru achiziții (persoanele juridice care realizează o CA inferioară plafonului de 300.000 lei).

Taxa pe valoarea adăugată

Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată **pentru circulația bunurilor și serviciilor în interiorul țării** o reprezintă (de regulă):

- *prețul de vânzare* sau contrapartida obținută de furnizor sau prestator din partea beneficiarului, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestor operațiuni;
- *prețul de cumpărare* al bunurilor, serviciilor, lucrărilor; inclusiv diverse cheltuieli accesorii care intră în prețul de cost.

În cazul importurilor, baza de impozitare o reprezintă *valoarea în vamă*, determinată potrivit legii, la care se adaugă taxele vamale, accizele și alte taxe datorate potrivit legislației în vigoare.

Plata TVA datorată bugetului trebuie realizată până la data de 25 a lunii următoare sau data de 25 a primei luni din trimestrul următor, în funcție de volumul CA realizată în exercițiul financiar precedent (plafon 100.000 euro).

Taxa pe valoarea adăugată

La înregistrarea operațiunilor referitoare la TVA, interesează și următoarele aspecte:

faptul generator al TVA se suprapune, de regulă, cu momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor;

exigibilitatea reprezintă dreptul organului fiscal de a pretinde plata taxei datorate bugetului; în general exigibilitatea coincide cu faptul generator.

De la această regulă generală apar și excepții, în sensul că ***exigibilitatea poate fi anterioară sau ulterioară faptului generator*** (situațiile de exceptare fiind prevăzute de lege).

Taxa pe valoarea adăugată

În contabilitatea unei entități - următoarele categorii de TVA:

- în cazul cumpărărilor de bunuri, lucrări și servicii pe bază de facturi, avansurilor achitate furnizorilor – *TVA deductibilă* (pe parcursul lunii);
- *TVA colectată*, pentru vânzările pe bază de facturi (pe parcursul lunii);
- *TVA neexigibilă* în cazul aprovizionărilor/vânzărilor neînsoțite de facturi, atunci când se aplică TVA la încasare și mărfurilor aprovizionate de unitățile comerciale care țin evidența acestor bunuri la nivelul prețurilor cu amănuntul (în cursul lunii);
- *TVA de plată*, dacă se constată la sfârșitul lunii că TVA colectată în cursul lunii este superioară celei deductibile;
- *TVA de recuperat*, dacă la sfârșitul lunii taxa colectată este inferioară celei deductibile.

Taxa pe valoarea adăugată

Contabilitatea operațiunilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată se asigură prin intermediul contului 442 “Taxa pe valoarea adăugată”, dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4426 “Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”, cont de activ (aferentă cumpărărilor);

4427 “Taxa pe valoarea adăugată colectată”, cont de pasiv (aferentă vânzărilor);

4428 “Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”, bifuncțional (aferentă cumpărărilor și vânzările neînsoțite de facturi, cumpărărilor și vânzărilor cu plata în rate, precum și a taxei inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul);

4423 “Taxa pe valoarea adăugată de plată”, cont de pasiv (care reflectă obligațiile unității față de bugetul statului);

4424 “Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”, cont de activ (care reflectă creanțele unității față de bugetul statului).

Taxa pe valoarea adăugată

Aplicația 1

La sfârșitul unei luni, o firmă înregistrează următoarele valori în legătură cu TVA: TVA deductibilă = 100.000 lei

a) TVA colectată = 120.000 lei

b) TVA colectată = 75.000 lei

Sa se inregistreze in contabilitate operatiunile

Aplicația 2

1) La sfârșitul unei perioade de decontare a TVA, situația din conturile de TVA se prezintă astfel:

- TVA colectată (Sold creditor 4427)	500.000 lei;
- TVA deductibilă (Sold debitor 4426)	420.000 lei;
- TVA de recuperat (Sold debitor 4424)	<u>50.000 lei;</u>
- TVA de plată `	30.000 lei

Sa se inregistreze in contabilitate operatiunile

Taxa pe valoarea adăugată

Aplicația 3

Observație: În situația în care contribuabilul realizează atât operațiuni taxabile cât și operațiuni scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA, **dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor impozabile** (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal)

Situația centralizatoare a TVA și veniturilor realizate în cursul exercițiului financiar se prezintă astfel:

1) *TVA aferentă vânzărilor* 1.01-31.12:

➤ - operațiuni impozabile:	3.200.000 * 19%	608.000 lei;
➤ - operațiuni scutite fără drept de deducere	100.000 lei* -	-
➤ TOTAL	3.300.000	608.000 lei

2) *TVA aferentă cumpărărilor*: 1.01-31.12: 2.700.000 * 19% 513.000 lei

➤ PRORATA de deducere (P_{TVA}) = $\frac{\text{Veniturile din operații impozabile}}{\text{Veniturile totale}} * 100 =$
 $= \frac{3.200.000}{3.300.000} * 100 = \mathbf{97\%};$

➤ -TVA nedeductibilă = $TVA_{4426} (100 \% - P_{TVA}) = 513.000 * 3\% = \mathbf{15.390 \text{ lei}};$

Taxa pe valoarea adăugată

Aplicația 3

Înregistrarea taxei devenită nedeductibilă în baza proratei calculate:

1.	635	=	4426	15.390		15.390	
----	-----	---	------	--------	--	--------	--

- 3) TVA colectată 1.12-31.12 (Sold creditor 4427): 80.000 lei
- 4) TVA deductibilă 1.12-31.12 (Sold debitor 4426) 60.000 lei
- 5) TVA de dedus la sfârșitul lunii decembrie = Sold debitor 4426 - TVA nedeductibilă = 60.000 - 15.390 = 44.610 lei
- 6) TVA de plată = 80.000 – 44.610 35.390 lei

Înregistrarea decontului de TVA la sfârșitul lunii decembrie:

7	4427	=	%	80.000	
			4426		44.610
			4423		35.390

Impozitul pe venituri de natura salariilor

Impozitul pe veniturile de natura salariilor apare în cadrul decontărilor unității cu bugetul statului, doar în virtutea metodei de calcul și reținere: stopajul la sursă.

Sunt considerate **venituri din salarii**:

- *toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege,*
- *inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și reține la sursă de către plătitorii de venituri!!!

Impozitul pe venituri de natura salariilor

Acest impozit se determină astfel:

- **a) la locul unde se află funcția de bază**, prin aplicarea cotei de 10% asupra **bazei de calcul** determinată ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni și a următoarelor elemente:
 - 1) *Deducerea personală acordată pentru luna respectivă;*
 - 2) *Cotizația sindicală plătită pentru luna respectivă;*
 - 3) *Contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale;*
 - 4) *Primele de asigurare voluntară de sănătate.*
- b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri**, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a venitului.

Evidența sumelor reținute sub formă de impozit din drepturile salariale și a virării lor la buget se asigură prin intermediul contului de pasiv 444 **“Impozitul pe venituri de natura salariilor”**.

Impozitul pe venituri de natura salariilor

- *Deducerea personală acordată* diferă în funcție de mărimea salariului brut și numărul de persoane aflate în întreținere:
- Deducerea personală de bază (**Dpb**);
 - fara persoane;
 - 1 persoana ;
 - 2 persoane;
 - 3 persoane;
 - 4 sau mai multe persoane;
- Deducerea personală de bază se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 2.000 de lei peste nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată aprobat prin hotărâre a Guvernului, în vigoare în luna de realizare a venitului.
- Peste – nu există Deducere personală

Subvenții – creanțe

Entitățile pot primi de la buget sau de la alte unități interesate anumite sume cu titlu nerambursabil, sub formă de *subvenții*, în vederea utilizării lor pe destinațiile pe care au fost acordate.

Subvențiile pot viza două segmente ale activității întreprinderii:

- activitatea investițională, caz în care ele poartă denumirea de *subvenții pentru investiții (aferele activelor)*, iar reflectarea lor în contabilitate impune și utilizarea contului de pasiv 475 „Subvenții pentru investiții”;
- activitatea de exploatare, denumite *subvenții aferente veniturilor*; asemenea subvenții sunt destinate acoperirii diferențelor de preț la unele produse și servicii subvenționate sau chiar acoperirii unor cheltuieli înregistrate în urma activității desfășurate (intervin și conturile din grupa 74 “Venituri din subvenții de exploatare”).

Subvenții – creante

Reflectarea în contabilitate a subvențiilor este diferită, în funcție de modalitatea concretă a primirii lor:

- evidențierea directă a încasării lor în contul de disponibilități al unității
- sau înregistrarea mai întâi a creanței față de buget pentru subvențiile care se vor primi de la buget, urmată de încasarea lor efectivă.

Pentru cel de-al doilea caz intervine un cont specific de creanțe pentru subvențiile care urmează a se încasa de la buget, contul de activ **445 “Subvenții”**.

În debitul său se înregistrează subvențiile ce urmează a se primi, iar în credit subvențiile efectiv încasate.

Soldul debitor reflectă subvențiile ce urmează a se încasa.

Acest cont se descompune în trei conturi sintetice de gradul II:

- 4451 “Subvenții guvernamentale”
- 4452 “Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții”
- 4458 “Alte sume primite cu caracter de subvenții”

Subvenții – creanțe

Exemplu

O companie națională evidențiază în cursul lunii aprilie subvențiile de primit de la buget pentru trimestrul al doilea al anului în curs, în valoare de 1.500.000 lei, din care: 600.000 lei pentru finalizarea unei construcții începută în exercițiul anterior, iar diferența pentru acoperirea diferențelor de preț la serviciile subvenționate.

1.	$\overline{445} = \%$	1.500.000	
	4751		600.000
	7411		900.000

La sfârșitul lunii aprilie se încasează subvenția de la buget pentru trimestrul al doilea al anului curent.

2.	$\overline{5121} = \overline{445}$	1.500.000	1.500.000
----	------------------------------------	-----------	-----------

Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Printre obligațiile fiscale incluse în această categorie, regăsim:

- *accizele,*
- *impozitul pe țițeiul și gazele naturale din producția internă,*
- *taxele vamale,*
- *impozitul pe dividende,*
- *vărsăminte din profitul net al regiilor autonome,*
- *impozitul pe clădiri,*
- *impozitul pe terenuri,*
- *taxa asupra mijloacelor de transport,*
- *taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor în domeniul construcțiilor,*
- *taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate,*
- *impozitul pe spectacole etc.*

O parte din impozitele și taxele menționate alimentează *bugetul administrației centrale de stat*, iar altele *bugetele locale*.

Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Evidența obligațiilor față de bugete de natura celor precizate se asigură în contabilitatea unei unități prin intermediul contului de pasiv 446 “Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

- În credit se evidențiază impozitele, taxele și vărsămintele datorate,
- În debit obligațiile achitate în contul acestora.
- Soldul creditor reflectă sumele datorate bugetului de stat și/sau bugetelor locale.
- Deoarece contul sintetic 446 asigură evidența **multiplelor impozite și taxe datorate de unitate** este necesară *o dezvoltare analitică* în cadrul lui, pe fiecare categorie de impozit, taxă și vărsământ asimilat:
 - 446.01, 446.02, 446.03...

Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate

În această categorie se includ fondurile constituite pentru:

dezvoltarea și modernizarea punctelor de control al trecerii frontierelor și a celorlalte unități vamale;

sănătate;

modernizarea drumurilor publice;

dezvoltarea sistemului energetic național;

protejarea asiguraților;

promovarea și modernizarea turismului etc.

Evidența contribuțiilor unității la constituirea fondurilor de natura celor menționate se asigură prin intermediul contului de pasiv **447 “Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”** care înregistrează în credit contribuțiile datorate pentru constituirea fondurilor speciale, iar în debit plățile efectuate către aceste fonduri. Soldul creditor reflectă obligațiile unității față de fondurile speciale.

Correspondența contabilă este: **635=447**.

Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

O entitate poate înregistra și alte datorii/creanțe în relația cu bugetul statului decât cele menționate anterior.

Acestea apar ca urmare a prevederilor din legislația economico-financiară și sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul contului 448 “Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”.

Contul 448 se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ➡ -4481 “Alte datorii față de bugetul statului”, cont de pasiv
- ➡ -4482 “Alte creanțe privind bugetul statului”, cont de activ.