

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



2,17. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului și cu asociații

2.17.1. Contabilitatea decontărilor între entitățile afiliate

2.17.2. Contabilitatea decontărilor cu entitățile asociate și cu entitățile controlate în comun

2.17.3. Contabilitatea decontărilor cu asociații/acționarii

2.17.4. Contabilitatea operațiilor desfășurate în participație

Considerente generale

În desfășurarea operațiilor economico-financiare impuse de realizarea obiectului de activitate, o unitate intră în **relații de decontare** cu o multitudine de **terți**.

Pe lângă cele discutate anterior, prezintă anumite **particularități** și următoarele categorii de **decontări cu terții**:

- *decontări între entitățile afiliate (451);*
- *decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (453);*
- *decontări cu asociații societății (sume datorate asociaților - 455, decontări cu acționarii/asociații privind capitalul - 456, dividende de plată - 457);*
- *și decontări din operații în participație (458).*

Decontări între entitățile afiliate

Acțiunile deținute la entitățile afiliate - drepturile deținute de o entitate în capitalul altor societăți comerciale (filiale din cadrul grupului), a căror deținere pe o perioadă îndelungată permite exercitarea unui control asupra societății emitente.

Poziția de control apare, în principiu, atunci când cumpărătorul deține un anumit procent din totalul titlurilor emise (**de regulă, peste 50%**).

Grupuri de întreprinderi - asigurarea unei capacități mai mari de rezistență în lupta concurențială.

Această concentrare a întreprinderilor conduce la desfășurarea de operațiuni economico-financiare:

- *livrări reciproce de bunuri, lucrări și servicii;*
- *acordări și primiri de împrumuturi,*
- *distribuiți și primiri de dividende între unitățile componente ale grupului*
- **care determină decontări bănești!!!**

Decontările între unitățile membre ale unui grup se înregistrează **reciproc**, în aceeași perioadă de gestiune și cu aceeași sumă, atât în contabilitatea entității creditoare, cât și în cea a entității debitoare.

Decontări între entitățile afiliate

Evidența relațiilor de decontare între entitățile afiliate se asigură prin intermediul contului bifuncțional 451 “**Decontări între entitățile afiliate**”, care reflectă în credit datoriile față de celelalte unități ale grupului și creanțele încasate, iar în debit creanțele față de unitățile grupului și datoriile achitate. Soldul creditor/debitor reflectă datoriile/creanțele față de celelalte unități ale grupului, ce urmează a se deconta în perioadele viitoare.

Pentru a asigura evidența distinctă a creanțelor/datoriilor propriu-zise și a dobânzilor generate de decontările între entitățile afiliate, contul **451** se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II:

- 4511 “Decontări între entitățile afiliate”;
- 4518 “Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate”.

Decontări între entitățile afiliate

Între două unități “A” și “B”, membre ale aceluiași grup, au loc următoarele operațiuni pe parcursul exercițiului N:

- 1) –Se acordă de către societatea “A” societății “B” un împrumut în sumă de 30.000 EUR, la un curs oficial de schimb de 4,50 lei/EUR, pe o perioadă de 2 luni, cu o dobândă anuală de 6%

- în contabilitatea societății “A”:

| | | | |
|----|---|---------|---------|
| 1. | $\overline{4511/B} = \overline{5124}$ | 135.000 | 135.000 |
| | 30.000 EUR x 4,50 lei/EUR = 135.000 lei | | |

- în contabilitatea societății “B”:

| | | | |
|----|---|---------|---------|
| 1. | $\overline{5124} = \overline{4511/A}$ | 135.000 | 135.000 |
| | 30.000 EUR x 4,50 lei/EUR = 135.000 lei | | |

- 2) –Adunarea generală a asociaților de la societatea “B” hotărăște repartizarea sumei de 80.000 lei din profitul net pentru acordarea de dividende, din care 60.000 lei reprezintă dividendele cuvenite societății “A”, pentru participația de 75% în capitalul social. Se reține impozitul pe dividende și se evidențiază obligația de plată a dividendelor nete societății “A”.

Decontări între entitățile afiliate

► -în contabilitatea societății “B”:

| | | | |
|-----|------------------------------------|--------|--------|
| 2a. | 117 = 457 | 80.000 | 80.000 |
| 2b. | 457 = 446/3 “Impozit pe dividende” | 12.800 | 12.800 |
| 2c. | 457 = 4511/A | 50.400 | 50.400 |

► -în contabilitatea societății “A”:

| | | | |
|----|---------------|--------|--------|
| 2. | 4511/B = 7611 | 50.400 | 50.400 |
|----|---------------|--------|--------|

► 3) –Se evidențiază dobânda lunară pentru împrumutul în valută la un curs oficial de schimb de 4,49 lei/EUR. Dobânda lunară = $\frac{\text{Val. împrumut} \times \text{dobânda} \times \text{nr. de luni}}{100 \times 12} = \frac{30.000 \text{ EUR} \times 6 \times 1}{100 \times 12} = 150$ EUR. Dobânda datorată la cursul zilei 150 EUR x 4,49 lei/EUR = 673,5 lei.

► -în contabilitatea societății “B”:

| | | | |
|----|--|-------|-------|
| 3. | 666 = 4518/A 150EUR x 4,49 lei/EUR = 673,5 lei. | 673,5 | 673,5 |
|----|--|-------|-------|

► -în contabilitatea societății “A”:

| | | | |
|----|--|-------|-------|
| 3. | 4518/B = 766 150EUR x 4,49 lei/EUR = 673,5 lei. | 673,5 | 673,5 |
|----|--|-------|-------|

Decontări între entitățile afiliate

4) Concomitent se actualizează valoarea imprumutului la nivelul cursului de la sfârșitul lunii

-în contabilitatea societății “A”:

| | | | |
|----|--|-----|-----|
| 4. | $6651 = 4511/B$ | 300 | 300 |
| | Val. impr. curs acordare 30.000 EUR x 4,5 lei/EUR = 135.000 lei. | | |
| | Val. impr. curs sfârșitul lunii 30.000 EUR x 4,49lei/EUR = <u>134.700 lei.</u> | | |
| | Diferență de curs valutar nefavorabilă 300 lei | | |

-în contabilitatea societății “B”:

| | | | |
|----|--|-----|-----|
| 4. | $4511/A = 7651$ | 300 | 300 |
| | Val. impr. curs primire 30.000 EUR x 4,5 lei/EUR = 135.000 lei. | | |
| | Val. impr. curs sfârșitul lunii 30.000 EUR x 4,49lei/EUR = <u>134.700 lei.</u> | | |
| | Diferență de curs valutar favorabilă 300 lei | | |

5) Societatea “B” achită dividendele cuvenite societății “A”

-în contabilitatea societății “B”:

| | | | |
|----|-----------------|--------|--------|
| 5. | $4511/A = 5121$ | 50.400 | 50.400 |
|----|-----------------|--------|--------|

-în contabilitatea societății “A”:

| | | | |
|----|-----------------|--------|--------|
| 4. | $5121 = 4511/B$ | 50.400 | 50.400 |
|----|-----------------|--------|--------|

Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun

Acțiunile deținute la entitățile asociate și la entitățile controlate în comun - drepturi deținute, pe termen lung, în capitalul altei societăți comerciale - *investițiile în entități asociate* (dacă se deține o proporție de 20%– 50% din capitalul social, ceea ce asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative).

Evidența relațiilor de decontare între entitățile asociate și entitățile controlate în comun se asigură prin intermediul contului bifuncțional 453 **“Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”**

Pentru a asigura evidența distinctă a creanțelor/datoriilor propriu-zise și a dobânzilor generate de decontările privind interesele de participare, contul **453** se dezvoltă pe două *conturi sintetice de gradul II*:

4531 “Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate”;

4538 “Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”.

Reflectarea în contabilitate a acestor decontări este similară celei prezentate la decontările între entitățile afiliate.

Decontări cu acționarii/asociații

Societățile comerciale intră în relații de decontare *cu acționarii sau asociații* ca urmare a diferitelor operațiuni care au loc între cele două părți:

- *constituirea și modificarea capitalului social;*
- *depuneri de sume de către asociați la dispoziția societății;*
- *distribuirii de dividende din profitul net obținut de societate.*

Sumele depuse și dividendele lăsate de asociați la dispoziția societății sunt generatoare de dobânzi, care constituie o *cheltuială financiară pentru unitate*.

Pentru evidența relațiilor de decontare între o societate și asociați intervin următoarele conturi:

- **455 “Sume datorate acționarilor/asociaților”,** cont de pasiv;
- **456 “Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”,** cont bifuncțional;
- **457 “Dividende de plată”,** cont de pasiv.

Decontări cu acționarii/asociații

Contul de pasiv **455** “**Sume datorate acționarilor/asociaților**” reflectă:

- în credit obligațiile unității față de asociați pentru sumele depuse sau lăsate la dispoziția acesteia,
- iar în debit sumele achitate asociaților.
- Soldul creditor reflectă obligațiile societății față de asociați.

Reflectarea separată a obligațiilor societății față de asociați, pentru sumele depuse sau lăsate și pentru dobânzile aferente acestora, este posibilă prin dezvoltarea contului **455** *pe două conturi sintetice de gradul II:*

- **4551 “Asociați – conturi curente”**
- **4558 “Asociați – dobânzi la conturi curente”.**

Decontări cu acționarii/asociații

La constituirea capitalului social, intervin relații specifice între societatea care se înființează, pe de o parte, și acționari sau asociați, pe de altă parte, prima având un drept de creanță asupra celor din urmă, din momentul subscrierii până la vărsarea efectivă a aporturilor promise.

Aceste relații sunt reflectate cu ajutorul contului **456 “Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”**, care reflectă în debit creanțele unității față de asociați cu ocazia constituirii sau modificării capitalului social, iar în credit decontarea acestor creanțe. Soldul debitor reflectă creanțele față de asociați.

Contabilitatea analitică a capitalului social și a decontărilor cu asociații se ține pe fiecare acționar sau asociat, cu precizarea numărului de acțiuni ori părți sociale subscrise și a celor efectiv vărsate.

Acest cont se încadrează în categoria conturilor bifuncționale, dar în cazul emiterii acțiunilor funcționează ca un cont de activ. În momentul retragerii acțiunilor de către acționari va funcționa ca un cont de pasiv.

Decontări cu acționarii/asociații

Exemplul 1

O societate pe acțiuni se constituie cu un capital social de 200.000 lei, divizat în 10.000 acțiuni, cu o valoare nominală de 20 lei /acțiune.

Capitalul social este subscris integral la înființarea societății, aporturile fiind reprezentate de:

- un teren, pentru 2.000 de acțiuni (40.000 lei);
- o construcție, pentru 3.000 de acțiuni (60.000 lei);
- aport în lichidități, pentru 5.000 de acțiuni, eliberat în două tranșe (prima tranșă reprezentată de 3.000 acțiuni se eliberează la subscriere, iar a doua tranșă constituită din 2.000 acțiuni se eliberează în termen de 2 luni de la constituire).

Exemplul 2

Se depune de către un asociat la dispoziția societății suma de 5.000 lei, în numerar. Dobânda anuală acordată este de 9%. Asociatul care a depus suma de 5.000 lei la dispoziția societății se prezintă să o retragă, după 40 de zile de la depunere.

Decontări din operații desfășurate în participație

Legislația economico-financiară din țara noastră permite persoanelor juridice și fizice care au calitatea de comerciant să se asocieze și să desfășoare activități în comun, sub forma unor **asociații în participație**.

Aceste asociații *nu au personalitate juridică* și își realizează activitatea în conformitate *cu prevederile din contractul de asociere*.

Pentru desfășurarea activității în condiții normale, fiecare dintre părțile contractului de asociere participă cu anumite active și cu personal la realizarea obiectivelor asociației, iar *distribuirea rezultatelor obținute se realizează proporțional cu cota de participație a fiecărui coparticipant*.

Deoarece asociația în participație nu are personalitate juridică, contabilitatea se organizează *de către unul din asociați*, iar la sfârșitul perioadei de gestiune *cheltuielile și veniturile, înregistrate după natura lor, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, pentru a le înregistra în contabilitatea proprie*.

Decontări din operații desfășurate în participație

Pentru organizarea contabilității operațiilor desfășurate în participație, pot fi utilizate două modalități:

Integrarea contabilității asociației în contabilitatea unui asociat, cu evidențierea distinctă a operațiilor proprii și a celor derulate de asociație (prin intermediul conturilor analitice);

Organizarea distinctă a contabilității asociației în participație de către un asociat, care va reflecta toate operațiile asociației și va transmite celorlalți participanți cheltuielile, veniturile și celelalte obligații care le revin în funcție de cota de participare la asociație.

Practic, înregistrarea operațiilor curente ocazionate de desfășurarea activității asociației în participație se realizează similar operațiilor reflectate în contabilitatea oricărei entități economice.

Ceea ce apare în plus la asociațiile în participație este operația de decontare la sfârșitul fiecărei luni a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor între coparticipanți.

Decontări din operații desfășurate în participație

Evidența decontării operațiilor desfășurate în participație între asociați se asigură prin intermediul contului bifuncțional 458 **“Decontări din operații în participație”**.

Contul 458 se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II pentru a evidenția separat datoriile și creanțele generate de desfășurarea operațiilor în participație, respectiv:

- 4581 *“Decontări din operații în participație - pasiv”*
- 4582 *“Decontări din operații în participație - activ”*.



2.18. Contabilitatea decontărilor cu debitorii și creditorii diverși

Contabilitatea operațiunilor privind debitorii și creditorii diverși

Entitățile intră în relații economico – financiare și cu alte persoane fizice sau juridice decât *furnizorii, clienții, personalul propriu, organismele de asistență și protecție socială, bugetul statului, bugetele locale, organismele publice, unitățile din cadrul grupului, asociații sau unitățile cu care se desfășoară operații în participație.*

Este vorba despre relații determinate de:

- operații care nu au legătură directă cu activitatea de exploatare a întreprinderii;
- care vizează persoane fizice și juridice din afara entității (altele decât terții anteriori).

Asemenea operații apar ca urmare:

- a vânzării de bunuri și valori care țin de *activitatea financiară și investițională* a societății;
- a sumelor de recuperat *de la persoane fizice*;
- a datoriilor contractate pentru cumpărări de bunuri și valori utilizate în *alte scopuri decât realizarea activității de exploatare*.

Aceste operațiuni generează creanțe și datorii pentru unitate, care sunt cunoscute sub denumirile generice de **debitori și creditorii diverși**.

Contabilitatea operațiunilor privind debitorii și creditorii diverși

Aceste creanțe și datorii sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor:

- **461 “Debitori diverși”**, cont de activ, care înregistrează *în debit* creanțele unității generate de operații care nu au legătură cu activitatea de exploatare a unității sau din relații cu persoane fizice din afara unității, iar *în credit*, valoarea sumelor încasate din aceste creanțe. *Soldul debitor* reflectă valoarea creanțelor față de debitorii diverși, de încasat.
- **462 “Creditori diverși”**, cont de pasiv, care înregistrează *în credit* obligațiile unității generate de operații care nu au legătură cu activitatea de exploatare sau din relații cu persoane fizice din afara unității, iar *în debit*, valoarea sumelor achitate pentru aceste obligații. *Soldul creditor* reflectă valoarea obligațiilor față de creditorii diverși, de achitat.

Contabilitatea operațiunilor privind debitorii și creditorii diverși

- 1) Se subscrie la cumpărarea a 1.000 obligațiuni emise de altă societate al căror preț de achiziție este de 25 lei/buc.

| | | | |
|----|-----------|--------|--------|
| 1. | 506 = 462 | 25.000 | 25.000 |
|----|-----------|--------|--------|

- 2) Se vinde un mijloc de transport cu valoarea contabilă de 45.000 lei și o amortizare înregistrată de 38.000 lei, la un preț de 15.000 lei cu TVA de 19%.

| | | | |
|---|--------------------------|----------------------|----------------------|
| 2a. | 461 = % 7583 4427 | 17.850 | - 15.000 2.850 |
| Înregistrarea vânzării propriu-zise | | | |
| 2b. | % = 2133 2813 6583 | - 38.000 7.000 | 45.000 |
| Scoaterea din evidență a imobilizării vândute | | | |

- 3) Se achită prin virament contravaloarea celor 1.000 obligațiuni achiziționate anterior, anticipat scadenței cu 15 zile, pentru care se obține un scont de 1%.

| | | | |
|----|------------------------|--------|---------------|
| 3. | 462 = % 5121 767 | 25.000 | 24.750 250 |
|----|------------------------|--------|---------------|

- 4) Se încasează contravaloarea mijlocului de transport vândut anterior, prin virament.

| | | | |
|----|------------|--------|--------|
| 4. | 5121 = 461 | 17.850 | 17.850 |
|----|------------|--------|--------|



2.19. Contabilitatea operațiilor privind subvențiile, conturile de regularizare și asimilate

2.19.1. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor înregistrate în avans

2.19.2. Decontările din operații în curs de clarificare

2.19.3. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Considerente generale

Obiectivul principal al contabilității financiare este redarea *imaginii fidele, clare și complete a poziției financiare și a performanței unei unități.*

În acest scop, unitatea trebuie să aplice cu bună credință:

- *metodele de evaluare a activelor și datoriilor*
- *și principiile contabilității, între care un loc important îl ocupă și principiul contabilității de angajamente (independența exercițiilor).*

Aplicarea acestui principiu în contabilitate conduce la înregistrarea **subvențiilor pentru investiții și a operațiilor de regularizare:**

- delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor,
- operații care necesită lămuriri ulterioare pentru corecta lor înregistrare în contabilitate.

Cheltuieli și venituri în avans

Activitatea unei entități este caracterizată, de regulă, prin **continuitate**.

Contabilitatea trebuie să *furnizeze periodic informații* referitoare la situația și rezultatele unei întreprinderi!!!

Ca urmare, viața unei întreprinderi este împărțită, în mod convențional și artificial, în perioade de gestiune egale, denumite **exerciții financiare**.

Aplicarea *contabilității de angajamente* în contabilitate impune alocarea cheltuielilor și veniturilor la exercițiul la care ele se referă, indiferent de momentul plății sau încasării lor.

Caracterul continuu al activității întreprinderii face ca anumite tranzacții și evenimente din perioada curentă să se refere la altă perioadă decât exercițiul curent.

Cheltuieli și venituri în avans

Astfel, în exercițiul curent pot interveni *plăți și încasări care vizează exercițiile viitoare*.

Pentru ca mărimea rezultatului să fie corect dimensionată, se impune ca:

- veniturile și cheltuielile apărute în exercițiul curent, *dar care privesc alte perioade de gestiune*, să fie eliminate din calculul rezultatului curent
- și să se reporteze pentru perioadele la care ele se referă.

Acest lucru este posibil prin intervenția *conturilor delimitative de cheltuieli și venituri înregistrate în avans*:

- **Contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”**, cont de activ;
- **Contul 472 “Venituri înregistrate în avans”**, cont de pasiv.

Cheltuieli și venituri în avans

1. Se achită societății de asigurare suma de 24.000 lei, reprezentând primele de asigurare pe exercițiul următor pentru parcul de autovehicule din dotare.

| | | | |
|----|------------------------------------|--------|--------|
| 1. | $\overline{471} = \overline{5121}$ | 24.000 | 24.000 |
|----|------------------------------------|--------|--------|

2. Se încasează în numerar chiria de 6.000 lei pentru primul trimestru al exercițiului următor, potrivit clauzelor din contractul de închiriere, de la chiriașul unui mijloc fix al societății.

| | | | |
|----|------------------------------------|-------|-------|
| 2. | $\overline{5311} = \overline{472}$ | 6.000 | 6.000 |
|----|------------------------------------|-------|-------|

3. În luna ianuarie din exercițiul N+1, se evidențiază cota – parte din cheltuielile cu asigurarea 2.000 lei;

| | | | |
|----|-----------------------------------|-------|-------|
| 3. | $\overline{613} = \overline{471}$ | 2.000 | 2.000 |
|----|-----------------------------------|-------|-------|

4. De asemenea, se înregistrează cota-parte din chiria încasată anticipat, aferentă lunii curente (2.000 lei)

| | | | |
|----|-----------------------------------|-------|-------|
| 4. | $\overline{472} = \overline{706}$ | 2.000 | 2.000 |
|----|-----------------------------------|-------|-------|

Decontări din operații în curs de clarificare

În activitatea desfășurată de o unitate pot să apară situații în care anumite operații nu pot fi înregistrate direct pe cheltuieli sau în alte conturi, la data producerii lor, deoarece *necesită unele analize, cercetări și lămuriri ulterioare*.

Exemple de operațiile în curs de lămurire:

- *aménzi și penalități plătite, care urmează a fi incluse pe cheltuieli sau imputate vinovaților;*
- *sume apărute din eroare în extrasele de cont pentru care nu există documente justificative, reprezentând încasări sau plăți;*
- *cheltuieli de judecată la care modalitatea de suportare a lor impune clarificări ulterioare;*
- *lipsuri de valori materiale pentru care nu se cunosc cauzele generatoare în momentul constatării lor.*

Decontări din operații în curs de clarificare

Aceste operațiuni se înregistrează (temporar/provizoriu) într-un cont distinct, iar după clarificarea lor, sunt afectate conturilor corespunzătoare.

Reflectarea în contabilitate se face prin intermediul contului bifuncțional 473 “Decontări din operațiuni în curs de clarificare”, care înregistrează:

- în debit sumele în curs de clarificare și plățile efectuate care necesită cercetări ulterioare,
 - iar în credit sumele clarificate trecute pe cheltuieli și sumele încasate în cont.
 - Soldul contului reflectă operațiile în curs de clarificare.
1. Se înregistrează, pe baza extrasului de cont, suma de 12.400 lei încasată, pentru care nu există documente anexate care să conducă la identificarea plătitorului:

| | | | | |
|----|------------------------------------|--------|--|--------|
| 1. | $\overline{5121} = \overline{473}$ | 12.400 | | 12.400 |
|----|------------------------------------|--------|--|--------|

2. Informațiile primite de la bancă confirmă faptul că suma de 12.400 lei s-a încasat de la un client vechi al societății, înregistrat în contabilitatea curentă la clienți incerti:

| | | | | |
|----|------------------------------------|--------|--|--------|
| 2. | $\overline{473} = \overline{4118}$ | 12.400 | | 12.400 |
|----|------------------------------------|--------|--|--------|

Decontări din operații în curs de clarificare

1. Dintr-o magazie de materii prime a unității s-au sustras bunuri în valoare de 15.000 lei (potrivit inventarului întocmit), în circumstanțe necunoscute:

| | | | |
|----|-----------------------------------|--------|--------|
| 1. | $\overline{473} = \overline{301}$ | 15.000 | 15.000 |
|----|-----------------------------------|--------|--------|

2. Cercetările efectuate scot în evidență că sistemul de încuietori al magaziei a fost forțat, iar în contabilitate nu se înregistrează nici o operație, așteptându-se finalizarea anchetei. În urma finalizării cercetărilor, pot apare următoarele situații:

➡ - făptașii sunt identificați, iar paguba:

a)- este recuperată integral:

| | | | |
|----|-----------------------------------|--------|--------|
| a. | $\overline{301} = \overline{473}$ | 15.000 | 15.000 |
|----|-----------------------------------|--------|--------|

b)- este recuperată parțial (5.000 lei):

| | | | |
|----|---|--|--------|
| b. | $\overline{\begin{matrix} \% \\ 301 \\ 6588 \end{matrix}} = \overline{473}$ | $\begin{matrix} - \\ 5.000 \\ 10.000 \end{matrix}$ | 15.000 |
|----|---|--|--------|

c)- paguba nu este recuperată:

| | | | |
|----|------------------------------------|--------|--------|
| c. | $\overline{6588} = \overline{473}$ | 15.000 | 15.000 |
|----|------------------------------------|--------|--------|

Subvenții pentru investiții – venit în avans

În categoria **subvențiilor** se cuprind:

- - subvențiile aferente activelor
- - subvențiile aferente veniturilor.

Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și/sau alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile aferente activelor - principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, sa construiască sau achiziționeze active imobilizate.

Sunt asimilate subvențiilor pentru investiții:

- și donațiile pentru investiții,
- precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Subvenții pentru investiții – venit în avans

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții (în contul 475) și se recunosc în bilanț ca venit amânat (*în grupa Veniturilor în avans*).

Veniturile aferente subvenției se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării **cheltuielilor** *cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor*.

Aceste subvenții sunt, în general, *nerambursabile* (cu unele excepții) și *nu sunt purtătoare de dobânzi*.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Subvenții pentru investiții – venit în avans

Evidența subvențiilor pentru investiții se asigură prin contul de pasiv **475 “Subvenții pentru investiții”**, care înregistrează în credit subvențiile de primit sau primite pentru finanțarea imobilizărilor, iar în debit, subvențiile pentru investiții virate la venituri. Soldul creditor reflectă subvențiile aferente imobilizărilor din întreprindere.

Contul **475** se descompune în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **4751.** Subvenții guvernamentale pentru investiții;
- **4752.** Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții;
- **4753.** Donații pentru investiții;
- **4754.** Plusuri de inventar de natura imobilizărilor;
- **4758.** Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții.



2.20. Contabilitatea decontărilor în cadrul unității

Decontări în cadrul unității

Particularitățile obiectului de activitate al unor unități determină ca structura lor organizatorică să fie dezvoltată pe o rețea de subunități, amplasate în diferite localități.

Este cazul acelor unități care au constituite sucursale ce funcționează în strânsă dependență cu unitatea de care aparțin (ex., *sistemul bancar, societățile de asigurare, societățile de distribuție a energiei electrice, gazului metan, societățile de transporturi feroviare* etc.).

Aceste subunități nu au personalitate juridică distinctă de cea a unității.

La subunități, contabilitatea proprie nu este completă, lucrările contabilității limitându-se la înregistrarea operațiilor curente și sintetizarea acestora *până la nivelul balanței de verificare*.

Lucrările de închidere a exercițiului financiar și *elaborarea situațiilor financiare anuale* se realizează de către unitate, pe baza datelor din contabilitatea proprie și a balanțelor de verificare transmise de subunități.

Decontări în cadrul unității

Între unitate și subunități precum și între subunități au loc *frecvente transferuri de mijloace materiale și bănești*, pentru desfășurarea în bune condiții a activității.

Aceste transferuri generează relații de decontare între cele două părți, relații care se reflectă distinct față de operațiile desfășurate cu terții.

Relațiile de decontare în cadrul unității sunt evidențiate cu ajutorul a două conturi:

- **481 “Decontări între unitate și subunități”**, cont bifuncțional, care înregistrează *în debit* bunurile livrate și sumele virate, iar *în credit* bunurile primite și sumele încasate. *Soldul debitor* reflectă creanțe, iar *soldul creditor* datorii.
- **482 “Decontări între subunități”**, cont bifuncțional, care funcționează similar contului 481.



2.21. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor

Ajustări pentru deprecierea creanțelor

Creanțele unității, apărute în urma operațiunilor desfășurate, pot înregistra **deprecieri**.

Deprecierile se constată cu ocazia evaluării realizată la închiderea exercițiului și se determină ca *diferență între valoarea de inventar (mai mică) a creanțelor și valoarea lor de intrare (mai mare)*.

Valoarea de inventar este inferioară valorii de intrare, *atunci când recuperarea creanțelor prezintă un grad de incertitudine sub aspectul recuperării totale sau parțiale*.

Potrivit **principiului prudenței** în evaluare, aceste deprecieri reversibile trebuie reflectate sub forma *ajustărilor*, pentru ca informațiile prezentate prin situațiile financiare să reflecte imaginea fidelă a poziției financiare și performanței entității.

Dacă unitatea apreciază că recuperarea creanței este imposibilă, deprecierea este considerată definitivă, iar *valoarea creanței în cauză se înregistrează direct ca o cheltuială*.

Ajustări pentru deprecierea creanțelor

Asemenea depreciări pot să apară la creanțele unității înregistrate față de clienți, la decontările în cadrul grupului, în cadrul unității și cu asociații, precum și cu debitorii diverși.

Evidența ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se asigură prin intermediul conturilor de pasiv:

- 491 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor– clienți”;
- 495 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”;
- 496 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”

Ajustări pentru deprecierea creanțelor

- La sfarsitul exercițiului financiar se constata deprecierea creantelor fata de clienti in valoare de 23.800 lei (inclusiv tva) – un client rau platnic pentru care se intentioneaza declansarea actiunii in instanta. De asemenea, unor debitori diversi, fata de care unitatea are inregistrata o creanta in valoarea de 11.900 lei (inclusiv tva), li se deschide procedura de insolventa.
- Ulterior, se incaseaza creanta de la clienti, iar creanta privind debitorii diversi se scoate din evidenta ca urmare la dizolvarii acestora.