CONTABILITATE financiară

Dumitru **MATIŞ**
Atanasiu **POP**

FSEGA

2007

COORDONATORI Prof.univ.dr. **Dumitru MATIȘ**
Prof.univ.dr. **Atanasiu POP**

Capitolul 1 Prof.univ.dr. **Petru Iacob Pântea**
Drd. **Vasile Cardoș**

Capitolul 2 Prof.univ.dr. **Atanasiu Pop**
Lect.univ.dr. **Gheorghe Fătăcean**
Drd. **Vasile Cardoș**

Capitolul 3 Prof.univ.dr. **Partenie Dumbravă**
Lect.univ.dr. **Sorin Achim**
Asist.univ.drd. **Adrian Groșanu**

Capitolul 4 Prof.univ.dr. **Mariana Mureșan**
Asist.univ.drd. **Crina Filip**
Asist.univ.drd. **Victor Müller**

Capitolul 5 Prof.univ.dr. **Nicolae Pașca**
Conf.univ.dr. **Lucia Sucală**
Lect.univ.dr. **Cristina Nistor**
Lect.univ.dr. **Victor Oprean**

Capitolul 6 Prof.univ.dr. **Ioan Popa**
Drd. **Răzvan V. Mustață**

Capitolul 7 Conf.univ.dr. **Adriana Tiron-Tudor**
Lect.univ.dr. **Alexandra Muțiu**

Capitolul 8 Lect.univ.dr. **Pete Ștefan**
Drd. **Fekete Szilveszter**
Drd. **Volkan Ildiko**

Capitolul 9 Prof.univ.dr. **Dumitru Matiș**
Drd. **Răzvan V. Mustață**
Drd. **Carmen Bonaci**

Lucrarea este finananțată din grantul CNCSIS A 1505/2007.

Lucrarea de față cuprinde reglementările de natură fiscală până la data de 15 decembrie 2007.

descrierea CIP a Bibliotecii Naționale:

Editori **Dumitru Matiș**
Răzvan V. Mustață

Tehnoredactare **Mihai-Vlad Guță**
Molnar Ana

Coperta& DTP **Mihai-Vlad Guță**

Editura **Alma Mater**

Cuprins

Prefață 17

Capitolul 1
Cadrul teoretic-normativ al contabilității financiare din România 19
1.1. Obiectul contabilității financiare 19
1.2. Metoda contabilității financiare 24
1.3. Principiile contabilității 26
1.4. Evaluarea contabilă 30
1.5. Evoluții post-decembriste ale contabilității financiare în România 33
1.6. Necesitatea conformității contabilității financiare româneşti cu directivele contabile europene 35
1.7. Aria de aplicare a contabilității financiare 37
1.8. Modalități de organizare şi conducere a contabilității financiare în România 39
1.9. Principalele instrumente de lucru specifice contabilității financiare 41
Referințe bibliografice 53

Capitolul 2
Contabilitatea capitalurilor 55
2.1. Conținutul, rolul şi structura capitalurilor 55
2.2. Organizarea contabilității financiare a capitalurilor 57
2.3.Contabilitatea capitalurilor proprii. 59
2.4. Contabilitatea rezultatelor financiare 106
2.5. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții 111
2.6. Contabilitatea provizioanelor 114
2.7. Contabilitatea capitalurilor împrumutate 121
2.8. Aplicații practice 135
Referințe bibliografice 154

Capitolul 3
Contabilitatea activelor imobilizate 155
3.1. Delimitări şi clasificări privind activele imobilizate 155
3.2. Particularități privind evaluarea şi reevaluarea imobilizărilorîn contabilitate 158
3.3. Evidența operativă şi analitică a imobilizărilor 164
3.4. Deprecierea activelor imobilizate 165

3.5. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 176
3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale 192
3.7. Contabilitatea imobilizărilor financiare 214
3.8. Aplicații practice (rezolvate şi nerezolvate) 218
Referințe bibliografice 283

Capitolul 4
Contabilitatea stocurilor 285
4.1. Delimitări şi clasificări privind stocurile 285
4.2. Particularități privind evaluarea stocurilor în contabilitate 288
4.3. Evidența operativă şi analitică a stocurilor 297
4.4. Metode de contabilizare a stocurilor 302
4.5. Contabilitatea fluxurilor de operații privind stocurile 306

Capitolul 5
Contabilitatea creanțelor şi datoriilor curente 367
5.1. Conținutul şi structura generală a creanțelor şi datoriilor 367
5.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a creanțelor şi datoriilor curente în contabilitate 370
5.3. Sistematizarea creanțelor şi datoriilor curente în contabilitatea sintetică 372
5.4. Contabilitatea decontărilor comerciale: furnizori • clienti 373
5.5. Contabilitatea decontărilor salariale şi sociale 392
5.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului 432
5.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații 526
5.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi 537
5.9. Incidența independenței exercițiilor financiare asupra decontărilor contabile 540
5.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unității 546
5.11. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea creanțelor 549
5.12. 1. Aplicații practice 553
Referințe bibliografice 577

Capitolul 6
Contabilitatea trezoreriei 581
6.1. Conținutul şi structura generală a trezoreriei 581
6.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a activelor şi pasivelor de trezorerie în contabilitate 583
6.3. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt 585
6.4. Contabilitatea decontărilor fără numerar 593
6.5. Contabilitatea decontărilor în numerar 601

6.6. Contabilitatea acreditivelor şi a avansurilor de trezorerie 605
6.7. Contabilitatea viramentelor din / în conturile de trezorerie 608
6.8. Aplicaţii practice 609
Referinţe bibliografice 637

Capitolul 7
Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor 639
7.1. Criterii de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor şi veniturilor în contabilitate 639
7.2. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind activitatea de exploatare 649
7.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare 663
7.4. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor extraordinare 670
7.5. Contabilitatea cheltuielilor aferente rezultatelor impozabile 672
7.6. Aplicaţii practice 674
Referinţe bibliografice 683

Capitolul 8
Contabilitatea extrabilanţieră 685
8.1. Necesitatea şi oportunitatea unor contabilizări extrabilanţiere 685
8.2. Contabilizarea extrabilanţieră a angajamentelor acordate 688
8.3. Contabilizarea extrabilanţieră a angajamentelor primite 690
8.4. Contabilizarea extrabilanţieră a altor valori 692
8.5. Închiderea şi redeschiderea conturilor bilanţiere 696
Referinţe bibliografice 699

Capitolul 9
Situaţii financiare anuale 701
9.1. Conţinutul şi scopul situaţiilor financiare 701
9.2. Lucrările pregătitoare întocmirii situaţiilor financiare anuale 703
9.3. Structura situaţiilor financiare anuale 721
9.4. Întocmirea situaţiilor financiare anuale 750
9.5. Certificarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale 752
9.6. Studiu de caz – Situaţii financiare anuale 756
Referinţe bibliografice 783

Bibliografie generală 785

Cuprins detaliat

Lista abrevierilor 15

Prefață 17

Capitolul 1
Cadrul teoretic-normativ al contabilității financiare din România 19
1.1. Obiectul contabilității financiare 19
1.1.1. Patrimoniul - obiect al contabilității 19
1.1.2. Rezultatele financiare - obiect al reflectării contabile 22
1.1.3. Elementele extrapatrimoniale - obiect al reflectării contabile speciale 23
1.2. Metoda contabilității financiare 24
1.3. Principiile contabilității 26
1.4. Evaluarea contabilă 30
1.5. Evoluții post-decembriste ale contabilității financiare în România 33
1.6. Necesitatea conformității contabilității financiare româneşti cu directivele contabile europene 35
1.7. Aria de aplicare a contabilității financiare 37
1.8. Modalități de organizare şi conducere a contabilității financiare în România 39
1.8.1 Organizarea contabilității 39
1.8.2 Conducerea Contabilității 40
1.9. Principalele instrumente de lucru specifice contabilității financiare 41
1.9.1 Formele de înregistrare contabilă 41
1.9.2 Planul de conturi 43
Referințe bibliografice 53

Capitolul 2
Contabilitatea capitalurilor 55
2.1. Conținutul, rolul şi structura capitalurilor 55
2.2. Organizarea contabilității financiare a capitalurilor 57
2.3.Contabilitatea capitalurilor proprii. 59
2.3.1. Capitalul social: conținut şi tratament contabil 59
2.3.1.1. Capitalul social:conținut economico-juridic 59
2.3.1.2. Tratamentul contabil privind capitalul social 61
2.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind constituirea capitalului social 67
2.3.3. Contabilitatea operațiunilor privind majorarea capitalului social 71

2.3.3.1. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin capitalizare externă 71
2.3.3.2. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin capitalizare internă 80
2.3.3.3. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin metode combinate 81
2.3.4. Contabilitatea operațiunilor privind reducerea capitalului social 82
2.3.5. Contabilitatea patrimoniului regiilor autonome 84
2.3.6. Contabilitatea primelor legate de capital 84
2.3.7. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 89
2.3.8. Contabilitatea rezervelor de capital 93
2.3.9. Contabilitatea rezervelor din conversie 96
2.3.10. Contabilitatea intereselor minoritare 99
2.3.11. Contabilitatea acțiunilor proprii 101
2.4. Contabilitatea rezultatelor financiare 106
2.4.1. Contabilitatea rezultatului reportat 106
2.4.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului curent 107
2.5. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții 111
2.6. Contabilitatea provizioanelor 114
2.7. Contabilitatea capitalurilor împrumutate 121
2.7.1. Contabilitatea împrumuturilor obligatare 122
2.7.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung 127
2.7.3. Contabilitatea datoriilor colaterale imobilizărilor financiare 131
2.7.4. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate 133
2.8. Aplicații practice 135
2.8.1. Aplicații practice rezolvate 135
2.8.2. Aplicații practice nerezolvate 148
Referințe bibliografice 154

Capitolul 3
Contabilitatea activelor imobilizate 155
3.1. Delimitări şi clasificări privind activele imobilizate 155
3.2. Particularități privind evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor în contabilitate 158
3.2.1. Evaluarea imobilizărilor în contabilitate 158
3.2.2. Necesitatea şi oportunitatea reevaluării activelor imobilizate în contabilitate 162
3.3. Evidența operativă şi analitică a imobilizărilor 164
3.4. Deprecierea activelor imobilizate 165
3.4.1. Deprecierea ireversibilă – Amortizarea activelor imobilizate 165
3.4.2. Deprecierea conjuncturală – ajustări bilanțiere ale valorii activelor imobilizate 72

3.5. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 176
3.5.1. Structura şi criteriile de recunoaştere a imobilizărilor necorporale 176
3.5.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire 177
3.5.3. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare 179
3.5.4. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare 182
3.5.5. Contabilitatea fondului comercial 185
3.5.6. Contabilitatea altor imobilizări necorporale 187
3.5.7. Contabilitatea avansurilor şi imobilizărilor necorporale în curs de execuție 189
3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale 192
3.6.1. Structura şi criteriile de recunoaştere 192
3.6.2. Contabilitatea terenurilor şi amenajărilor de terenuri 196
3.6.3. Contabilitatea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor, mobilierului, echipamentelor de protecție a valorilor umane şi materiale şi altor active corporale 199
3.6.3.1. Documente utilizate cu privire la mijloacele fixe 199
3.6.3.2. Contabilitatea intrării imobilizărilor corporale 200
3.6.3.3. Derecunoaşterea (scoaterea din evidență) imobilizărilor corporale 204
3.6.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție şi a avansurilor pentru imobilizări corporale 210
3.6.5. Contabilitatea cheltuielilor cu întreținerea, reparațiile capitale şi modernizările la imobilizările corporale 212
3.7. Contabilitatea imobilizărilor financiare 214
3.7.1 Structura şi criteriile de recunoaştere a imobilizărilor financiare 214
3.7.2. Contabilitatea imobilizărilor financiare reprezentând participații în capitalul altor entități 215
3.7.3. Contabilitatea altor titluri imobilizate 216
3.7.4. Contabilitatea creanțelor imobilizate 216
3.7.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizările financiare 217
3.8. Aplicații practice 218
3.8.1. Aplicații practice rezolvate 218
3.8.2. Aplicații de rezolvat 272
Referințe bibliografice 283

Capitolul 4
Contabilitatea stocurilor 285
4.1. Delimitări şi clasificări privind stocurile 285
4.2. Particularități privind evaluarea stocurilor în contabilitate 288
4.2.1. Evaluarea intrărilor în stoc 288

4.2.2. Evaluarea ieşirilor din stoc 290
4.2.3. Evaluarea stocurilor în situaţiile de raportare financiară 295
4.3. Evidenţa operativă şi analitică a stocurilor 297
4.3.1. Evidenţa operativă a stocurilor 297
4.3.2. Contabilitatea analitică a stocurilor 299
4.4. Metode de contabilizare a stocurilor 302
4.4.1. Metoda inventarului permanent 303
4.4.2. Metoda inventarului intermitent 304
4.5. Contabilitatea fluxurilor de operaţii privind stocurile 306
4.5.1. Contabilitatea operaţiilor privind stocurile cumpărate în vederea consumului intern 306
4.5.2. Contabilitatea stocării producţiei în curs de execuţie 315
4.5.3. Contabilitatea stocurilor obţinute din producţie proprie 318
4.5.4 Contabilitatea stocurilor de mărfuri 324
4.5.5 Contabilitatea altor categorii de stocuri 333
4.5.5.1 Contabilitatea efectivelor de animale 333
4.5.5.2. Contabilitatea stocurilor de ambalaje 336
4.5.5.3.Contabilitatea stocurilor aflate la terţi 338
4.6. Aplicaţii practice 341
4.6.1. Aplicaţii practice rezolvate 341
4.6.2. Aplicaţii practice de rezolvat 361
Referinţe bibliografice 366

Capitolul 5
Contabilitatea creanţelor şi datoriilor curente 367
5.1. Conţinutul şi structura generală a creanţelor şi datoriilor 367
5.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a creanţelor şi datoriilor curente în contabilitate 370
5.3. Sistematizarea creanţelor şi datoriilor curente în contabilitatea sintetică 372
5.4. Contabilitatea decontărilor comerciale: furnizori • clienti 373
5.4.1. Contabilitatea primară şi analitică a furnizorilor şi clienţilor 373
5.4.2. Interdependenţa decontărilor furnizori - clienţi 375
5.4.3. Contabilitatea decontarilor comerciale în numerar 378
5.4.4. Contabilitatea decontărilor prin tehnici bancare clasice 379
5.4.5 Contabilitatea decontărilor pe bază de efecte comerciale (credit comercial cambial) 381
5.4.6. Contabilitatea datoriilor comerciale externe 383
5.4.7 Contabilitatea creanţelor comerciale externe 385
5.4.8. Contabilitatea decontărilor comerciale pentru care nu s-au întocmit facturi fiscale 386

5.4.9. Contabilitatea avansurilor comerciale furnizori • clienţi 388
5.5. Contabilitatea decontărilor salariale şi sociale 392
5.5.1. Conţinutul şi structura datoriilor şi creanţelor faţă de angajaţi 392
5.5.2. Conţinutul şi structura datoriilor şi creanţelor faţă de organismele de asigurări şi protecţie sociale 403
5.5.3. Contabilitatea sintetică a principalelor operaţiuni privind decontările salariale şi sociale 418
5.5.4. Cazuri particulare privind decontările salariale şi sociale 422
5.5.4.1. Determinarea şi înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaţilor în funcţie de sporul de vechime al acestora 422
5.5.4.2. Determinarea şi înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaţilor în funcţie de timpul de muncă efectiv depus de aceştia 422
5.5.4.3. Determinarea şi înregistrarea salariului net datorat angajaţilor, în condiţiile existenţei unor popriri/reţineri pentru aceştia 423
5.5.4.4. Determinarea şi înregistrarea salariilor neridicate de către un angajat al firmei 423
5.5.4.5. Determinarea şi înregistrarea avantajelor în natură acordate salariaţilor 424
5.5.4.6. Înregistrarea chiriei datorate de un salariat pentru spaţiul dezafectat din firmă 425
5.5.4.7. Determinarea şi înregistrarea concediilor de odihnă neefectuate într-un exerciţiu financiar şi acordate în următorul 425
5.5.4.8. Determinarea, înregistrarea şi achitarea indemnizaţiilor pentru incapacitate temporară de muncă 427
5.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului 432
5.6.1. Structura generală a datoriilor şi creanţelor bugetare 432
5.6.2. Contabilitatea impozitului pe profit/venit 432
5.6.2.1. Agenţii economici plătitori de impozit pe profit 432
5.6.2.2. Agenţii economici neplătitori de impozit pe profit 433
5.6.2.3. Stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit 434
5.6.2.4. Cotele de impozitare a profitului 440
5.6.2.5. Calcularea impozitului pe profit 440
5.6.2.6. Plata şi declararea impozitului pe profit 441
5.6.2.7. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor 442
5.6.2.8. Conturi utilizate 444
5.6.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 448
5.6.3.1. Noţiuni generale privind taxa pe valoarea adăugată 448
5.6.3.2. Conturi aferente taxei pe valoare adăugată 485
5.6.3.3. Studii de caz 487
5.6.4. Contabilitatea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 516
5.6.4.1. Particularităţi privind datoriile din alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 516

5.6.4.2. Conturi utilizate 519
5.6.4.3. Studiu de caz 519
5.6.5. Contabilitatea contribuţiilor la fondurile speciale 520
5.6.6. Contabilitatea creanţelor de natura subvenţiilor 523
5.6.7. Contabilitatea altor datorii şi creanţe bugetare 524
5.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii 526
5.7.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului 526
5.7.1.1. Contabilitatea decontărilor între entităţile afiliate 526
5.7.1.2. Contabilitatea decontărilor privind interesele de participare 529
5.7.2. Contabilitatea decontărilor cu acţionarii/asociaţii 531
5.7.3. Contabilitatea decontărilor din operaţiuni în participaţie 534
5.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi 537
5.9. Incidenţa independenţei exerciţiilor financiare asupra decontărilor contabile 540
5.9.1. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans 540
5.9.2. Contabilitatea veniturilor în avans 540
5.9.3. Contabilitatea operaţiunilor în curs de clarificare 544
5.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii 546
5.11. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea creanţelor 549
5.12. Aplicaţii practice 553
5.12.1. Aplicaţii practice rezolvate 553
5.12.2. Aplicaţii practice de rezolvat 565
Referinţe bibliografice 577

Capitolul 6
Contabilitatea trezoreriei 581
6.1. Conţinutul şi structura generală a trezoreriei 581
6.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a activelor şi pasivelor de trezorerie în contabilitate 583
6.3. Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt 585
6.3.1. Contabilitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate 586
6.3.2. Contabilitetea obligaţiunilor emise şi răscumpărate 588
6.3.3. Contabilitatea obligaţiunilor 588
6.3.4. Contabilitatea altor investiţii pe termen scurt şi a creanţelor asimilate 589
6.3.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru investiţii pe termen scurt 591
6.3.6. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie 592
6.4. Contabilitatea decontărilor fără numerar 593
6.4.1. Contabilitatea valorilor de încasat 593
6.4.2. Contabilitatea încasărilor şi plăţilor prin conturile deschise la bănci 595
6.4.3. Contabilitatea dobânzilor aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente 597

6.4.4. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt 599
6.5. Contabilitatea decontărilor în numerar 601
6.5.1. Contabilitatea decontărilor în numerar în lei 601
6.5.2. Contabilitatea decontărilor în numerar, în valută 602
6.5.3. Contabilitatea altor valori 604
6.6. Contabilitatea acreditivelor şi a avansurilor de trezorerie 605
6.6.1. Contabilitatea acreditivelor 605
6.6.2. Contabilitatea avansurilor de trezorerie 606
6.7. Contabilitatea viramentelor din / în conturile de trezorerie 608
6.8. Aplicații practice 609
6.8.1. Aplicații practice rezolvate 609
6.8.2. Aplicații practice de rezolvat 633
Referințe bibliografice 637

Capitolul 7

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor 639
7.1. Criterii de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor şi veniturilor în contabilitate 639
7.1.1. Definirea noțiunilor de cheltuială şi venit 639
7.1.2. Criterii de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor în contabilitate 641
7.1.2.1. Criterii de clasificare a cheltuielilor în contabilitate 641
7.1.2.2 Criterii de recunoaştere a cheltuielilor în contabilitate 643
7.1.3. Criterii de clasificare şi recunoaştere a veniturilor în contabilitate 644
7.1.3.1. Criterii de clasificare a veniturilor în contabilitate 644
7.1.3.2 Criterii de recunoaştere a veniturilor în contabilitate 646
7.2. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind activitatea de exploatare 649
7.2.1. Corelația venituri - cheltuieli – rezultate din activitatea de exploatare 649
7.2.2. Contabilitatea cheltuielilor din exploatare 649
7.2.2.1. Contabilitatea cheltuielilor privind consumurile stocate şi nestocate 650
7.2.2.2. Contabilitatea cheltuielilor privind lucrările şi serviciile executate de terți 651
7.2.2.3. Contabilitatea cheltuielilor privind diverse impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 653
7.2.2.4. Contabilitatea cheltuielilor privind salariile şi contribuțiile la organismele de asigurări şi protecție socială 653
7.2.2.5. Contabilitatea cheltuielilor privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea activelor 653
7.2.2.6. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare 655
7.2.3. Contabilitatea veniturilor din exploatare 656
7.2.3.1. Contabilitatea veniturilor componente ale cifrei de afaceri netă 656
7.2.3.2. Contabilitatea veniturilor din variația stocurilor 656

7.2.3.3. Contabilitatea veniturilor din producţia de imobilizări 660
7.2.3.4. Contabilitatea veniturilor din subvenţii de exploatare 660
7.2.3.5. Contabilitatea veniturilor din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare 661
7.2.3.6. Contabilitatea altor venituri din exploatare 661
7.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare 663
7.3.1. Prezentare generală a cheltuielilor şi veniturilor financiare 663
7.3.2. Corelaţia venituri – cheltuieli – rezultat financiar 663
7.3.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare "asimetrice" 664
7.3.4. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din investiţii financiare cedate 665
7.3.5. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din diferenţe de curs valutar 667
7.3.6. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind dobânzile 667
7.3.7. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind sconturile 668
7.3.8. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind pierderea de valoare a activelor 669
7.3.9. Contabilitatea altor cheltuieli şi venituri financiare 669
7.4. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor extraordinare 670
7.5. Contabilitatea cheltuielilor aferente rezultatelor impozabile 672
7.6. Aplicaţii practice 674
7.6.1. Aplicaţii practice rezolvate 674
7.6.2. Aplicaţii practice de rezolvat 681
Referinţe bibliografice 683

Capitolul 8
Contabilitatea extrabilanţieră 685
8.1. Necesitatea şi oportunitatea unor contabilizări extrabilanţiere 685
8.2. Contabilizarea extrabilanţieră a angajamentelor acordate 688
8.3. Contabilizarea extrabilanţieră a angajamentelor primite 690
8.4. Contabilizarea extrabilanţieră a altor valori 692
8.5. Închiderea şi redeschiderea conturilor bilanţiere 696
Referinţe bibliografice 699

Capitolul 9
Situaţii financiare anuale 701
9.1. Conţinutul şi scopul situaţiilor financiare 701
9.2. Lucrările pregătitoare întocmirii situaţiilor financiare anuale 703
9.3. Structura situaţiilor financiare anuale 721
9.3.1. Elemente definitorii 721
9.3.2. Bilanţul 723

9.3.3. Contul de profit şi pierdere 731
9.3.4. Situaţia modificărilor capitalului propriu 733
9.3.5. Situaţia fluxurilor de trezorerie 735
9.3.6. Note explicative la situaţiile financiare anuale 737
9.4. Întocmirea situaţiilor financiare anuale 750
9.5. Certificarea şi publicarea situaţiilor financiare anuale 752
9.5.1. Procesul de certificare a situaţiilor financiare anuale 752
9.5.2. Publicarea situaţiilor financiare anuale 755
9.6. Studiu de caz – Situaţii financiare anuale 756
Referinţe bibliografice 783

Bibliografie generală 785

Lista abrevierilor

A/P	Activ/Pasiv
$A_{1,2,...}$	Amortisment anual
A_{anual}	Amortisment anual
AD1	Regimul de amortizare degresivă AD1
AD2	Regimul de amortizare degresivă AD2
AGA	Adunarea Generală a Acționarilor/Asociaților
AIC	Achiziții intracomunitare
AMC	Aparate de măsură şi control
ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
BNR	Banca Națională a României
CA	Cost de achiziție
CAEN	Codul Activităților Economice din România
CAS	Contribuția la Asigurările Sociale
CASS	Contribuția la Asigurările Sociale de Sănătate
CEE	Comunitatea Economică Europeană
CFR	Căile Ferate Române
CFS	Contribuția la Fondul de Şomaj
CMP	Costul Mediu Ponderat
CMPTI	Metoda Costului Mediu Ponderat Global
CMPUI	Metoda Costului Mediu Ponderat al Ultimei Intrări
CN	Cheltuieli nedeductibile
CS	Capital social
CT	Cheltuieli totale
Dnf	Durata normală de funcționare
Dvu	Durata de viață utilă
EEC	European Economic Community
EUR	Euro
EURO	Moneda Unică Europeană
EXW	Ex Works
FAAMBP	Fond asigurare accidente de muncă şi boli profesionale
FIFO	First In, First Out
FNUASS	Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate
HG	Hotărârea Guvernului
HGR	Hotărârea Guvernului României
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPC	Impozitul pe profit cumulat
IPT	Impozitul pe profit trimestrial

ITM	Inspectoratul Teritorial de Muncă
LIC	Livrări intracomunitare de bunuri
LIFO	Last In, First Out
MFP	Ministerul Finanțelor Publice
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
OG	Ordonanța Guvernului
OMF	Ordinul Ministrului Finanțelor
OMFP	Ordinul Ministrului Finanțelor Publice
PC	Pierdere contabilă
PF	Pierdere fiscală
Pml	Plăți minime de leasing
Pnv	Prețul net de vânzare
RADP	Regia Autonomă a Domeniului Public
RCB	Rezultatul contabil brut
RCC	Rezultatul contabil cumulat
RIC	Rezultatul impozabil cumulat
RL	Rezerva legală
RLmax	Valoarea maximă a rezervei legale
RLposibilă	Rezerva legală care se poate constitui din profitul impozabil anual
RON	Moneda națională românească – leu
SDV	Unelte, dispozitive şi verificatoare
SIDA	Sindromul Imunodeficienței Autodobândite
SM	Stat Membru al Uniunii Europene
TIC	Transport Intracomunitar de Bunuri
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
UE	Uniunea Europeană
Va	Valoarea de amortizat/Valoarea de intrare
Vact	Valoarea actuală
VAinv	Valoarea actuală de inventar
Vcn	Valoarea contabilă netă
VD	Vânzare la distanță
Vi	Valoare de intrare/Valoare contabilă
Vinv	Valoarea de inventar
Vj	Valoare justă/Valoare de piață
VN	Venituri neimpozabile
VR	Valoarea rămasă
Vr	Valoarea recuperabilă
Vreev	Valoarea reevaluată
Vrez	Valoarea reziduală
VT	Venituri totale
Vut	Valoarea de utilizare

Prefață

Mediul economic mondial traversează la ora actuală o etapă de profunde transformări în planul proceselor şi fenomenelor economice reprezentative, sub impulsul evoluției tehnologiei prelucrării informației, a dinamicii şi mobilității factorilor de producție şi îndeosebi a capitalurilor financiare.

Toate aceste mutații de ordin economic au loc într-un context economic integrator, realizat în plan regional şi mondial, la interferența diferitelor culturi, sisteme economice şi de drept. În acest sens, comunicarea reprezintă singura modalitate de mediatizare şi convergență a intereselor ce se găsesc în rândul participanților la viața economică.

Informația reprezintă resursa primordială a comunicării regenerabilă şi indispensabilă, spre care converg toate mediile concentrice mediului economic – mediul social, mediul politic, mediul înconjurător, în drumul acestora de a aloca, utiliza şi combina resursele economice tot mai restrictive în termenii optimului.

Informația economică şi îndeosebi informația contabilă, reprezintă o resursă-suport a procesului de producție contabilă şi, în acelaşi timp, un vector de comunicare al mediului de afaceri, la care fac recurs tot mai multe categorii de utilizatori.

Pe plan mondial, asistăm astăzi, la un proces continuu de reformare a contabilității, de dezvoltare intensivă a producției de informații contabile, pe fondul unor exigențe calitative crescânde, de aşa manieră încât, să satisfacă simultan interesele tuturor categoriilor de aplicanți (utilizatori) în condițiile globalizării economice.

Astfel, s-au declanşat procese profunde de convergență şi armonizare a contabilității, de uniformizare a modalităților de prezentare a informațiilor contabile, care să faciliteze expansiunea afacerilor în spațiul economic mondial.

Informația contabilă devine astfel un produs uman, o resursă economică indispensabilă care întreține suflul vieții economice.

Tripla abordare a contabilității ca ştiință – tehnică – artă este prezentată astăzi într-o altă conjunctură. Astfel, contabilitatea se înfățişează ca o ştiință elaborată în laboratoarele vieții academice, într-un cadru larg participativ, din care nu lipsesc profesioniştii cu abilități demonstrate în cadrul celor mai prestigioase cabinete de consultanță şi audit precum şi instituțiile de reglementare.

Contabilitatea se înfățișează ca un epicentru al tuturor ştiinţelor sociale, menit să emane şi genereze factorii de progres în mediul socio-economic. Alocarea resurselor în societate nu se mai poate realiza fără recursul la informația contabilă. Contabilitatea oferă răspunsuri la întrebările cheie referitoare la resurse: Cât alocăm? De unde alocăm? Pentru cine alocăm?

Pe de altă parte, contabilitatea se recomandă ca o tehnică suplă şi eficientă de dispersie a informațiilor în micro şi macromediul economic, menită să activeze toți participanții la viața economică în termenul raționalului şi optimului economic.

În ultimul rând, valențele contabilității de artă a comunicării, redescoperă complexitatea celor care utilizează, prelucrează şi transmit informația economică, dar şi abilitatea acestora de a mediatiza şi a aşeza pe coordonatele convergenței interesele economice în condițiile unui restricționări a resurselor alocate.

Astfel, contabilitatea nu mai reprezintă un demers ştiinţific controlat, ci o ştiinţă aplicativă cu limite nebănuite spre care îşi îndreaptă atenția categorii diverse de utilizatori, sofisticați, specializați sau simpli membrii ai societății.

În acest context socio-economic, delimitat de valențele contabilității manifestate într-un perimetru ştiinţific, preocupările membrilor Catedrei de contabilitate a Facultății de Ştiințe Economice şi Gestiunea Afacerilor, vin să ofere pe de o parte o serie de soluții privind dezvoltarea contabilității financiare, pe un fundal teoretico-aplicativ, care ține seama de contextul normalizator internațional, de constrângerile sociale, economice şi fiscale generate de societatea românească şi de aşteptările cu care i-au obişnuit pe principalii participanți la procesul producției contabile: practicienii contabili.

Prin lucrarea de față dorim să oferim studenților economişti un ghid teoretic şi aplicativ, care să-i însoțească atât în activitatea de studiu şi cercetare curentă, cât şi în activitatea practică viitoare. Totodată lucrarea se adresează, în egală măsură practicienilor şi teoreticienilor.

Lucrarea ***Contabilitatea financiară*** reprezintă apanajul îmbinării tradiției şi reputației şcolii de contabilitate clujene, a competențelor demonstrate în timp de foşti şi actuali membrii ai catedrei, recunoscuți în mediul de afaceri, cu aplombul şi dorința de afirmare a tinerilor.

Prof. univ. dr. Dumitru Matiş

1

Cadrul teoretic-normativ al contabilității financiare din România

După studiul acestui capitol veți fi capabili să:

- Delimitați obiectul şi metoda contabilității financiare;
- Înțelegeți şi diferențiați principiile contabilității financiare;
- Cunoaşteți evoluțiile post-decembriste ale contabilității financiare în România;
- Înțelegeți necesitatea conformității contabilității româneşti cu directivele contabile europene;
- Identitificați principalele modalități de organizare şi conducere a contabilității financiare în România.

1.1. Obiectul contabilității financiare

Contabilitatea financiară a entităților economice este o *contabilitate de angajamente*. Astfel, efectele tranzacțiilor şi a altor evenimente sunt recunoscute atunci când *tranzacțiile şi evenimentele* se produc şi nu pe măsură ce trezoreria (sau echivalentul său) este încasată sau plătită. În acest fel, apariția angajamentului (suma de plată, suma de încasat) este înregistrată în contabilitate într-o primă etapă, urmând ca decontarea lui (plata, încasarea) să aibă loc într-o etapă ulterioară.

Obiectul contabilității financiare a entităților economice îl formează: *patrimoniul acestora*, *rezultatele financiare* şi *elementele extrapatrimoniale*.

1.1.1. Patrimoniul - obiect al contabilității

Sub aspect **juridic**, patrimoniul poate fi definit ca fiind totalitatea drepturilor şi obligațiilor în expresie bănească aparținând unei persoane fizice sau juridice.

Sub aspect **economic**, patrimoniul poate fi definit ca reprezentând totalitatea, respectiv, universalitatea valorilor corporale (tangibile) şi necorporale (netangibile), contabilizate sub formă de bunuri materiale, nemateriale ori financiare, de avere circulantă, de trezorerie (cash, depozite bancare şi alte valori) şi creanțe. Ele trebuie să aparțină subiectului de drept care este întreprinderea (entitatea n.n.) şi care intră sub incidența cadrului juridic creat pentru stimularea activităților într-o economie de piață.[1]

Ca şi categorie ştiințifică, patrimoniul are următoarele trăsături caracteristice:[2]
- este o universalitate juridico-economico-financiară;
- este personalizat, în sensul că aparține unei anumite persoane fizice şi/sau juridice fiind condiție fundamentală de existență ontologică a persoanei respective;
- este distinct față de persoana căreia îi aparține şi nu este inclus acesteia.

Patrimoniul poate fi alcătuit dintr-o varietate extrem de complexă şi de diversă de bunuri, creanțe şi obligații, care laolaltă alcătuiesc o universalitate.
Existența unui patrimoniu presupune îmbinarea a două elemente:
- **persoana fizică sau juridică**, ca subiect de drepturi şi obligații;
- **bunurile economice**, ca obiecte de drepturi şi obligații.

Între obiectele de drepturi şi obligații, pe de o parte, şi drepturile şi obligațiile, pe de altă parte, stă persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi şi obligații.[3]

Patrimoniul poate deveni obiect de studiu al contabilității numai în cazul în care el este investit, adică utilizat în activitatea economică în vederea obținerii de bunuri şi servicii destinate vânzării, cumpărării, ori în activități administrative şi social-culturale prin care se satisfac necesități reale ale societății.

Literatura de specialitate prezintă numeroase interpretări şi variante în definirea şi analiza patrimoniului ca obiect al contabilității.[4,5]

Ne vom referi în continuare la concepția economico-juridică a patrimoniului potrivit căreia acesta, în contabilitate, se dedublează ca patrimoniu economic şi respectiv patrimoniu juridic.

Forma de reprezentare a patrimoniului în contabilitate este aceea a unei balanțe cu două părți egale. În mod convențional, partea din stânga egalității poate fi denumită

1 Ursulescu E., Armonizarea contabilității naționale cu cerințele standardelor de contabilitate internaționale, Tribuna Economică nr. 26/1995

2 Mârza Ş., Contabilitatea unităților lucrative, Editura Continent, Sibiu, 1994, pag. 11

3 Oprea C., şi colab., Bazele contabilității, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995, pag. 9

4 Colectiv de autori, Bazele contabilității agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva, 1996, pag. 27

5 În legislația românească s-a renunțat la termenul de "patrimoniu", el înlocuindu-se cu noțiunea de "poziție financiară" formată din active, datorii şi capitaluri proprii. Deşi conceptul de patrimoniu devine perimat, totuşi datorită obişnuinței practicii contabile cu acest termen, noi îl vom folosi în prezentul material

patrimoniu economic, iar cea din dreapta egalității, patrimoniu juridic. Deci, egalitatea generalizatoare este:

Patrimoniul economic = Patrimoniul juridic

Conținutul juridic are ca fundament conținutul economic, iar conținutul economic este suportul material concret al conținutului juridic ca provenienţă sau sursă de formare a diverselor elemente patrimoniale concrete, aflate în stânga egalității.

Patrimoniul economic este format, deci, din bunuri economice, ca obiecte de drepturi şi obligații, evaluabile în bani. Ele formează substanța materială a patrimoniului, concretizată în bunuri materiale sau corporale (clădiri, maşini, materiale, mărfuri etc.) şi bunuri nemateriale sau necorporale (creanțe, valori în curs de decontare, brevete de invenții etc.).

Patrimoniul juridic este format din drepturile şi obligațiile cu valoare economică care reprezintă cauza, provenienţa juridică a elementelor patrimoniale concrete şi formează substanța juridică a patrimoniului.

Reluând forma de reprezentare a patrimoniului în contabilitate, prin prisma elementelor sale componente, putem formula egalitatea celor două părți prin ecuația:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

În contabilitate, bunurile economice sunt cunoscute ca active patrimoniale, iar drepturile şi obligațiile, ca pasive patrimoniale, de unde apare o altă ecuație a patrimoniului:

Active patrimoniale = Pasive patrimoniale

În viziunea refereţialului contabil internaţional (Standardele Internaţionale de Raportare Financiară) noțiunea de "patrimoniu" este substituită de categoria ştiințifică de "poziție financiară" echivalentă cu noțiunile de "patrimoniu net" şi/sau "activ contabil net", calculată potrivit ecuației

Poziție financiară = Active - Datorii

În această abordare şi modalitate de calcul "poziția financiară" a întreprinderii este echivalentă cu categoria ştiințifică de "capitaluri proprii".

Capitaluri proprii = Active - Datorii

Atât activele patrimoniale cât şi pasivele patrimoniale pot fi clasificate după criterii diferite.

1.1.2. Rezultatele financiare - obiect al reflectării contabile

Patrimoniul aflat în administrarea entităților economice suferă mişcări şi transformări complexe în timpul derulării obiectului lor de activitate. Asemenea modificări ale elementelor patrimoniale au drept țintă obținerea unor rezultate financiare.
Rezultatul poate fi o mărime valorică pozitivă, denumită **profit**, atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau o mărime valorică negativă, denumită **pierdere**, în situația inversă".[6]

Deci, alături de patrimoniu considerat obiect al contabilității, efectul mişcării, respectiv al transformării lui prin operații care generează fie cheltuieli, fie venituri, intră în obiectul aceleiaşi contabilități.

Cheltuielile agenților economici reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază entitatea economică, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale. De asemenea, în cadrul cheltuielilor se mai cuprind amortizările, provizioanele pentru riscuri şi ajustările pentru depreciere sau pierderea de valoare, valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute ori alte consumuri legate de evenimente extraordinare.

Veniturile agenților economici sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat din: livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii şi din avantajele pe care entitatea economică a consimțit să le primească; executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților; din producția stocată; din producția imobilizată şi din alte operații extraordinare.

De asemenea, în cadrul veniturilor se mai cuprind sumele rezultate din diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, respectiv, a ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor.

Atât cheltuielile cât şi veniturile înregistrate în contabilitate se conectează la **rezultatul exercițiului financiar**. Ca atare, rezultatul exercițiului financiar, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență între veniturile şi cheltuielile exercițiului, indiferent de data încasării sau plății lor.

Rezultatul exercițiului financiar poate face obiectul mai multor ecuații de echilibru şi anume:

- pentru determinarea lui pe baza conturilor de venituri şi cheltuieli:

Rezultat = Venituri - Cheltuieli sau **Venituri = Cheltuieli +/- Rezultat**

- pentru determinarea lui pe baza bilanțului contabil patrimonial:

Rezultat = Capitaluri proprii la finele exercițiului "N" - Capitaluri proprii la finele exercițiului "N-1"

6 Feleagă N., Ionaşcu I., Contabilitatea financiară, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1993, pag. 105

1.1.3. Elementele extrapatrimoniale - obiect al reflectării contabile speciale

Entitățile economice se pot afla în situația în care unele drepturi şi obligații, precum şi unele bunuri să nu poată fi integrate în activul şi pasivul entității economice, fiind considerate extrapatrimoniale. În această categorie se cuprind:

- angajamente (giruri, cauțiuni, garanții) acordate sau primite în relațiile cu terții;
- imobilizări corporale luate cu chirie;
- valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie;
- debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare;
- redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate;
- stocuri de natura obiectelor de inventar;
- efecte scontate neajunse la scadență;
- alte valori extrapatrimoniale.

Contabilitatea acestor elemente extrapatrimoniale se realizează cu ajutorul conturilor în afara bilanțului, denumite şi **conturi de ordine şi evidență**. Contabilitatea acestora se ține în partidă simplă.

1.2. Metoda contabilității financiare

Contabilitatea, ca orice disciplină ştiinţifică, are, aşa cum s-a arătat, un obiect propriu de cercetare, dar şi o metodă specifică de lucru pentru realizarea obiectului său.

Metoda contabilității conturează modul de studiu şi de cercetare a obiectului acestei discipline ştiinţifice, precum şi mijloacele utilizate pentru realizarea sarcinilor sale. în acest mod se înfăptuieşte interdependenţa şi condiţionarea dintre obiectul şi metoda contabilității, întrucât obiectul arată ce trebuie studiat şi cercetat, iar metoda ne spune cum trebuie realizat obiectul său.

Dată fiind complexitatea obiectului de studiu, **metoda contabilității** este constituită dintr-un sistem logic de principii şi procedee de lucru. Înfăptuirea obiectivelor contabilității presupune respectarea unor principii de lucru care decurg din particularitățile şi esența acesteia.

• **Principiul dublei reprezentări**. Potrivit concepției economico-juridice a patrimoniului, acesta se dedublează în contabilitate ca **patrimoniu economic**, format din bunuri economice, ca obiecte de drepturi şi obligații şi **patrimoniu juridic** format din drepturile şi obligațiile cu valoare juridică.

Dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate presupune că orice modificare a acestuia în sensul creşterii sau descreşterii lui să afecteze atât bunurile economice cât şi drepturile şi obligațiile cu valoare economică. În toate cazurile de modificări ale patrimoniului se menține o egalitate valorică a patrimoniului economic cu cel juridic, care este numită egalitate bilanțieră.
Între cele două părți ale bilanțului, respectiv între activ şi pasiv, există o permanentă egalitate deoarece:

- orice bun economic este expresia unor drepturi sau obligații cu valoare economică;
- orice drept sau obligație cu valoare juridică sunt generatoare de bunuri economice.[7]

• **Principiul dublei înregistrări**. Echilibrul bilanțier este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei sale de lucru, şi anume dubla înregistrare. Orice modificare a patrimoniului presupune înregistrări contabile pentru modificarea a cel puțin două elemente patrimoniale. Asemenea modificări pot fi de două feluri:

- Modificări numai în componența activului şi respectiv a pasivului, care presupun modificări doar în componența bunurilor economice şi respectiv a drepturilor şi obligațiilor şi care nu generează o modificare a dublei reprezentări dobândite anterior. Egalitatea bilanțieră rămâne la nivelul valoric anterior;

7 În noua structură a bilanțului nu mai apar, în mod expres, totaluri pentru „activ" şi respectiv „pasiv", dar egalitatea dintre ele se menține şi se urmăreşte prin corelațiile ce se supun verificării formularului de bilanț. De aceea, principiul dublei reprezentări, şi de aici „egalitatea bilanțieră" rămâne ca un principiu de lucru al contabilității, indiferent dacă este redat direct sau indirect în formularul de bilanț utilizat ca mijloc de raportare contabilă.

- Modificări atât în volumul activului cât şi al pasivului în sensul creşterii sau descreşterii ambelor părți ale egalității bilanțiere. Se formează un nou nivel valoric al egalității bilanțiere.

De menționat că dubla înregistrare asigură raporturi de echilibru nu numai între cele două forme de reflectare a patrimoniului (patrimoniul economic şi patrimoniul juridic) ci şi între venituri, cheltuieli şi rezultate.

• **Principiul înregistrării cronologice şi sistematice**. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice şi financiare se face în contabilitate atât în ordine cronologică, adică în succesiunea lor în timp, cât şi grupate, respectiv sistematizate pe grupe sau structuri componente ale patrimoniului.

Înregistrările **cronologice** permit însumarea valorică a modificărilor patrimoniale şi a rezultatelor financiare şi determină rulajul în etalon monetar al tuturor operațiilor economice şi financiare ce au avut loc în cursul unei perioade de gestiune. Rezultatul înregistrărilor cronologice este consemnat în "**Registrul Jurnal**".

Înregistrările din **evidența sistematică** permit separarea informațiilor economice după conținutul economic şi se consemnează în alt tip de registre, respectiv Registrul "**Cartea Mare**"

• **Principiul înregistrării sintetice şi analitice**. Reflectarea în contabilitate a operațiilor economice şi financiare se poate face:

- Pe grupe sau categorii de bunuri economice, drepturi şi obligații, în cadrul contabilității sintetice;
- Pe feluri de bunuri, drepturi şi obligații în cadrul contabilității analitice.

Contabilitatea sintetică exprimă valoric întregul volum de bunuri, drepturi şi obligații.

Contabilitatea analitică are o sferă de cuprindere mai restrânsă, deoarece reflectă numai un anumit fel dintre bunurile economice, drepturile şi obligațiile patrimoniale. De aceea ea reprezintă principalul instrument de asigurare a integrității patrimoniului economic şi juridic.

Între contabilitatea sintetică şi cea analitică există o strânsă interdependență, ele formând un tot unitar în procesul de furnizare a datelor şi informațiilor necesare. Între cele două forme de realizare a contabilității agenților economici există atât asemănări cât şi deosebiri. [8]

• **Principiul generalizării şi sintetizării informațiilor**. Informațiile obținute din înregistrarea şi prelucrarea datelor privind operațiile economice şi financiare ce au loc la nivelul agenților economici sunt sintetizate şi raportate cu ajutorul bilanțului. Ca atare, bilanțul cu componentele sale este un document de sinteză contabilă care prezintă situația patrimoniului economic şi juridic la un moment dat precum şi rezultatele financiare obținute.

8 Pântea I.P., Contabilitate analitică, Editura Dacia, Cluj, 1984, pag. 10

1.3. Principiile contabilității

Obiectivul fundamental al contabilității îl reprezintă furnizarea de informații care să ofere o **imagine fidelă** asupra situației patrimoniului şi rezultatelor obținute.

Aşa cum se arată în Directiva a IV-a a CEE, menirea contabilității unei întreprinderi este de "a furniza documente de sinteză care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, situației financiare şi rezultatului, în scopul furnizării de informații utile ansamblului de utilizatori atunci când aceştia iau decizii economice".

Potrivit acestei directive, atunci când simpla prezentare a unei cifre în structurile situațiilor financiare nu este suficient de edificatoare, aceste informații trebuiesc reluate cu detalieri şi explicații suplimentare în notele explicative ce constituie ultima componentă a situațiilor financiare din setul prevăzut entitățile mici şi mijlocii.

Înfăptuirea imaginii fidele de către contabilitate necesită ca informațiile furnizate de către aceasta să îndeplinească următoarele condiții:[9]
- datele contabile să fie înregistrate în contabilitate în timp util pentru a fi prelucrate şi utilizate;
- informațiile contabile să ofere utilizatorilor o descriere adecvată, să fie corecte şi complete;
- contabilizarea faptelor să fie în acord cu baza lor juridică şi economică;
- informațiile de sinteză să servească utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice;
- informațiile furnizate de contabilitate să rezulte din aplicarea cu bună credință a regulilor şi procedeelor contabile.

Pentru creşterea încrederii în imaginea fidelă furnizată de către contabilitate trebuie ca la organizarea contabilității entităților să se țină seama de mai multe principii. Vom prezenta, în continuare, principiile ce trebuie avute în vedere la organizarea contabilității, cuprinse în legislația românească conformă cu directivele europene:

a. **Continuitatea activității**. Activitatea unui agent economic este urmărită în accepțiunea de continuitate, în sensul că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității. În consecință, evaluarea elementelor patrimonială este efectuată într-o perspectivă continuă a activității unității. La finele anului calendaristic, considerat un exercițiu financiar, se întocmesc **Situațiile financiare** prevăzute de lege.

Dacă activitatea unității este întreruptă în timpul anului printr-o decizie de lichidare, continuitatea exploatării se întrerupe, la data respectivă trebuind să se întocmească Situațiile financiare corespunzătoare.

9 Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1993, pag. 20

De asemenea, dacă administratorii unei entități au luat cunoştință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

b. **Permanența metodelor**. Este cunoscut şi sub denumirea de principiul fixismului. Coerența şi comparabilitatea informațiilor contabile implică constanță în aplicarea regulilor şi procedurilor contabile de evaluare a patrimoniului precum şi prezentarea lor prin Situațiile financiare.

Metodele de lucru contabile trebuie să rămână aceleaşi de la un exercițiu la altul, ceea ce asigură comparabilitatea datelor nu numai în timp, ci şi în spațiu. Pot totuşi să apară schimbări de metode, dacă o altă procedură se dovedeşte mai bună pentru informarea entității. în această ipoteză trebuie prezentată clar schimbarea procedurii şi calculată influența ei asupra exercițiului financiar curent. Despre acest lucru se fac mențiuni în notele la Situațiile financiare anuale.

c. **Prudența**, care impune, în esență, contabilizarea oricărei pierderi probabile şi necontabilizarea profiturilor sperate, chiar dacă acestea sunt foarte probabile. Prudența presupune, printre altele, stabilirea la finele anului a unui patrimoniu real care poate fi valorificat la prețurile pieței libere la data respectivă, indiferent de prețurile cu care figurează în contabilitate.

Desfăşurarea activității exercițiului curent sau anterior poate determina deprecieri, riscuri şi pierderi posibile, generate de supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, ori de subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor. Evitarea acestor fapte, care în ultimă instanță ar putea duce la supraevaluarea rezultatului, impune constituirea de provizioane, respectiv, ajustări, care să afecteze cheltuielile entității.

Prudența temperează optimismul exagerat al oamenilor de afaceri şi oferă în acelaşi timp creditorilor o marjă de siguranță. [10]
În mod concret, conform directivelor europene, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă, şi în special:
- poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile şi pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia;
- trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

10 Feleagă N., Ionaşcu I., Contabilitate financiară, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1993, pag. 32

d. **Independența exercițiului**. Este cunoscut şi ca principiul autonomiei exercițiului. Presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activității unei entității economice pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Exercițiile financiare au, de regulă, o durată de 12 luni. În această perioadă efectele tranzacțiilor şi a altor operații economice sunt luate în considerare în momentul în care se produc şi nu în momentul încasării sau decontării lor. Ca atare, cheltuielile aferente exercițiului curent se înregistrează în contabilitatea acestor exerciții chiar dacă se vor plăti în exercițiile viitoare. De asemenea, veniturile aferente exercițiului curent se înregistrează în contabilitatea acestor exerciții chiar dacă încasarea lor se va face în perioadele viitoare.

Creanțele şi datoriile entităților a căror facturare şi decontare se fac ulterior, vor fi reflectate în contabilitate cu ajutorul unor conturi distincte prevăzute în planul de conturi. Nerespectarea acestui principiu influențează direct mărimea rezultatului financiar al exercițiului curent.

e. **Evaluarea separată a elementelor de activ şi pasiv**. În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unor poziții din bilanț, se determină separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau pasiv.

f. **Intangibilitatea bilanțului de deschidere**. Bilanțul de deschidere a unui nou exercițiu financiar trebuie să corespundă bilanțului de încheiere a exercițiului precedent.

Se interzice modificarea patrimoniului de la sfârşitul anului ce trebuie reportat la începutul anului viitor. Orice schimbări de metodă sau corectarea unor erori trebuie să fie transparente. Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea şi depunerea Situațiilor financiare, trebuie corectate în anul în care acestea se constată, prin înregistrări contabile adecvate, Situațiile financiare ale exercițiilor anterioare nemaiputând fi modificate.

g. **Necompensarea**. Presupune interdicția compensărilor între creanțe şi datorii, între drepturi şi angajamente, între elemente de activ şi de pasiv. De asemenea, nu pot fi compensate pozițiile de cheltuieli cu cele de venituri, ori plusurile de valoare cu minusurile de valoare, în cadrul mecanismului aplicării principiului prudenței.

În cazul României, care parcurge tranziția la economia de piață, pentru diminuarea blocajului financiar se pot face, temporar, compensări între creanțele şi datoriile față de acelaşi terț, dar numai pe bază de procese-verbale de compensare cu trimitere la documentele primare care au generat asemenea creanțe şi datorii.

Eventualele compensări între creanțe şi datorii ale entității față de aceeaşi entitate economică pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor la valoarea integrală.

h. **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor în cadrul elementelor din bilanț şi contul de profit sau pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, şi nu numai de forma juridică a acestora.
Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile mari şi foarte mari la întocmirea situațiilor financiare individuale şi a situațiilor financiare, iar entitățile mici şi mijlocii numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.

i. **Principiul pragului de semnificație.** Elementele de bilanț şi cont de profit sau pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate dacă:
- acestea reprezintă o sumă nesemnificativă;
- o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

Principiul pragului de semnificație poate fi aplicat numai de către entitățile mari şi foarte mari. Abateri de la principiile contabile generale pot fi efectuate numai în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum şi motivele care le-au determinat împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii.

1.4. Evaluarea contabilă

Pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc prin actele normative în speță, următoarele **reguli**:

a. la data intrării în unitate, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită **valoare contabilă**, care se stabileşte astfel:
- bunurile reprezentând aport la capitalul social, la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării;
- bunurile obținute cu titlu gratuit, la valoarea justă.

În contextul prezentelor reglementări (OMFP nr.1752/2005), prin **valoare justă** se înțelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat obiectiv.

În aceste cazuri, valoarea de aport şi, respectiv, valoarea justă, se substituie costului de achiziție;
- bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;
- bunurile produse în unitate, la cost de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.
Reducerile comerciale şi alte elemente similare acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final, precum şi costurile de desfacere, reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit.

În costul unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse şi dobânzile plătite la creditele bancare contractate pentru achiziția, construcția sau producția acestuia, direct atribuibile activului, până la finalizarea sa, aferente aceleiaşi perioade.

În sensul, reglementărilor actuale, prin **activ cu ciclu lung de fabricație** se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

În cazul în care în primul exercițiu financiar de aplicare a acestor reglementări, costul de achiziție sau costul de producție al unui activ nu este cunoscut şi nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lor sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau costul de producție va fi reprezentat de valoarea justă atribuită activului. Această situație trebuie menționată în notele explicative.

b. evaluarea elementelor de activ şi de pasiv **cu ocazia inventarierii** se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței.
În cazul creanțelor şi datoriilor, această valoare se stabileşte în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată;

c. la încheierea exercițiului, elementele de activ şi de pasiv de natura datoriilor se evaluează şi se reflectă în situațiile financiare anuale la **valoarea de intrare**, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.
În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii astfel:

- **pentru elementele de activ**:
    - Diferențele constatate **în plus** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.
    - Diferențele constatate **în minus** între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se constituie o ajustare pentru depreciere, atunci când deprecierea este reversibilă aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Prin valoare contabilă netă se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea şi ajustările pentru depreciere, cumulate.

- **pentru elementele de pasiv de natura datoriilor:**
    - Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.
    - Diferențele constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate prin constituirea unei ajustări, de regulă, prin înregistrare la elementul de pasiv supus conversiei. (de exemplu datoriile în valută).

La fiecare dată a bilanțului, **elementele monetare şi nemonetare** exprimate **în valută** trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data încheierii exercițiului. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exercițiului, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz.

d. la data ieşirii din unitate, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, denumită şi valoare contabilă sau cost istoric.
În cazul bunurilor de natura stocurilor şi a titlurilor de valoare similare sau identice care au valori de intrare diferite, evaluarea acestora la ieşire se poate face utilizând, după caz, una din următoarele metode: metoda costului mediu ponderat, metoda primei intrări primei ieşiri, metoda ultimei intrări primei ieşiri, metoda costului standard etc.

1.5. Evoluții post-decembriste ale contabilității financiare în România

Informația şi îndeosebi informația economică este astăzi prezentă în toate domeniile de activitate, fiind un element indispensabil al progresului.

Realizările societății moderne ne arată că odată cu dezvoltarea economiei de piață şi sporirea gradului de complexitate a acesteia, trebuie să se dezvolte corespunzător, ca arie, conținut şi operativitate şi informația economică, pentru ca ea să poată furniza elementele necesare luării deciziilor, să poată reflecta exact situația patrimonială a entităților şi rezultatele activității economico-financiare.

Valorificarea eficientă a informației economice se poate realiza numai în cadrul unui sistem informațional economic în care contabilitatea este o componentă de bază al acestuia.

Până în anul 1990 contabilitatea românească a fost puternic influențată de experiența şi influența unor țări europene mai mult sau mai puțin dezvoltate, în deosebi al țărilor ce făceau parte din așa-zisul „lagăr socialist". În perioada de după cel de al doilea război mondial sistemul contabil românesc „a urmat supunerea necondiționată a interesului statului totalitar, susținerea economiei centralizate".[11]

Etapizarea evoluției contabilității româneşti de după anul 1990 se poate face astfel:[12]

a. Perioada 1991-1993, caracterizată prin controverse pe plan doctrinar dintre adepții unei reforme contabile în România. Au fost emise planuri de conturi ale „momentului" prin care din planul de conturi vechi au fost eliminate unele conturi, s-au introdus altele, s-a modificat simbolul şi conținutul câtorva conturi.

În anul 1991 a fost adoptată Legea contabilității care reglementează organizarea şi conducerea contabilității în România.[13]

b. Perioada 1994-1999, în care s-a implementat un sistem contabil dualist inspirat din sistemul continental (european), pentru care s-a asigurat o consultanță de specialitate din partea Franței.

c. În anul 1999 a început o nouă etapă a evoluției contabilității româneşti marcată de armonizarea contabilității naționale cu Directivele Europene de profil şi Standardele Internaționale de Contabilitate. A fost emis OMF nr. 403/1999 care ulterior a fost înlocuit cu OMFP nr. 94/2001.

11 Matiş D., Reforma contabilă în România, în volumul „Conferința – Contabilitatea mileniului III", Editura Sincron, Cluj-Napoca, 2003, pag. 25

12 Feleagă N., Ionaşcu I., „Contabilitatea financiară", vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1993, pag.27

13 Legea contabilității nr 82/1991, actualmente revazută, actualizată şi republicată

d. În anul 2002 s-a emis OMFP nr. 306/26.02.2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu Directivele europene.
Aceste reglementări erau prevăzute pentru entitățile care nu se încadrau într-un prag de semnificație prevăzut la art. 3 din ordinul respectiv, care se referea la două din următoarele trei criterii: cifra de afaceri, totalul activelor şi numărul mediu de salariați.

e. Prin OMFP nr. 907/27.06.2005 se aduc precizări privind folosirea celor două referențiale, respectiv IAS/IFRS sau Directivele CEE şi anume:[14]

• Începând cu exercițiul financiar al anului 2006 persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, aplică reglementările contabile conforme cu Directivele europene. Aceste prevederi se aplică şi sediilor permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate;

• Instituțiile de credit întocmesc, începând cu anul 2006, un set de situații financiare portrivit reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, respectiv directivele specifice băncilor şi un alt set distinct de situații financiare conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Aceste situații financiare conforme cu IFRS sunt destinate utilizatorilor de informații;

• În exercițiul financiar al anului 2006, entitățile de interes public pot întocmi şi un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS, precum şi pentru necesitățile proprii de informare a utilizatorilor, alții decât instituțiile statului;

• Entitățile de interes public prevăzute la art. 3 din OMF nr. 907/2005 pot întocmi pentru exercițiul financiar al anului 2006 şi un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS, pentru necesități proprii de informare a utilizatorilor, alții decât instituțiile statului, potrivit opțiunii acestora şi dacă au capacitatea de implementare corespunzătoare.

Urmare acestui ordin, Ministerul Finanțelor Publice a emis prin OMFP nr. 1752/17.11.2005 reglementări contabile conforme cu Directivele europene, aplicabile de la 01 ianuarie 2006.

La data intrării în vigoare a acestui ordin se abrogă OMFP nr. 94/2001 şi OMFP nr. 306/2002, precum şi orice alte dispoziții contrare actului normativ susamintit.

14 Iancu E., „Aspecte legate de aplicarea IFRS şi a directivelor europene" în Revista Finanțe publice şi contabilitate, nr. 7-8/2005

1.6. Necesitatea conformității contabilității financiare româneşti cu directivele contabile europene

România ca țară aflată în tranziție spre o economie de piață, şi-a căutat de cîțiva ani, un drum al ei în implementarea şi reglementarea contabilă.

Evenimentele din decembrie 1989 ne-au găsit cu un sistem contabil monist, bazat pe o normare excesivă. După această dată au urmat ani în care s-a pus în discuție sistemul de contabilitate monist, dar fără să se aducă modificări substanțiale acestuia.

De abia în anul 1994 s-au produs clarificări de esență în sistemul contabil românesc. Începând cu 01.01.1994 se produce o adevărată reformă în contabilitatea românească, în sensul că s-a renunțat la sistemul monist şi s-a adoptat un sistem de contabilitate dualist de sorginte continentală, având ca referință Planul Contabil General Frnacez. Se adoptă HG nr. 704/1993, prin care se aprobă:[15]

- Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991;
- Planul de conturi general şi Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile;
- Monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economico-financiare;
- Conținutul şi structura principalelor registre de contabilitate;
- Bilanțul contabil (în sistemul de bază şi în sistemul simplificat).

Adevărata consolidare a reformei contabile româneşti se produce mai târziu, odată cu armonizarea acesteia cu Directivele europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate (OMFP nr. 403/1999), pentru entitățile mari şi foarte mari şi respectiv armonizarea acesteia numai cu Directivele europene (OMFP nr. 306/2002) pentru entitățile mici şi mijlocii.

Aşadar, potrivit acestor reglementări se realizează o armonizare la două nivele:[16]
1.**la nivel european**, cazul întreprinderilor mici şi mijlocii, la care armonizarea se fundamentează pe Directivele CEE, respectiv Directiva a IV-a, a VII-a şi a VIII-a;
2.**la nivel internațional**, cazul entităților mari şi foarte mari, la care armonizarea se fundamentează pe IAS/IFRS.

Cele două abordări în domeniul armonizării contabile au la bază doctrine şi practici diferite şi anume:

Cultura contabilă **continentală** creată, dezvoltată şi promovată de țări europene cu economie dezvoltată ca: Franța, Germania, Italia care se caracterizează prin:[17]
- orientarea prioritară spre apărarea intereselor statului;
- este puternic normată şi controlată prin reglementări ce fac parte din aşa-zisul plan de conturi general;

15 Tabără N. şi colectivul, „Bazele contabilității", Editura Sedcom Libris, Iaşi 2005
16 Ibidem
17 Tabără N şi colectivul, „Bazele contabilității", Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005

• aplică o contabilitate dualistă, respectiv în două circuite (financiară şi de gestiune);
• imaginea fidelă este considerată drept obiectiv fundamental al contabilității financiare, realizată prin conformitate, regularitate şi sinceritate;
• informația contabilă este dominată de principiul prevalenței juridicului asupra economicului.

Cultura **anglo-saxonă** dezvoltată de Anglia şi SUA, se caracterizează prin:
• orientarea, de regulă, pe linia includerii fiscalității de către contabilitate;
• apărarea intereselor investitorului prin promovarea liberalismului economic;
• este mai puțin rigidă, se fundamentează pe tradiții şi cutume, fără existența unui plan contabil general;
• structura cheltuielilor şi veniturilor nu se face în funcție de conținutul lor economic, ci după destinație (produs, secție, servicii);
• imaginea fidelă este considerată principiu esențial;
• informația contabilă este dominată de principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

România a avut până în anul 2005 o contabilitate armonizată, preluând elemente din ambele sisteme de contabilitate: continental şi anglo-saxon. Armonizarea contabilă concretizată în situații financiare cu structuri şi funcționalități asemănănătoare domină țările lumii.

Este solicitată şi apreciată de mai mulți utilizatori, dar mai ales de analişti financiari care trebuie să înțeleagă situațiile financiare ale firmelor străine ale căror acționari ar dori să le cumpere. Aceştia doresc, de asemenea, să poată să compare situațiile financiare ale unor firme localizate în țări diferite şi să asigure că informațiile sunt relevante şi „autentificate" prin auditare.[18]

Armonizarea contabilă este o necesitate obiectivă. Ea se va realiza chiar dacă în prezent, în unele grupuri de țări, ea stagnează sau este condiționate de interese specifice. Aşa cum s-a arătat în subparagraful precedent, *România aplică începând cu anul 2006 reglementări contabile conforme cu directivele europene (Directiva a IV-a, Directiva aVII-a).*

Asemenea directive europene au fost şi ele actualizate preluând unele reglementări cuprinse în IAS/IFRS. Ele se aplică întocmai, fără interpretări, fiind permise doar adaptări ale organelor naționale de reglementări contabile.

Cuprind două categorii de norme:

1. **obligatorii –** care sunt preluate întocmai din Directivele originale sau modificate pe parcurs de CEE;
2. **opționale –** a căror aplicare este la latitudinea organului de reglementare din fiecare țară, în cazul nostru de către Direcția de Reglementări Contabile din MFP (azi Ministerul Economiei şi Finanțelor). Normele sunt preluate de țările membre ale CEE şi cele care vor intra în această comunitate.

18 Duțescu A.,„Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate", Editura CECCAR Bucureşti, 2001, pag. 12

1.7. Aria de aplicare a contabilității financiare

Prezentul manual abordează două categorii de aspecte care împreună vor forma contabilitatea financiară conformă cu Directivele Comunității Economice Europene:

a. Studiul reglementărilor contabile în vigoare, ca formă, conținut al situațiilor financiare, principii contabile şi reguli de evaluare, precum şi regulile de întocmire, aprobare, auditare şi prezentare a situațiilor financiare anuale.
Aceste reglementări transpun:

- Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene 78/660/EEC din data de 25.07.1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222/14.08.1978, cu modificările şi completările ulterioare;
- Art. 10 alin. 2 din Directiva 2004/25/EC a Parlamentului European şi a Consiliului din 21.04.2004 privind ofertele publice de preluare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 142/30.04.2004.

b. Studiul tehnicilor şi tratamentelor contabile folosite pentru transpunerea în practică a acestor reglementări, care au în vedere, în principal, planul de conturi recomandat de OMFP nr. 1752/2005. Noile reglementări se aplică de către următoarele categorii de persoane juridice (denumite în continuare entități economice):

1. societățile comerciale:
   - societățile în nume colectiv;
   - societățile în comandită simplă;
   - societățile pe acțiuni;
   - societățile în comandită pe acțiuni;
   - societățile cu răspundere limitată.

2. societățile/companiile naționale;

3. regiile autonome;

4. institutele naționale de cercetare-dezvoltare;

5. societățile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe baza principiului societăților comerciale;

6. subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a)-e), cu sediul sau domiciliul în România, precum şi sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări.

Contabilitatea se ține în *limba română* şi în *monedă națională*. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în *moneda națională*, cât şi în *valută*. Pentru

necesitățile proprii de informare, entitățile pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare şi *într-o altă monedă*.

Cursul utilizat pentru conversia în moneda națională a situațiilor financiare anuale întocmite într-o altă monedă este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data bilanțului. Acest curs se prezintă în notele explicative.

Toate entitățile economice folosesc, începând cu 1 ianuarie 2006, aceleaşi reglementări contabile conforme cu Directivele Comunității Economice Europene, dar ele sunt împărțite în două categorii:
a. entități mari şi foarte mari;
b. entități mijlocii şi mici.

Criteriile de departajare al acestor entități sunt:
- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați pe parcursul exercițiului financiar: 50.

Entitățile care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre aceste criterii de normare:
- conduc contabilitatea conform cu directivele europene;
- întocmesc un set de situații financiare de bază, format din 5 componente, considerat „set complet" (bilanț, cont de profit şi pierdere, situația modificării capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situațiile financiare anuale);
- sunt auditate de auditori financiari autorizați.

Entitățile care la data bilanțului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de normare prezentate mai sus:
- conduc aceeaşi contabilitate conformă cu directivele europene;
- întocmesc situațiile financiare anuale simplificate (3 componente obligatorii: bilanț prescurtat, cont de profit şi pierdere, note explicative la situațiile financiare anuale simplificate, celelalte componente fiind facultative);
- sunt certificate potrivit legii, de cenzori aleşi de adunarea generală.

Potrivit art. 4 din OMFP nr. 907/2005 în funcție de cerințele reglementărilor Uniunii Europene şi de evaluările efectuate de instituțiile implicate, Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor şi Comisia Națională a Valorilor Mobiliare vor stabili condițiile de aplicare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară începând cu situațiile financiare ale anului 2007, la unele tipuri de entități, de regulă societățile-mamă, holdinguri şi cele ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

1.8. Modalități de organizare şi conducere a contabilității financiare în România

1.8.1 Organizarea contabilității

Contabilitatea entităților economice din România este organizată în dublu circuit. Informațiile publicabile terților, utilizate şi de unitate sunt furnizate de contabilitatea financiară, iar informațiile confidențiale, utilizate numai de unitate, sunt furnizate de contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară, numită şi generală, are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor care afectează patrimoniul unității, spre a determina rezultatul financiar al acesteia.

Faptul că obiectul său este omogen, fără diferențe apreciabile de la o unitate la alta, face ca, în practică, contabilitatea financiară să fie unitară şi în acelaşi timp obligatorie. Ea prezintă un interes major pentru stat, care vrea să controleze aplicarea metodelor de evaluare a diferitelor elemente ale patrimoniului şi stabilirea rezultatelor ce formează baza de determinare a impozitelor pretinse de fisc.

Contabilitatea financiară prezintă următoarele **caracteristici**:
• se realizează după o schemă normalizată, respectiv unificată, impusă de către autoritățile fiscale şi de cerințele de control ale statului;
• este organizată în vederea prezentării patrimoniului organismelor şi persoanelor externe;
• prezintă patrimoniul unităților într-o viziune globală, nepropunându-şi furnizarea unor informații de detaliu;
• din rațiuni juridice şi fiscale, rezultatele financiare au în vedere, de regulă, un ciclu de un an, numit şi exercițiu financiar.

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu *anul calendaristic*. Exercițiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic. Exercițiul financiar al unităților nou înființate începe la data înființării.

Contabilitatea financiară are şi anumite **limite** şi anume:
• nu permite comparări în timp şi spațiu (între întreprinderi) ale rezultatului global şi ale situațiilor financiare;
• rezultatul global, calculat provizoriu lunar şi definitivat anual, nu este suficient pentru a conduce bine gestiunea unității. Nu permite cunoaşterea contribuției fiecărui produs sau sector de activitate la rezultatele financiare ale unității.

Contabilitatea de gestiune mai poate fi definită şi contabilitate managerială sau contabilitate internă. Conducerea ei este obligatorie şi pentru unitățile mici şi mijlocii care desfăşoară activități de producție sau prestări de servicii. Caracteristicile contabilității de gestiune pot fi formulate astfel:

- are ca obiect gestiunea internă a patrimoniului şi oferă un evantai de soluții pentru gestionarea concretă a unității;
- este o contabilitate suplă, adică adaptabilă la toate unitățile, oricare ar fi mărimea, activitatea şi structura lor;
- este condusă cu o periodicitate variabilă, adesea legată de ciclul de exploatare;
- acoperă insuficiențele contabilității financiare în materie de gestiune internă a unității.

1.8.2 Conducerea Contabilității

Conducerea contabilității entităților economice este prevăzută prin lege astfel:[19]

a. Persoanele juridice conduc contabilitatea, de regulă, **în compartimente distincte**, conduse de către directorul economic, contabilul şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare şi răspund, împreună cu personalul din subordine, de organizarea şi conducerea contabilității.

b. Contabilitatea poate fi condusă **pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității** încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă şi a contabililor autorizați, cu modificările şi completările ulterioare, care răspund, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

19 Legea contabilității nr. 82/1991, actualizată şi republicată în M. Of. nr.48/14.01.2005, cu modificările ulterioare

1.9. Principalele instrumente de lucru specifice contabilității financiare

1.9.1 Formele de înregistrare contabilă

Forma de înregistrare contabilă poate fi definită ca ansamblul mijloacelor de lucru existente şi a modalităților de utilizare a acestora folosite în contabilitatea curentă a agenților economici. Ea asigură înregistrarea documentelor justificative în ordine cronologică (în ordinea documentelor sau a numărului de ordine al acestora) şi sistematică (după natura şi felul lor) privitoare la toate operațiile economice ale unităților.

O formă de înregistrare contabilă presupune îmbinarea următoarelor **elemente**:
- formularistica de lucru utilizată;
- modul de completare a formularisticii de lucru;
- tehnica de calcul utilizată.

În decursul timpului, formele de înregistrare contabilă au evoluat, s-au perfecționat continuu. Formele de înregistrare contabilă cu cea mai mare răspândire la agenții economici din România sunt: *forma de înregistrare contabilă "maestru-şah"; forma de înregistrare contabilă pe jurnale"; forme de înregistrare contabilă adaptate la echipamentele moderne de prelucrare a datelor*.

• **Forma de înregistrare "maestru-şah"** (figura 1.1) se aplică încă într-un număr mare de unități, fiind apreciată ca o formă de înregistrare simplă, uşor accesibilă lucrătorilor contabili. Are o productivitate a muncii redusă, deoarece se bazează pe înregistrarea bilaterală în conturi a operațiilor economice, respectiv atât în debitul cât şi în creditul conturilor, fiecare având şi conturi corespondente. Formularistica de lucru utilizată este formată din: note de contabilitate, jurnal de înregistrare, registrul jurnal, fişe sintetice şah, fişe de cont analitic, balanța de verificare, bilanțul contabil, registrul inventar.

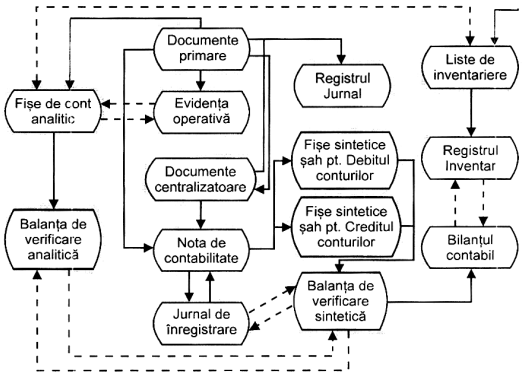


Figura 1.1. Schema realizării contabilităţii în forma de înregistrare „maestru-şah"

• **Forma de înregistrare contabilă "pe jurnale"** (figura 1.2) - asigură înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în mod cronologic şi sistematic, direct din documentele primare şi centralizatoare în jurnal, care constituie instrumentul de lucru de bază în această formă de înregistrare contabilă.

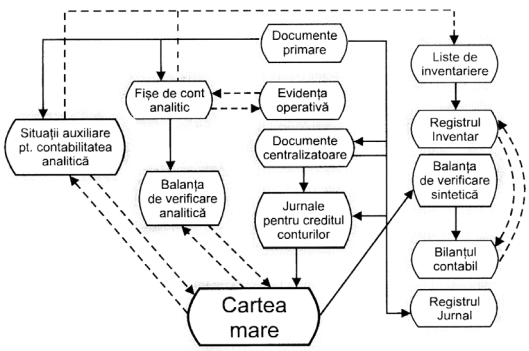


Figura 1.9.1.2 Schema realizării contabilităţii în forma de înregistrare „pe jurnale"

Prezintă avantajul că înregistrarea operaţiilor economice se face unilateral, adică o singură dată în creditul conturilor, în corespondenţă cu conturile debitoare. Formularistica de lucru utilizată este formată din: jurnale, registrul-jurnal, situaţii auxiliare, fişe de cont analitice, balanţe de verificare, bilanţul contabil, registrul inventar.

• **Forme de înregistrare contabilă adaptate la echipamentele moderne de prelucrare a datelor**.

Ca urmare a creşterii gradului de dotare a economiei naţionale cu echipamente moderne de prelucrare a datelor, tot mai mulţi agenţi economici trec de la formele clasice de înregistrare contabilă la forme moderne, adaptate calculatoarelor electronice. Acestea au în vedere, în general, aceleaşi formulare de lucru specifice formelor de înregistrare clasice, pe care le adaptează posibilităţilor de lucru ale calculatoarelor electronice.

Prin Regulamentul de aplicare a Legii contabilității persoanele fizice şi juridice care utilizează sisteme de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure:
• efectuarea controlului legal intern şi extern;
• respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate.

Elaboratorii de programe informatice au obligația de a prevedea, prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea şi adaptarea produselor livrate, precum şi clauze privind eliminarea probabilităților de modificare a procedurilor de prelucrare a datelor de către utilizatori.

1.9.2 Planul de conturi

Pentru îndeplinirea obiectivelor ce-i revin, contabilitatea trebuie să se folosească, printre altele, şi de planul de conturi. Planul de conturi românesc se bazează pe clasificarea zecimală a conturilor şi se prezintă sub forma unei liste de conturi sintetice.
În planul de conturi regăsim trei **elemente**:

a. **Clasele de conturi**. Sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9.
Clasele 1-8 aparțin contabilității financiare, fiind grupate în:

1. Conturi bilanțiere (clasele 1-5);
2. Conturi de rezultate (clasele 6-7);
3. Conturi speciale (clasa 8).

Clasa 9 aparține contabilității de gestiune.

b. **Grupele de conturi**. Sunt formate din două cifre, din care prima cifră aparține clasei în care se încadrează grupa. Ele nu sunt operaționale în sensul că nu se folosesc la contarea operațiilor care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate.

c. **Conturile sintetice**. Sunt operaționale, adică se folosesc în contabilitatea curentă pentru contarea şi înregistrarea operațiilor economice. Se prezintă în două forme şi anume:

1. **conturi sintetice de gradul I**, care sunt simbolizate cu **trei** cifre. Unele dintre acestea nu se detaliază pe alte conturi sintetice de grad inferior, situație în care sunt operaționale. Altele se detaliază pe conturi de grad inferior, situație în care conturile sintetice de gradul I rămân neoperaționale;
2. **conturi sintetice de gradul II** sunt cele simbolizate cu **patru** cifre şi provin din detalierea conturilor cu trei cifre.

• Cifra 9 în poziția a 3-a a conturilor cu trei cifre ce fac partea din aceeaşi grupă schimbă funcția contabilă a contului respectiv față de celelalte conturi.

De exemplu, din grupa 26 "Imobilizări financiare" fac parte următoarele conturi: 261, 262, 263, 267 şi 269. Primele patru conturi au funcția contabilă de activ, iar ultimul, care are cifra 9 în poziția a 3-a, are funcția contabilă de pasiv.

• Cifra 9 în poziția a 2-a pentru conturile din clasele 2-5 se referă la ajustările pentru depreciere aferente activelor care fac obiectul acestor clase.

Aşa este cazul conturilor din grupele 29, 39, 49, 59, toate fiind conturi de ajustări.

• Între conturile de cheltuieli şi venituri există o anumită relație în ce priveşte simbolizarea lor. A doua cifră din simbolul lor este identică, atât pentru cheltuieli cât şi pentru venituri. Astfel:
• **Grupele 60-65** reprezintă grupele de conturi de cheltuieli din activitatea de exploatare, iar **grupele 70-75** reprezintă grupele de conturi de venituri din activitatea de exploatare.
• **Grupa 66**, reprezintă conturi de cheltuieli financiare, în timp ce **grupa 76** reprezintă conturi de venituri financiare.
• **Grupa 67** indică conturile cheltuielilor extraordinare, iar **grupa 77** reprezintă conturile de venituri extraordinare (câte un cont pentru fiecare grupă).
• **Grupa 68** cuprinde conturile de cheltuieli cu amortizările şi ajustările, iar **grupa 78** cuprinde conturile veniturilor din reducerea sau anularea ajustărilor.

Dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice se face de către fiecare entitate economică în funcție de specificul activității şi necesitățile proprii.
Planul de conturi emis de Ministerul Finanțelor Publice pentru entitățile economice este difuzat acestora împreună cu reglementările contabile conforme cu Directivele Comunității Economice Europene.[20]

20 OMFP 1752/2005, împreună cu anexa, publicate în M.O. nr. 1080/2005 şi 1080bis/2005

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITAL

10 CAPITAL ŞI REZERVE
- 101 Capital
  - 1011 Capital subscris nevărsat (P)
  - 1012 Capital subscris vărsat (P)
  - 1015 Patrimoniul regiei (P)
  - 1016 Patrimoniul public (P)
- 104 Prime de capital
  - 1041 Prime de emisiune (P)
  - 1042 Prime de fuziune/divizare (P)
  - 1043 Prime de aport (P)
  - 1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)
- 105 Rezerve din reevaluare (P)
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale (P)
  - 1063 Rezerve statutare sau contractuale (P)
  - 1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
  - 1068 Alte rezerve (P)
- 109 Acțiuni proprii
  - 1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
  - 1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

11 REZULTATUL REPORTAT
- 117 Rezultatul reportat
  - 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
  - 1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IASs mai puțin IAS 29 (A/P)
  - 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
  - 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunității Economice Europene (A/P)

12 REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR
- 121 Profit sau pierdere (A/P)
- 129 Repartizarea profitului (A)

13 SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- 131 Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
- 132 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
- 133 Donații pentru investiții (P)
- 134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
- 138 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)

14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
- 141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

15 PROVIZIOANE
- 151 Provizioane
  - 1511 Provizioane pentru litigii (P)
  - 1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
  - 1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea (P)
  - 1514 Provizioane pentru restructurare(P)
  - 1515 Provizioane pentru pensii şi obligații similare (P)
  - 1516 Provizioane pentru impozite (P)
  - 1518 Alte provizioane (P)

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- 161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
  - 1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
  - 1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
  - 1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
  - 1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162 Credite bancare pe termen lung
  - 1621 Credite bancare pe termen lung (P)
  - 1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
  - 1623 Credite externe guvernamentale (P)
  - 1624 Credite bancare externe garantate de stat (P)
  - 1625 Credite bancare externe garantate de bănci (P)

1626 Credite de la trezoreria statului (P)
1627 Credite bancare interne garantate de stat (P)
166 Datorii care privesc imobilizările financiare
1661 Datorii față de entitățile afiliate (P)
1663 Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
1686 Dobânzi aferente datoriilor fală de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)
169 Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI
20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire (A)
203 Cheltuieli de dezvoltare (A)
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare (A)
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale (A)
21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
2111 Terenuri (A)
2112 Amenajări de terenuri (A)
212 Construcții (A)
213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații
2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru) (A)
2132 Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare (A)
2133 Mijloace de transport (A)
2134 Animale şi plantații (A)
214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)
23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231 Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233 Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)
234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)
26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
263 Interese de participare (A)
265 Alte titluri imobilizate (A)
267 Creanțe imobilizate
2671 Sume datorate de entitățile afiliate (A)
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate (A)
2673 Creanțe legate de interesele de participare (A)
2674 Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare(A)
2675 Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678 Alte creanțe imobilizate (A)
2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)
2693 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2807 Amortizarea fondului comercial (P)
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812 Amortizarea construcțiilor (P)
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animatelor şi plantațiilor (P)
2814 Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)
2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)

2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor (P)
2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție (P)
296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)
2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate (P)
2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare (P)
2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
30 STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301 Materii prime (A)
302 Materiale consumabile
3021 Materiale auxiliare (A)
3022 Combustibili (A)
3023 Materiale pentru ambalat (A)
3024 Piese de schimb (A)
3025 Semințe şi materiale de plantat (A)
3026 Furaje (A)
3028 Alte materiale consumabile (A)
303 Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308 Diferențe de preț la materii prime şi materiale (A/P)
33 PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
331 Produse în curs de execuție (A)
332 Lucrări şi servicii în curs de execuție (A)
34 PRODUSE
341 Semifabricate (A)
345 Produse finite (A)
346 Produse reziduale (A)
348 Diferențe de preț la produse (A/P)
35 STOCURI AFLATE LA TERȚI
351 Materii şi materiale aflate la terți (A)
354 Produse aflate la terți (A)
356 Animale aflate la terți (A)
357 Mărfuri aflate la terți (A)
358 Ambalaje aflate la terți (A)
36. ANIMALE
361 Animale şi păsări (A)
368 Diferențe de preț la animale şi păsări (A/P)
37 MĂRFURI
371 Mărfuri (A)
378 Diferențe de preț la mărfuri (A/P)
38 AMBALAJE
381 Ambalaje (A)
388 Diferențe de preț la ambalaje (A/P)
39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391 Ajustări pentru deprecierea materiile prime (P)
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
394 Ajustări pentru deprecierea produselor
3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terți (P)
3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)

3956 Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori (P)
403 Efecte de plătit (P)
404 Furnizori de imobilizări (P)
405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408 Furnizori – facturi nesosite (P)
409 Furnizori – debitori
4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092 Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări (A)
41 CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
4111 Clienți (A)
4118 Clienți incerți sau în litigiu (A)
413 Efecte de primit de la clienți (A)
418 Clienți facturi de întocmit (A)
419 Clienți creditori (P)
42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – salarii datorate (P)
423 Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424 Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425 Avansuri acordate personalului (A)
426 Drepturi de personal neridicate (P)
427 Rețineri din salarii datorate terților (P)
428 Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale ele sănătate (P)
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuția unității la fondul de şomaj (P)
4372 Contribuția personalului la fondul de şomaj (P)
438 Alte datorii şi creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale (P)
4382 Alte creanțe sociale (A)
44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit/venit
4411 Impozitul pe profit (P)
4418 Impozitul pe venit (P)
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată (P)
4424 TVA de recuperat (A)
4426 TVA deductibilă (A)
4427 TVA colectată (P)
4428 TVA neexigibilă (A/P)
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445 Subvenții
4451 Subvenții guvernamentale (A)
4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)
447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)
448 Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482 Alte creanțe privind bugetul statului (A)
45 GRUP ŞI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
451 Decontări între entitățile afiliate
4511 Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518 Dobânzi aferente decontărilor intre entitățile afiliate (A/P)
453 Decontări privind interesele de participare
4531 Decontări privind interesele de participare (A/P)
4538 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
455 Sume datorate acționarilor/asociaților
4551 Acționari/asociați – conturi curente (P)
4558 Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente (P)
456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
457 Dividende de plată (P)

458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație – pasiv (P)
4582 Decontări din operații în participație – activ (A)
46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi (A)
462 Creditori diverşi (P)
47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472 Venituri înregistrate în avans (P)
473 Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)
48 DECONTĂRI ÎN CADRU! UNITĂȚII
481 Decontări între unitate şi subunități (A/P)
482 Decontări între subunități (A/P)
49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți (P)
495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații (P)
496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi (P)

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE
50 INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
505 Obligațiuni emise şi răscumpărate (A)
506 Obligațiuni (A)
508 Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate
5081 Alte titluri de plasament (A)
5088 Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament (A)
509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat (A)
5113 Efecte de încasat (A)
5114 Efecte remise spre scontare (A)
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei (A)
5124 Conturi la bănci în valută (A)
5125 Sume în curs de decontare (A)
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit (P)
5187 Dobânzi de încasat (A)
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt (P)
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
5193 Credite externe guvernamentale (P)
5194 Credite externe garantate de stat (P)
5195 Credite externe garantate de bănci (P)
5196 Credite de la trezoreria statului (P)
5197 Credite interne garantate de stat (P)
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)
53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei (A)
5314 Casa în valută (A)
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale (A)
5322 Bilete de tratament şi odihnă (A)
5323 Tichete şi bilete de călătorie (A)
5328 Alte valori (A)
54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei (A)
5412 Acreditive în valută (A)
542 Avansuri de trezorerie (A)
58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne (A/P)
59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate (P)
596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate (P)

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI
60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile
6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilul

6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele
61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
611 Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
612 Cheltuieli cu redevențe, locațiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările
62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu salariile personalului
642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
6451 Contribuția unității la asigurările sociale
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj
6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanțe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalități
6582 Donații şi subvenții acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital
6588 Alte cheltuieli de exploatare
66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanțe legate de participații
664 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare
67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare
68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PT DEPRECIERE SAU PIERDERE DEVALOARE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETA
- 701 Venituri din vânzarea produselor finite
- 702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
- 705 Venituri din studii şi cercetări
- 706 Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii
- 707 Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708 Venituri din activități diverse

71 VARIAȚIA STOCURILOR
- 711 Variația stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
- 721 Venituri din producția de imobilizări necorporale
- 722 Venituri din producția de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
- 741 Venituri din subvenții de exploatare
  - 7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
  - 7412 Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
  - 7413 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
  - 7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
  - 7415 Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări şi protecție socială
  - 7416 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
  - 7417 Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
  - 7418 Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- 754 Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi
- 758 Alte venituri din exploatare
  - 7581 Venituri clin despăgubiri, amenzi şi penalități
  - 7582 Venituri din donații şi subvenții primite
  - 7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital
  - 7584 Venituri din subvenții pentru investiții
  - 7588 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
- 761 Venituri din imobilizări financiare
  - 7611 Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
  - 7613 Venituri din interese de participare
- 762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 763 Venituri din creanțe imobilizate
- 764 Venituri din investiții financiare cedate
  - 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
  - 7642 Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 765 Venituri din diferențe de curs valutar
- 766 Venituri din dobânzi
- 767 Venituri din sconturi obținute
- 768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXTRAORDINARE
- 771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
- 781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
  - 7812 Venituri din provizioane
  - 7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
  - 7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
- 786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
  - 7863 Venituri financiare clin ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  - 7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
- 801 Angajamente acordate
  - 8011 Giruri şi garanții acordate
  - 8018 Alte angajamente acordate
- 802 Angajamente primite
  - 8021 Giruri şi garanții primite
  - 8028 Alte angajamente primite
- 803 Alte conturi în afara bilanțului
  - 8031 Imobilizări corporale luate cu chirie
  - 8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
  - 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
  - 8034 Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
  - 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
  - 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
  - 8037 Efecte scontate neajunse la scadență
  - 8038 Alte valori în afara bilanțului

804 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805 Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență
8051 Dobânzi de plătit
8052 Dobânzi de încasat
89 BILANȚ
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE
90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producția obținută
903 Decontări interne privind diferențele de preț
92 CONTURI DE CALCULAȚIE
921 Cheltuielile activității de bază
922 Cheltuielile activităților auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producție
924 Cheltuieli generale de administrație
925 Cheltuieli de desfacere
93 COSTUL PRODUCȚIEI
931 Costul producției obținute
933 Costul producției în curs de execuție

Referințe bibliografice

1. Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate, Editura CECCAR, Bucureşti, 2001, pag. 12

2. Feleagă N., Ionaşcu I., Contabilitate financiară, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1993, pag. 27-32, 105

3. Iancu E., Aspecte legate de aplicarea IFRS şi a directivelor europene, Revista Finanțe publice şi contabilitate, nr. 7-8/2005, pag. 11-19

4. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 48 din 14.01.2005

5. Matiş D., Reforma contabilă în România, în volumul „Conferința – Contabilitatea mileniului III", Editura Sincron, Cluj Napoca, 2003, pag. 25

6. Mârza Ş., Contabilitatea unităților lucrative, Editura Continent, Sibiu, 1994, pag. 11

7. Oprea C. (coord.), Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995, pag. 9

8. Oprean I. (coord.), Bazele contabilității agenților economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1996, pag. 27

9. Pântea I.P., Contabilitate analitică, Editura Dacia, Cluj, 1984, pag. 10

10. Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1993, pag. 20

11. Tabără N. (coord.), Bazele contabilității, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005, pag. 78

12. Ursulescu E., Armonizarea contabilității naționale cu cerințele standardelor de contabilitate internaționale, Tribuna Economică nr. 26/1995, p. 32-39

13. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.200 şi M.O. nr. 1080bis/2005

2

Contabilitatea capitalurilor

După studiul acestui capitol veţi fi capabili să:

- Înţelegeţi şi delimitaţi obiectivele contabilităţii financiare a capitalurilor;
- Analizaţi şi detaliaţi formele de constituire, majorare şi micşorare a capitalului social al entităţilor economice;
- Explicaţi modalităţile de formare şi repartizare a rezultatul financiar degajat de activităţile entităţilor economice;
- Descrieţi formele de capitalizare externă a entităţilor economice prin diferite modalităţi cum ar fi: împrumutul obligatar, împrumutul bancar, intersocietar şi alte forme de finanţare;
- Cunoaşteţi şi aplicaţi diferitele forme de acoperire a riscurilor prin mecanismul provizioanelor;
- Rezolvaţi aplicaţiile cu caracter practic ce privesc contabilitatea financiară a capitalurilor.

2.1. Conţinutul, rolul şi structura capitalurilor

În sensul cel mai larg, **capitalul** "este unul din factorii de productie care poate fi definit ca o bogăţie folosita pentru producţie".[1]

Noţiunea de capital are cel puţin trei **accepţiuni principale**:

1. **O accepţiune economică**, potrivit căreia capitalul este o categorie economică care exprimă totalitatea resurselor materiale, acumulate şi reproductibile, care, prin asociere cu ceilalţi factori de producţie participă la realizarea de noi bunuri economice, în scopul obţinerii unui profit.

În această calitate mai este cunoscut şi prin denumirile formale pe care le îmbracă de capital real, capital tehnic sau fizic, bunuri investiţionale, bunuri capital, bunuri instrumentale, capital echipament. După modul în care diferitele componente ale capitalului real participă la producţie, se consumă şi se înlocuiesc, acesta se întalneşte

1 Buşe G., Dicţionarul complet al economiei de piaţă, Editura Societatea Informaţia, Bucureşti, 1944, pag.63.

în practica curentă sub una din formele: capital fix si capital circulant sau capital fix, variabil si regulat.

2. **O accepțiune financiară**, potrivit căreia capitalul este resursa care, cu timpul, produce avantaje (profit). Este în relație pozitivă cu investirea şi negativă cu consumul.

3. **O accepțiune juridică**, potrivit căreia capitalul este un drept, o relație între individ sau grup de indivizi si ansamblul de bunuri cumprinzând: bani, maşini, echipamente, clădiri, materii prime şi materiale, pământ, hărtii de valoare, creanțe, deci total active.

Potrivit accepțiunii juridice, cu largi implicații financiar-contabile, categoria economică de capital are o interpretare "lato senso" cuprinzând:

- Capitalurile proprii;
- Patrimoniul propriu şi public al regiilor autonome;
- Capitalurile împrumutate şi datoriile asimilate, pe termen lung;

Corelat cu această ultimă accepțiune, "din punct de vedere financiar-contabil capitalurile deținute de asociați sau acționari (agenți economici) reprezintă componente ale pasivului patrimonial destinat a finanța de o manieră durabilă activul patrimonial.Pe considerentul că ele se află la dispoziția agenților economici pe o perioadă mai mare de timp, de regulă mai mare de un an, ele poartă denumirea de capitaluri permanente".[2]

In viziunea reglementărilor contabile româneşti conforme cu directivele europene, de o atenție deosebită se bucură "capitaluri proprii" care "reprezinta dreptul acționarilor (sau asociațiilor -n.n) asupra activelor unei entitați, după deducerea tuturor datoriilor.Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar".[3]

2 Pântea I.P (coord.), Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Ediția a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999, pag 49.
3 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr.1080 din 30.11.2005

2.2. Organizarea contabilității financiare a capitalurilor

Contabilitatea financiară a capitalurilor trebuie să asigure furnizarea informațiilor necesare raportării mărimii şi structurii acestora în situațiile " standardizate" de raportare finaciar - contabilă, în special în Bilanț şi Situația modificărilor capitalului propriu. In acest context, se impune contabilizarea distinctă a capitalurilor proprii de capitalurile împrumutate, întrucât în Bilanț ele sunt prezentate de diviziuni bilanțiere distincte: capitalurile proprii în diviziunea "J-CAPITAL ŞI REZERVE", iar capitalurile împrumutate în diviziunile "G-DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN",respectiv "D-DATORII CE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE UN AN", în funcție de exigibilitatea rambursării acestora.

In cadrul fiecărei categorii de capitaluri (proprii sau împrumutate) se impune contabilizarea distinctă a fiecărei componente omomgene din punct de vedere a provenienței şi evoluției acestora în "viata" întreprinderilor.

Pentru organizarea şi conducerea contabilității sintetice a capitalurilor, prin Planul de Conturi General în vigoare (aprobat prin OMFP nr. 1752/2005) s-a rezervat clasa de conturi "1-**CONTURI DE CAPITALURI**" care cuprinde următoarele grupe de conturi:

10 CAPITAL SI REZERVE
11 REZULTATUL REPORTAT
12 REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR
13 SUBVENTII PENTRU INVESTITII
14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
15 PROVIZIOANE
16 IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE

Se observă că, în CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI figurează pe lângă conturile rezervate capitalurilor proprii (grupele 10, 11, 12) şi capitalurilor împrumutate (grupa 16) încă 2 grupe de conturi, respectiv:

a. Grupa 13- SUBVENTII PENTRU INVESTITII care datorită particularităților acestei surse de finanțare ete prezentată în Bilanț în diviziunea I-VENITURI ÎN AVANS, punându-se în evidență, mai explicit, aplicarea principiului independenței exercițiilor financiare şi în domeniul surselor de finanțare a întreprinderilor.

b. Grupa 15-PROVIZIOANE care reprezintă o sursă de finanțare proprie rezultată din aplicarea prudenței în contabilitate, prezentată în Bilanț într-o diviziune distinctă: "H-PROVIZIOANE".

In cadrul fiecărei grupe de conturi funcționează conturi sintetice de gradul I şi/sau II, în funcție de necesitățile de detaliere a informației contabile. Dacă necesitățile de informare impun, pentru unele conturi se pot organiza şi evidențe contabile analitice.

Din considerente didactice, în prezentul manual, vom trata contabilitatea sintetică şi, unde este cazul, contabilitatea analitică a principalelor operațiuni economico-financiare reflectate în conturile din **Clasa 1 – Conturi de capitaluri,** reprezentând în principiu succesiunea simbolizării grupelor de conturi, cu unele excepții legate de conținutul informației contabile, reflectate de anumite conturi şi de modul de raportare şi prezentare a acestuia în situațiile financiare.

2.3.Contabilitatea capitalurilor proprii.

2.3.1. Capitalul social: conținut şi tratament contabil

2.3.1.1. Capitalul social:conținut economico-juridic

Capitalul social reprezintă o sursă de finanțare a entităților economice, atrasă de la asociați sau acționari, sub formă de aporturi în bani sau în natură, menită să asigure o finanțare durabilă a activității economice.

Capitalul social se constituie în momentul înființării entităților economice sau pe parcursul derulării activității acestora prezentând următoarele caracteristici:
• are o scadență nedeterminată, mai mare de un an cu excepția entităților care prevăd în actele constitutive o perioadă determinată de funcționare.
• remunerarea efectivă a aporturilor asociaților sau acționarilor poate avea un caracter neregulat de la un exercițiu financiar la altul, în funcție de hotărârea adunării generale a acționarilor/ asociaților şi de performanțele entităților economice;
• de regulă, costul remunerării capitalului social, ca de altfel a tuturor elementelor capitalurilor proprii, este inferior altor surse de finanțare alternative (creditele bancare, împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, contracte de leasing, neincluzând dobânzi, comisioane şi alte cheltuieli accesorii).

Capitalul social reprezintă dreptul proprietarilor entității economice sub forma acțiunilor sau părților sociale distribuite acționarilor sau asociaților în schimbul aporturilor acestora.

Acțiunile sunt valori mobiliare sau instrumente financiare de o anumită valoare, ce conferă deținătorului acestora un drept de coproprietar asupra emitentului, proporțional cu valoarea subscrierilor şi vărsămintelor realizate, conferindu-i dreptul asupra unor venituri viitoare. Acțiunea ca instrument financiar este definită atât prin elementele de natură juridică cât şi prin elemente de natură economică.

Acțiunea desemnează raportul juridic dintre acționar şi entitate (societate pe acțiuni), respectiv drepturile si obligațiile acționarului față de entitate. In cadrul **drepturilor de natură juridică** se disting:

- *dreptul de proprietate asupra patrimoniului emitentului;*
- *dreptul de vot în Adunarea generală a acționarilor;*
- *dreptul de preferință în cadrul noilor emisiuni de acțiuni;*
- *dreptul de acțiune civilă sau penală împotriva administratorilor si cenzorilor pentru administrarea şi controlul defectuos a activității economice*.

Drepturile de natură economică se rezumă în principal la următoarele aspecte:

- *dreptul la o parte din câştigurile viitoare ale emitentului, sub formă de dividende,proporţional cu numărul de acţiuni deţinute ;*
- *dreptul de a participa la managementul emitentului prin numirea membrilor în Consiliul de Administraţie;*
- *dreptul de control direct şi indirect asupra emitentului*;
- *dreptul de a fi membru a Comisiei de cenzori.*

Evoluţia pieţei de capital a consacrat mai multe categorii de acţiuni în funcţie de forma materializată sau nematerială, de caracterul obişnuit (ordinar) sau preferenţial al drepturilor pe care acestea le incumbă sau în funcţie de modul de transmitere şi deţinere a acestora la purtător sau nominative.

Din punct de vedere contabil, criteriul cel mai important al clasificării îl constituie caracterul sau întinderea drepturilor economice şi juridice, acţiunile fiind grupate în:
- acţiuni comune (ordinare);
- acţiuni preferenţiale.

Acţiunile comune reprezintă instrumente de capital propriu, subordonate tuturor celorlalte clase de instrumente de capital, ce asigură deţinătorului următoarele drepturi:

- dreptul asupra unei cote-părţi asupra activului net;
- dreptul asupra unei părţi din profitul net;
- dreptul de preferinţă la subscrierea noilor emisiuni de acţiuni;
- dreptul de a-şi revendica la lichidare bunurile aduse ca aport în natură;
- dreptul de vot în Adunarea Generală Ordinară/Extraordinară;
- dreptul de a se informa asupra gestiunii entităţii.

Acţiunile preferenţiale sunt acţiunile care asigură anumite avantaje faţă de acţiunile ordinare cum ar fi plata prioritară a dividendelor, uneori în schimbul dreptului de vot, drept de preferinţă la noile subscrieri, dar în principal acest tip de acţiuni sunt emise pentru exercitarea dreptului prioritar la dividende.

Acţiunile preferenţiale nu au o aderenţă ridicată la publicul investitor, fiind de cele mai multe ori convertite în acţiuni ordinare cu ocazia listării acţiunilor unei entităţi pe piaţa bursieră.

Acţiunile societăţior cotate, reprezintă instrumentele financiare negociabile pe piaţa de capital.

Părţile sociale reprezintă fracţiuni ale capitalului social, al entităţilor organizate ca societăţi de persoane (societăţi cu răspundere limitată, societăţi în nume colectiv), care nu pot fi negociate pe piaţa de capital.

2.3.1.2. Tratamentul contabil privind capitalul social

Contabilitatea capitalului social reprezintă un demers teoretico-conceptual şi aplicativ care vizează abordarea următoarelor aspecte:
a. documentele economice şi juridice utilizate în cadrul contabilității capitalului social;
b. evaluarea capitalului social;
c. subsistemul conturilor utilizate pentru contabilizarea capitalului social.

a. Documentele juridice şi economice privind evidențierea capitalului social

Capitalul social, ca şi componentă a capitalurilor proprii îmbracă două forme: capital social subscris nevărsat şi capital subscris vărsat. Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a entităților economice şi a documentelor justificative întocmite cu ocazia aportării acestuia.

Actele constitutive ale entităților economice (statutul şi contractul de societate) reprezintă documente cu caracter juridic, prin care se stabilesc modul de organizare şi funcționare a entităților economice precum şi elementele de identificare ale acestora în spațiul economic: denumire, sediu, formă juridică, obiect de activitate, structură a asociaților sau acționarilor, mărimea capitalului social, organele de administrare, modalități de dizolvare etc.

Statutul societății reprezintă actul juridic unic întocmit la constituirea entităților cu un singur proprietar (asociat), iar contractul de societate reprezintă un act juridic ce completează statutul, în situația constituirii entităților economice cu mai mulți proprietari (asociați sau acționari).

Contractul de societate exprimă manifestarea voinței investitorilor de a subscrie şi participa în comun la finanțarea entităților economice, cuprinzând drepturile şi obligațiile juridice ale acestora.

Documentele economice care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor privind constituirea capitalului social şi la evidențierea analitică a acționarilor sau asociaților se pot concretiza în:

- chitanța pe baza căreia se înregistrează aporturile în numerar depuse la caseria entității, în lei sau valută;
- foaia de vărsământ, ce atestă depunerea aportului în bani, în contul de disponibil la bancă în lei sau valută;
- proces verbal de recepție a aporturilor în natură sub formă de active imobilizate şi/sau circulante în cuprinsul cărora se inserează şi caracteristicile tehnico-economice ale aporturilor în natură. Procesul verbal de recepție este însoțit de un raport de evaluare a unui expert independent.

Evidența analitică a acționarilor sau asociaților este reprezentată de Registrul Acționarilor/Asociaților, cu ajutorul căruia se ține evidența nominală a fiecărui acționar (asociat), numărul de acțiuni sau părți sociale ce revin fiecărui acționar (asociat), valoarea capitalului subscris şi vărsat, precum şi referințe privind cesiunile de acțiuni sau părți sociale.

In cazul entităților economice organizate sub formă de societăți pe acțiuni, care acționează pe piața de capital, Registrul Acționarilor/Asociaților şi evidența analitică a acționarilor este realizată de societăți specializate, care în schimbul unui comision asigură contabilitatea analitică a acționarilor şi acțiunilor pe categorii de acțiuni.

b. Evaluarea capitalului social

Categoriile de valori utilizate în cadrul contabilității capitalului social au în vedere momentele de evoluție a capitalului de la constituirea acestuia până la lichidarea entităților, cuprinzând următoarele valori asociate fracțiunilor de capital:

- valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale;
- valoarea de piață;
- valoarea de rentabilitate;
- valori patrimoniale.

Valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, reprezintă valoarea atribuită acestora la constituirea entităților şi este imprimată (individualizată) pe fiecare titlu.

Valoarea nominală reprezintă echivalentul valoric pe care acționarii sau asociații sunt dispuşi să o achite în cadrul unei fracțiuni a capitalului social, corespunzător unei acțiuni sau părți sociale.

Pornind de la acest raport, valoare nominală/ fracțiunea capitalului social, acesta se poate determina pe baza relației de calcul:

Capital social= Număr acțiuni/Părți sociale x Valoarea nominală

In stabilirea valorii nominale a unui instrument de capital propriu (acțiuni / parte socială) se au în vedere următoarele aspecte:
- categoriile de investitori la care se adresează emitentul respectiv, publicul larg sau investitorii sofisticați (investiționali);
- perspectivele de cotare a acțiunilor pe piața de capital (bursieră);
- valoarea nominală a unor emitenți din acelaşi domeniu de activitate, pentru a avea cursuri comparabile pe piață.

Valoarea nominală reprezintă o valoare individuală în cazul primei emisiuni de acțiuni, la constituirea entităților economice în cazul ofertelor primare de acțiuni sau poate fi o componentă a prețului de emisiune, format din două elemente: valoarea nominală şi prima de emisiune, în cazul ofertelor secundare de acțiuni.

Valoarea de piață reprezintă suma pe care un investitor acceptă să o plătească în schimbul unei acțiuni, în urma unei tranzacții realizată pe o piață activă. Valoarea de piață este impusă de raportul cerere-ofertă existent pe piață dar şi de maniera în care investitorul cuantifică riscurile, rentabilitatea şi politica de dividend degajate de activitatea emitentului.

Evaluarea acțiunilor la valoarea de piață trebuie să se realizaze într-o manieră concretă, avându-se în vedere alte valori stabilite pe baza ratelor de rentabilitate, a ratelor de "acumulare a activului net" sau a valorilor lichidative.

Valoarea de rentabilitate reprezintă o componentă a sistemului de valori utilizat în evaluarea capitalului social care are în vedere analiza comparativă a oportunităților de investiție pe piața financiară, a rezultatului repartizabil acționarilor în contul unei acțiuni respectiv rata de capitalizare a rezultatului net pe acțiune.

Valoarea de rentabilitate îmbracă două forme:

a. Valoarea financiară a acțiunii (VF) este definită ca echivalența valorii, care plasată pe piața financiară la o anumită rată a dobânzii generează un venit anual egal cu dividendul acțiunii (D), conform relației de calcul:

$$\mathbf{VF} = \frac{\mathbf{D}}{\mathbf{R}}$$

unde
VF - valoare financiară a acțiunii;
D - dividendul anual/acțiune;
R - rata dobânzii pe piață aplicată unei investiții alternative.

b. Valoarea de randament a acțiunii (VR) este definită ca echivalent a valorii corespunzătoare profitului net ce revine unei acțiuni (P) capitalizat la rata medie a dobânzii pe piață **(R)**, conform relației de calcul:

$$\mathbf{VF} = \frac{\mathbf{P}}{\mathbf{R}}$$

unde
VF – valoare financiară a acțiunii;
P - profitul net aferent unei acțiuni;
R - rata dobânzii pe piața financiară.

Valorile patrimoniale au în vedere valoarea unei entități calculată pe baza informațiilor contabile prezentate în situațiile financiare (bilanț) raportată la numărul de acțiuni sau părți sociale.

Valorile patrimoniale mai sunt denumite şi valori de activ net sau de interes rezidual şi sunt utilizate atât în evaluarea noilor acțiuni, cu ocazia ofertelor publice primare sau secundare cât şi-n evaluarea entității la lichidarea acesteia.

Valorile patrimoniale sau de activ net îmbracă, de regulă, următoarele forme:

a) Valoarea matematică contabilă;

b) Valoarea de lichidare.

a. Valoarea matematică contabilă (valoare intrinsecă) se determină ca raport între capitalurile proprii (activul net şi numărul de acțiuni). Valoarea matematică contabilă reprezintă un reper în evaluarea noilor acțiuni şi poate coincide cu prețul de emisiune a acestora, sau poate fi inferior sau superior acestuia, în funcție de imaginea entității în rândul investitorilor, ratele de randament a acțiunilor, riscul şi politica de deschidere a emitentului spre piață.

b. Valoarea de lichidare reprezintă valoarea pe care emitentul o poate obține într-un context lichidativ al entității, într-un interval scurt de timp.

În contextul acestui sistem de valori utilizat în evaluarea capitalului social şi al evoluției entității pe piața de capital (bursieră) se pot determina ratele de capitalizare, respectiv ratele de randament (performanță) realizate de entitățile economice.

c. Subsistemul conturilor utilizate pentru contabilizarea capitalului social

Contabilitatea fluxurilor privind capitalul social are în vedere constituirea şi modificarea capitalului social de la momentul înființării până la momentul lichidării entității. Capitalul social ca şi componentă a capitalurilor proprii se formează şi modifică sub influența unor operațiuni de natură economică, financiară, tehnică şi juridică în urma cărora se dimensionează, apelează, evaluează şi angajează juridic aporturile în numerar şi natură aduse de proprietari.

Constituirea şi modificarea capitalului social se realizează prn intermediul unor mecanisme de finanțare adecvate pieților de capital sub forma ofertelor publice de vânzare a acțiunilor sau sunt inserate în actele constitutive ale entităților în situația entităților cu un număr redus de acționari/asociați, necotate pe piața de capital.

Subsistemul conturilor care reflectă constituirea şi modificarea capitalului social precum şi valoarea drepturilor de creanță privind subscrierile şi aporturile aduse de acționari/asociați este redat de următoarele **conturi**:

1. Contul **101 "Capital" c**ont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în funcție de natura capitalului şi a emitentului în următoarele conturi sintetice de gradul II:
   - **1011 "Capital subscris nevărsat"**
   - **1012 "Capital subscris vărsat"**
   - **1015 " Patrimoniul regiei"**
   - **1016 "Patrimoniul public"**

Contul 101 "Capital" şi conturile de gradul II derivate din dezvoltarea acestuia sunt după conținutul economic conturi de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă conturi de pasiv.
Dezvoltarea contului 101 "Capital" în conturile 1011 "Capital subscris nevărsat" şi 1012 "Capital subscris vărsat" se realizează pentru delimitarea capitalurilor în funcție de exigibilitatea, respectiv modul de apelare şi aportare a capitalului.

Contul 1011 "Capital subscris nevărsat" se creditează cu mărimea capitalului social subscris nevărsat stipulat în statutul şi contractul de societate şi se debitează în momentul aducerii aporturilor. Soldul creditor al contului 1011 "Capital social subscris nevărsat" reflectă mărimea capitalului social subscris nevărsat. Acest cont se soldează la momentul în care se finalizează eliberarea tuturor aporturilor.
Pentru reflectarea capitalului social subscris vărsat se utilizează contul sintetic de gradul II **1012 "Capital subscris vărsat"** care se creditează în momentul aducerii efective a aporturilor şi a majorării capitalurilor prin operații de capitalizare internă (integrarea profitului, rezervelor, primelor de capital în capitalul social) şi se debitează cu ocazia operațiunilor de diminuare a capitalului social.

Precizăm că noile reglementări contabile conforme cu directivele europene[4] nu au asimilat abordarea dezvoltării structurilor de capital pe itinerariul autorizare-emisiune-circulație care ar surprinde mai clar raporturile entității cu investitorii pe parcursul apelării capitalului şi ar pune în evidență şi situațiile de dificultate în vărsarea capitalului sau situațiile de suprascriere.

In acest sens, contabilitatea trebuie să ofere o informare analitică asupra capitalurilor atât din punct de vedere a naturii acțiunilor emise cât şi a stadiului în care se situează capitalul, asigurând o detaliere pe nivele a capitalului social astfel:

- capital autorizat a fi emis de entități;
- capital social subscris;
- capital social subscris şi vărsat.

Aceste aspecte au fost tratate în lucrări de specialitate din țara noastră, prin dezvoltarea atât a conturilor de capital cât şi a conturilor de creanță privind raporturile cu asociații şi acționarii[5].

Contabilitatea analitică a capitalului social se realizează pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise şi vărsate[6].

4 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005
5 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi standardele internaționale de contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 127
6 Ristea M., coordonator, Contabilitatea financiară, Editura Universitară Bucureşti, 2004, pag. 60..

Prezentarea acestor structuri ale capitalurilor în funcție de clase de acțiuni şi stadiul de apelare trebuie să fie realizată în bilanț sau în notele explicative, în cazul capitalului autorizat a fi emis[7].

> Relațiile entității cu acționarii sau asociații statuate în cadrul operațiunilor privind constituirea capitalului social este reflectată în contabilitate cu ajutorul contului sintetic de gradul I 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul".

După conținutul economic, contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont de reflectare a raporturilor entității cu terții, privind creanțele şi datoriile entității generate de operațiunile de subscriere, vărsare sau retragere a capitalului.

După funcția contabilă este un cont bifuncțional.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se debitează cu valoarea capitalului social subscris de acționari sau asociați sub formă de numerar sau în natură, cu ocazia constituirii sau majorării capitalului social. Capitalul social poate fi subscris la valoarea nominală a acțiunilor sau la o valoare superioară denumită preț de emisiune şi poate fi determinată conform relațiilor de calcul de mai jos:

(1) Capital social subscris = Număr de acțiuni/părți sociale subscrise x Valoare nominală acțiune/parte socială

(2) Capital social subscris = Număr acțiuni subscrise x Preț de emisiune

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se creditează cu ocazia aportării bunurilor şi/sau valorilor aduse de acționari/asociați în schimbul drepturilor de proprietate asupra entitătii. Poate avea sold debitor şi reprezintă creanța entității față de acționari/asociați privind valoarea capitalului social rămas de aportat.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" funcționează ca şi cont de datorii între momentul constituirii obligației de plată către acționari/asociați privind capitalul retras şi până la momentul retragerii efective a acestuia. În acest caz,

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se creditează cu valoarea obligației de plată față de acționari/asociați şi se debitează cu ocazia stingerii obligației prin plata echivalentului în numerar sau în natură a aportului proprietarilor. Soldul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" în această situație este creditor şi reflectă valoarea aporturilor acționarilor sau asociațiilor ce urmează a fi restituite acestora.

7 Fătăcean Gh., Contabilitatea financiară a operațiunilor cu valori mobiliare, Editura Risoprint, Cluj Napoca, 2005, pag.32.

Contabilitatea analitică a creanțelor şi datoriilor privind acționarii sau asociații se poate realiza în mod analitic pe fiecare acționar sau asociat, când numărul acestora este redus, sau se poate realiza la nivel global. De asemenea contabilitatea creanțelor şi datoriilor privind capitalul se poate realiza prin dezvoltarea contului 456: Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" în conturi sintetice de gradul II, în funcție de momentul şi stadiul în care se află capitalul, astfel:

1 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul subscris";
2 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul nevărsat la termen";
4 "Decontări cu acționarii/asociații pentru vărsămintele anticipate";
5 "Decontări cu asociații în dificultate";
6 "Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat" etc.

2.3.2. Contabilitatea operațiunilor privind constituirea capitalului social

Constituirea capitalului social, privită ca şi proces de procurare a resurselor financiare se realizează la înființarea entităților economice prin emisiunea de acțiuni/părți sociale, care sunt distribuite proprietarilor în contrapartidă cu valoarea capitalului social subscris şi vărsat.

Constituirea capitalului social reprezintă o operațiune juridico-economică complexă, fundamentată juridic pe actele constitutive ale entității, în care se îngemănează elementele de natură juridică, definite de întinderile drepturilor acționarilor sau asociațiilor, în funcție de acțiunile emise, cu elementele de natură economică, în care se circumscriu parametrii valorici a acestor drepturi, prin operațiunea de stabilire a valorii inițiale sau a prețului de emisiune a acestor drepturi.

Constituirea capitalului social se poate realiza în mod efectiv fie în momentul înființării entității când subscrierea şi vărsarea capitalului social se realizează simultan, în numerar sau în natură, fie se poate realiza în mod treptat, decalat în timp, când între momentul subscrierii şi momentul vărsării efective se poate întinde o perioadă de timp de până la 12 luni de la înmatricularea societății la Registrul Comerțului (în cazul societăților comerciale pe acțiuni).

Capitalul societăților comerciale se constituie din participațiile persoanelor fizice şi/sau juridice care, în baza unui act constitutiv, care convin să pună în comun valori şi/sau bunuri economice în vederea desfăşurării unor activități cu scop lucrativ, aducătoare de profit. Societățile comerciale au evoluat în timp de la cele de inspirație familială spre cele deținute public, fără a se exclude unele pe altele. Astfel, şi astăzi, pot fi întâlnite trei tipuri de societăți comerciale şi anume:

1) societăți comerciale de persoane;
2) societăți comerciale de capitaluri;

3) societăți comerciale mixte; fiecare dintre ele putând îmbrăca mai multe forme juridice.

Legea comercială română[8] reglementează cinci forme de societăți comerciale ale căror caracteristici principale sunt sintetizate în tabelul următor:

Tip de societate	Societăți în nume colectiv (S.N.C.)	Societăți în comandită		Societăți pe acțiuni (S.A.)	Societăți cu răspundere limitată (S.R.L).
		Simplă (S.C.S.)	Pe acțiuni (S.C.A.)		
0	1	2	3	4	5
Mărimea minimă a capitalului	-	-	echivalent 90.000 lei*	echivalent 90.000 lei*	200 lei
Capitalul este divizat în:	Cote de participare	Cote de participare	Acțiuni	Acțiuni	Părți sociale
Valoarea nominală minimă a unei acțiuni/părți sociale	Conform actului constitutiv	Conform actului constitutiv	0,10 lei	0,10 lei	10 lei
Număr de proprietari	-	-	Minim 2	Minim 2	Maxim 50
Responsabilitatea proprietarilor	Nelimitată şi solidară	Nelimitată şi solidară a tuturor asociaților comanditați; comanditarii sunt obligate numai până la concurența aportului lor		Sunt obligați numai la plata acțiunilor lor	Sunt obligați numai până la consurența aportului lor

*Actualizat cel mai târziu o dată la 2 ani pt a nu fi mai mic decât echivalentul în lei a 25.000 euro

Din sinteza prezentată în tabelul de mai sus rezultă că participațiile proprietarilor la capitalul societății comerciale îmbracă următoarele forme:

1. **Cote procentuale de participare** nereglementate minimal, în cazul societăților comerciale de persoane, respectiv la societățile comerciale în nume colectiv (SNC) şi societăților comerciale în comandită simplă (SCS);

2. **Părți sociale de valoare nominală egală**, de minim 10 lei, în cazul societăților comerciale cu răspundere limitată (SRL), considerate societăți comerciale mixte, respectiv societăți de persoane şi capitaluri;

Caracteristica comună a cotelor procentuale de participare şi a părților sociale este că ele nu pot circula liber pe piețe de capital reglementate, ci numai în condițiile prevăzute în actele constitutive sau în baza unui acord ulterior al asociaților.

8 ***Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată în M.Of. 1066/17.11.2004, cu modificările ulterioare.

3. **Acțiuni de valoare nominală stabilită prin actele constitutive**, în cazul societăților comerciale de capitaluri, respectiv la: societățile pe acțiuni (SA) şi comandită pe acțiuni (SCA). În măsura în care societățile pe acțiuni sunt declarate prin actele constitutive ca fiind deschise, şi sunt înscrise la "cota bursei" acțiunile, pot circula liber pe piețele de capital reglementate, pe care sunt cotate.

Filiera înregistrărilor contabile "standard" privind constituirea capitalului social, presupune:

1. Inregistrarea subscrierii capitalului social:

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	=	**1011** **"Capital subscris nevărsat"**	**X**

2. Inregistrarea aporturilor efective, în natură şi/sau numerar:

%	=	**456**	**X**
2xxx **"Conturi de imobilizări"**		**Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	**X**
3xxx **"Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție"**			**X**
5xxx **"Conturi de trezorerie"**			**X**

3. Transformarea capitalului social subscris nevărsat în capitalul subscris vărsat (pe măsura aportărilor efective în natură şi/sau în numerar):

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**X**

Aplicații practice:

Aplicația practică nr. 1

Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată cu un capital social subscris de 200 lei, depus integral în depozit bancar înainte de înmatricularea la Registrul Comerțului.

REZOLVARE:

1) Inregistrarea capitalului social depus în depozit bancar:

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	**=**	**1011** **"Capital subscris nevărsat"**	**200**

2) Liberarea aportului (transferul dreptului de proprietate asupra depozitului bancar de la subscriptori la societatea comercială cu răspundere limitată constituită):

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	**=**	**456** **"Decontări acționarii/asociații privind capitalul"**	**200**

3) Transformarea capitalului social subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	**=**	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**200**

Aplicația practică nr. 2

Se constituie o societate pe acțiuni cu un capital social de 400.000 lei. La constituirea societății s-au vărsat în contul curent bancar suma de 24.000 lei și s-au aportat clădiri în valoare de 176.000 lei.

1) Inregistrarea subscrierii capitalului social:0

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	**=**	**1011** **"Capital subscris nevărsat"**	**400.000**

2) Inregistrarea vărsării capitalului la înființarea societății:

%	**=**	**456** **"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	**200.000**
212 **"Construcții"**			**176000**
5121 **" Conturi la bănci în lei"**			**24000**

3) Inregistrarea transformării capitalului social subscris, nevărsat în capitalul social subscris vărsat:

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	**=**	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**200.000**

2.3.3. Contabilitatea operațiunilor privind majorarea capitalului social

Majorarea capitalului social reprezintă o operațiune de atragere a unor resurse financiare de la proprietari sau investitori respectiv de încorporare a componentelor capitalurilor proprii în capitalul social.

Majorarea capitalului social se poate realiza prin operațiuni de:

a. capitalizare externă;
b. capitalizare internă;
c. capitalizare combinată.

2.3.3.1. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin capitalizare externă

Capitalizarea externă a entităților economice este definită ca un ansamblu de operațiuni de atragere a noi resurse de finanțare a activității, constând din aporturi în numerar şi/sau în natură.

Operațiunile de capitalizare externă se realizează în baza hotărârii Adunării Generale Extraordinare a acționarilor şi numai după ce întreg capitalul social apelat anterior a fost subscris şi vărsat.

Operațiunile de capitalizare externă se realizează prin emisiunea de noi acțiuni sau părți sociale la un preț ce include valoarea nominală şi un surplus de valoare, denumită primă de emisiune, care corespunde acumulărilor de capital înregistrate de entități de la constituire sau de la ultima emisiune de capital. O altă modalitate de capitalizare externă a entităților constă în majorarea valorii nominale a vechilor acțiuni sau părților sociale , cu acordul tuturor acționarilor sau asociaților.

Stabilirea prețului de emisiune a noilor acțiuni sau a părți sociale trebuie să fie marcată de operațiuni contabile, cum ar fi:

- inventarierea activelor şi datoriilor entității;
- ajustarea activelor şi datoriilor entității;
- stabilirea activului net, determinarea valorii de piață sau a valorii juste a acțiunilor sau părților sociale ce vor fi emise.

Aceste demersuri au menirea de a determina o bază de evaluare corectă, reală a acțiunilor sau părților sociale pentru a nu defavoriza vechii acționari/asociați. Prețul de emisiune a noilor acțiuni/părți sociale, poate avea următoarele baze de determinare:
• activul net pe acțiune/parrte socială când evaluarea se bazează pe baza valorilor patrimoniale;
• minimum dintre activul net de pe acțiune şi valoarea justă când acțiunile nu sunt cotate pe piața de capital (bursieră);

• valoarea bursieră sau de piață când acțiunile entității sunt cotate pe piața bursieră şi prezintă indicatori ridicați de lichiditate şi capitalizare.
Emisiunea noilor acțiuni la un preț de emisiune mai mic decât valoarea matematică contabilă (activul net pe acțiune) determină o depreciere a valorii vechilor acțiuni şi o prejudiciere a vechilor acționari. Protecția vechilor acționari se realizează prin emisiunea şi distribuirea către aceştia a unor drepturi de subscriere care reprezintă pierderea de valoare a vechilor acțiuni. Drepturile de subscriere pot fi detaşate de acțiunea propriu-zisă şi tranzacționate la bursă generând pierderi sau câştiguri pentru deținătorii acestora.

Valoarea unui drept de subscriere (DS) se determină pe baza relației:

Valoare DS = Valoare matematică constabilă pe acțiune înainte de emisiunea acțiunilor – valoarea matematică contabilă pe acțiune după emisiunea acțiunilor

Subsistemul conturilor privind contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului prin operațiuni externe include pe lângă conturile utilizate la înregistrarea constituirii capitalului social şi contul **104** "**Prime de capital**".

După conținutul economic contul **104 "Prime de capital"** este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv. Prezintă sold creditor care reflectă surplusul de valoare atras în urma operațiunilor de majorare a capitalului social, ce excede valoarea nominală a capitalului social subscris apelat.
Contul 104 "Prime de capital" se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II în funcție de modalitatea de majorare a capitalului social astfel:

- 1**041 "Prime de emisiune"** cont utilizat în urma majorării prin aporturi în numerar;
- **1042 "Prime de fuziune/diviziune"**, cont utilizat în urma operațiunilor de majorare a capitalului social prin fuziune/divizare;
- 1**043 "Prime de aport"**, cont utilizat în urma majorării capitalului social prin aporturi în natură;
- **1044 "Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"** cont utilizat în majorarea capitalului social prin conversia unor angajamante financiare.

Contul 104 "Prime de capital" se creditează în corespondență cu debitul contului 4**56 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**, la momentul subscrierii aporturilor şi se creditează în corespondență cu contul **201 "Cheltuieli de constituire"** în situația acoperirii acestora din primele de emisiune. Se mai debitează în corespondență cu contul **1012 "Capital social subscris şi vărsat"** la încorporarea acestora în capital. Soldul creditor al contului **104 "Prime de capital"** reflectă valoarea primelor de capital neîncorporate în capitalul social.

Majorarea capitalului social prin operațiuni de capitalizare externe se realizează prin următoarele modalități:

A. majorarea capitalului social prin aporturi în numerar;

B. majorarea capitalului social prin aporturi în natură
C. majorarea capitalului social prin conversia unor angajamente financiare sau comerciale în acțiuni.

A. Capitalizarea externă prin aporturi în numerar

Majorarea capitalului social prin aporturi în numerar este operabilă mai ales în situația în care entitățile economice au nevoie de fluxuri de lichidități pentru finanțarea activității operaționale sau de investiții. Această manieră de capitalizare este utilizată îndeosebi de entitățile economice organizate ca societăți pe acțiuni ale căror acțiuni sunt tranzacționale la bursa de valori şi care, prin mecanismul ofertelor publice de vânzare de acțiuni recurg la capitalul investitorilor de pe piața de capital.

Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin aporturi în numerar vizează următoarele aspecte:
• stabilirea prețului de emisiune a noilor acțiuni, a părților sociale şi a dreptului de subscriere (DS-uri) emise cu ocazia majorării capitalului;
• tratamentul contabil a cheltuielilor de constituire;
• contabilizarea operațiunilor privind subscrierea şi vărsarea capitalului social.

Stabilirea prețului de emisiune a noilor acțiuni sau a părților sociale trebuie să aibă în vedere acumulările de capital propriu ale entităților, valoarea justă sau de piață a acțiunilor, respectiv, valoarea acceptată între părți în cazul părților sociale.

Tratamentul contabil a cheltuielilor ocazionate de majorarea capitalului social are în vedere încadrarea cheltuielilor accesorii emisiunii de acțiuni sau părți sociale în categoria cheltuielilor de constituire şi amortizarea acestora pe o perioadă de maximum cinci ani[9] şi prezentarea acestora în note explicative sau amortizarea acestora din primele de emisiune.

Aplicație practică

Societatea comercială "ALFA" SA deține un capital social de 50.000 lei constituit din 10.000 de acțiuni cu valoare nominală de 5 lei pe acțiune. Societatea emite 5.000 de acțiuni cu valoare nominală de 5,2 lei/acțiune. Valoarea matematică contabilă a unei acțiuni înainte de operațiunea de majorare a capitalului social este de 6 lei/acțiune. Acțiunile sunt eliberate pentru 70% din prețul de emisiune la subscriere. Cheltuielile accesorii emisiunii de acțiuni sunt de 1.000 lei, achitate prin viramente bancare. La 6 luni de la lansarea ofertei se varsă capitalul rămas nevărsat.

9 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

1. Inregistrarea subscrierii acțiunilor (5.000 acțiuni x 5,2 lei/acțiune):

456 **"Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul"**	=	**%** **1011** **"Capital subscris nevărsat"** **1041** **"Prime de emisiune"**	**26.000** **25.000** **1.000**

2. Inregistrarea vărsării a 70% din valoarea capitalului social subscris (26.000 lei x 70%):

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**456** **"Decontări acționarii/asociații privind capitalul"**	**18.200**

3. Inregistrarea treansformării capitalului social nevărsat în capital social vărsat (25.000 x 70%):

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**17.500**

4. Inregistrarea cheltuielilor accesorii ofertei:

201 **"Cheltuieli de constituire"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**1.000**

5. Inregistrarea vărsării a 30% din capitalul social subscris (26.000 x 30%):

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**456** **"Decontări acționarii/asociații privind capitalul"**	**7.800**

6. Inregistrarea transformării capitalului social nevărsat în capital social vărsat (25.000 x 30%):

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**7.500**

Calculul valorii teoretice a unui drept de subscriere (DS)

Acțiuni	Număr	Valoare matematică/ acțiune (Val. de emisiune)	Valoare totală	86000:15000=5,73
Vechi	10.000	6	60.000	Valoare teoretică DS = 6-5,73 = 0,27
Noi	5.000	5,2	26.000	
După majorare	15.000	5,73	86.000	

COMENTARIU

Din informațiile prezentate mai sus rezultă că vechii acționari au înregistrat o pierdere a valorii intrinseci pe acțiune de 0,54 lei, valoarea a două DS-uri a 0,27 lei/ DS valoarea intrinsecă a unei acțiuni scăzând de la 6 lei la 5,73 lei/acțiune. Protecția vechilor acționari se realizează prin distribuirea către aceştia a unor drepturi de subscriere (DS-uri) ținând cont de raportul de paritate între numărul acțiunilor noi şi cele vechi, care este de la 1 la 2. Astfel, societatea va distribui acționarilor vechi 2 DS-uri pentru fiecare acțiune deținută. Valoarea unei acțiuni este formată din prețul de emisiune de 5,2 lei plus 2 DS-uri a 0,27 lei. Noul acționar va achiziționa acțiunea la un preț de emisiune de 5,2 lei dacă va achiziționa în prealabil 2 DS-uri a 0,27 lei/DS.

B. Capitalizarea externă prin aporturi în natură

Capitalizarea externă prin aporturi în natură intervine în situația în care sunt cooptați un număr redus de acționari sau asociați, aportul capitalului social realizându-se în momentul subscrierii capitalului. Majorarea capitalului social prin aporturi în natură implică următoarele aspecte financiar-contabile:

- evaluarea aportului în natură pe baza unei expertize tehnico-economice realizată de un expert independent;
- stabilirea numărului de acțiuni/părți sociale ce revin acționarilor/asociaților aportori, luându-se în considerare valoarea matematică contabilă, valoarea de piață sau valoarea justă a acțiunilor, respectiv valoarea acceptată la subscriere în cazul părților sociale.

Bunurile aduse ca aport pot fi active imobilizate sau circulante. Prima de aport reprezintă diferența dintre valoarea bunurilor aduse ca aport stabilită în urma evaluării şi valoarea nominală cu care se majorează capitalul social.

Inregistrarea aporturilor în natură se poate realiza direct prin contul **1012 "Capital subscris vărsat"**, dar nici filiera de înregistări contabile "standard" nu este exclusă.

Aplicație practică

Societatea comercială ALFA SA are un capital social de 30.000 lei format din 6.000 de acțiuni a 5 lei valoarea nominală. Se emit 2.000 de acțiuni pentru a remunera un aport în natură constând dintr-un mijloc de transport, a cărui valoare conform raportului evaluatorului este de 12.000 lei. Acțiunea este evaluată la 6 lei.

Inregistrarea aportului efectiv a mijlocului de transport:

2133	**=**	**%**	**12.000**
"Mijloace de transport"		**1012**	**10.000**
		"Capital subscris vărsat"	
		1043	**2.000**
		"Prime de aport"	

C. Capitalizarea externă prin conversia unor angajamente financiare sau comerciale în acțiuni

Capitalizarea externă a entităților economice prin conversia unor datorii în capitaluri proprii se realizează în următoarele cazuri:

1. împrumuturile obligatare au prevăzute clauze de conversie a obligațiunilor în acțiuni sau există interesul creditorilor obligatari de a obține o fructificare superioară a capitalului sub formă de acțiuni;

2. societățile bancare sunt interesate de realizarea unei relații de creditare sau decontare durabilă cu emitentul acțiunilor;

3. furnizorii entităților economice care emit acțiuni acceptă conversia unor datorii comerciale în acțiuni, fie pentru consolidarea relațiilor cu clienții, fie pentru a participa la gestiunea operațională a acestora;

4. angajații sunt satisfăcuți de rentabilitatea entității emitente şi intenționează să-şi convertească participarea acestora la distribuirea profitului net prevăzută prin contractul colectiv de muncă, în acțiuni.

Aceste forme de capitalizare externă au menirea de a consolida structura de finanțare a entităților economice contribuind la prelungirea exigibilității unor datorii curente sau pe termen lung în obligații cu scadență nedeterminată. Pe de altă parte, consolidarea capitalurilor proprii contribuie la consolidarea climatului de afaceri a emitentului şi la facilitarea actului de finanțare.

1) Contabilitatea conversiei împrumuturilor obligatare în acțiuni

Conversia obligațiunilor în acțiuni intervine fie la scadența împrumutului obligatar, fie la date în care este prevăzută posibilitatea de conversie a obligațiunilor în acțiuni, stipulată în prospectul de ofertă publică privind împrumutul obligatar.

Condiția necesară de realizare a conversiei constă în convingerea creditorilor obligatari că emitentul le poate asigura un randamant financiar superior pieții obligațiunilor.

Pentru realizarea conversiei în obligațiuni sunt necesare două condiții:

- stabilirea valorii de emisiune a acțiunilor;
- stabilirea parității de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

Valoarea obligațiunilor convertibile în acțiuni, trebuie să fie egală cu aceea a acțiunilor.

Aplicație practică

Societatea comercială "ALFA" SA convertește în acțiuni, cu ocazia exercitării dreptului de conversie a obligatarilor, 2.000 de obligațiuni cu valoare nominală de 25 lei, egală cu valoarea nominală a acțiunilor emitentului. Prețul de rambursare a obligațiunilor este de 26 lei, iar raportul de paritate este de 1/1.

1. Inregistrarea conversiei obligațiunilor în acțiuni:

a. Valoarea obligațiunilor convertite = 2.000 obligațiuni x 26 lei/obligațiune 52.000 lei
b. Valoarea nominală a acțiunilor distribuite creditorilor obligatori
= 2000 acțiuni x 25 lei 50.000 lei
c. Prima de conversie a obligațiunilor (rd a-rd b.) 2.000 lei

161	=	**%**	**52.000**
"Imprumuturi din emisiunea de obligațiuni"		**1012**	**50.000**
		"Capital subscris vărsat"	
		1044	**2.000**
		"Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"	

2) Contabilitatea conversiei creditelor bancare în acțiuni

Conversia unor credite bancare în acțiuni ale emitentului intervine în situația în care societatea bancară este interesată de perenitatea relațiilor de afaceri cu clientul, recomandată de rentabilitatea acesteia, de valoarea operațiunilor derulate prin conturile bancare sau de domeniul de interes strategic în care-şi desfăşoară activitatea. Aceste considerente pot indica un flux de venituri pentru societatea bancară, respectiv de avantaje economice viitoare superioare dobânzii percepute creditului bancar ce urmează a fi convertit în acțiuni.

Aplicație practică

Se convertește un credit bancar pe termen lung în valoare de 100.000 lei în 100.000 de acțiuni cu valoare nominală de 1 leu/acțiune.

Înregistrarea conversiei creditului bancar în acțiuni:

1621 **"Credite bancare pe termen lung"**	**=**	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**100.000**

3) Contabilitatea conversiei datoriei față de furnizori în acțiuni

Conversia datoriilor față de furnizori în acțiuni se realizează atunci când furnizorul intenționează să-şi păstreze poziția privilegiată pe piață în raport cu un client important, fie în situația unei stări de dificultate financiară a clientului, situație în care acesta acceptă, forțat de împrejurări, să cedeze o parte din acțiunile sale sau părțile sociale furnizorului.

Aplicație practică

Se convertește datoria față de un furnizor în valoare de 25.000 lei prin conversia acesteia în 25.000 de acțiuni, valoare nominală de 1 leu/acțiune.

Inregistrarea conversiei obligației față de furnizor în acțiuni:

401 **"Furnizori"**	**=**	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**25.000**

4) Contabilitatea conversiei datoriilor față de personal în acțiuni

Dezvoltarea entităților economice organizate ca societăți pe acțiuni, pune în evidență cu pregnanță funcția socială a acestora, prin participarea la procesul de capitalizare nu numai a investitorilor actuali şi potențiali de pe piața de capital ci şi a managerilor şi a celorlalte categorii de personal.
Termenul "capital social" are în contextul arătat nu numai o semnificație contabilă, ci şi una sociologică, respectiv "un set de valori informale împărtăşite de memebrii unui grup şi care le permite să colaboreze între ei. Dacă membrii grupului ajung să adopte ca şi comportamentul celorlalți să fie sigur şi cinstit, vor ajunge să aibă încredere unul în altul".[10]

10 Fuknyama F., Marea ruptură. Natura mamă şi refacerea ordinii morale, Editura Humanitas, Bucureşti, 2002, pag. 6.

"Preocupările privind remunerarea personalului şi stimularea fidelității acestuia față de companii sunt prevăzute şi-n noua configurație a normelor contabile internaționale respectiv IFRS 2 "Plata pe bază de acțiuni" care inserează în conținutul lor formule de înțelegeri contractuale cu privire la acordarea de acțiuni şi opțiuni personalului în anumite condiții de performanță sau de evoluție a pieței de capital"[11]. Prin plata pe bază de acțiuni a personalului angajat, managerilor şi celorlalte categorii de personal se asigură stimularea performanțelor individuale şi de grup ale acestora.

Conversia datoriilor curente față de personal în acțiuni este precedată de una din următoarele categorii de operațiuni:

- răscumpărarea acțiunilor proprii de pe piață;
- subscrierea de către personal de acțiuni cu ocazia operațiunilor de majorare a capitalului social.

Aplicații practice

Aplicația practică nr. 1

Se achiziționează de pe piața de capital 1.000 de acțiuni proprii, cu valoare nominală de 10 lei pe acțiune şi se redistribuie personalului în contrapartidă cu participarea acestuia la profit.

1. Inregistrarea **răscumpărării acțiunilor proprii:**

1091 "Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**10.000**

2. Inregistrarea distribuirii de acțiuni personalului:

424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	=	**1091 "Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**10.000**

Aplicația practică nr. 2

In cazul majorării capitalului social prin subscrierea de către personal a capitalului în valoare de 10.000 lei presupune următoarea filieră de înregistrări contabile:

11 Fătăcean Gh., Op. cit., pag. 116.

1. Inregistrarea subscrierii capitalului social:

456 "Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"	=	**1011 "Capital subscris nevărsat"**	**10.000**

2. Inregistrarea compensării aportului subscris cu participarea salariaților la profit

424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"	=	**456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	**10.000**

3. Inregistrarea transformării capitalului social subscris în capital social vărsat:

1011 "Capital subscris nevărsat"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**	**10.000**

2.3.3.2. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin capitalizare internă

Capitalizarea internă a entităților economice reprezintă o operațiune de majorare a capitalului social prin încorporarea în capitalul social a celorlalte componente ale capitalurilor proprii exceptând rezervele legale, respectiv: rezervele statutare sau contractuale, rezerve de valoare justă, rezerve din surplusul realizat din rezerva de reevaluare, alte rezerve, primele de capital, rezultatul curent şi reportat.

Prin operațiunea de capitalizare internă se urmăreşte creşterea credibilității entității în fața creditorilor comerciali şi stabilizarea resurselor proprii de finanțare.

Procedura de majorare a capitalului social prin capitalizare internă se realizează fie prin distribuirea în mod gratuit de acțiuni noi, evaluate la valoarea nominală, proporțional cu numărul de acțiuni deținute, fie prin majorarea valorii nominale a vechilor acțiuni.

Operațiunea de majorare a valorii nominale a acțiunilor poartă denumirea de split stock negativ. Scopul acestei acțiuni poate fi:[12]

- creşterea interesului investitorilor pentru o acțiune valorizată;
- contracararea operațiunilor de preluare ostilă a entităților;

12 Pop C., Piețe financiare, Editura Tipovița, Cluj Napoca, 2002, pag. 64.

- conversia acțiunilor preferențiale;
- conversia obligațiunilor convertibile.

Aplicație practică

Societatea comercială "ALFA" SA are un capital social de 34.000 lei divizat în 17.000 de acțiuni cu valoare nominală de 2 lei/acțiune. Adunarea generală a acționarilor decide încorporarea în capitalul social a primelor de emisiune în valoare de 3.400 lei. Valoarea intrinsecă a unei acțiuni înainte de majorarea capitalului social era de 2,2 lei. Numărul de acțiuni emise pentru a fi distribuite gratuit acționarilor este de 1.700 de acțiuni. Incorporarea primelor de emisiune în capitalul social se realizează la nivelul valorii nominale a acțiunilor distribuite gratuit conform următoarei formule contabile:

1041 **"Prime de emisiune"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**3.400**

2.3.3.3. Contabilitatea operațiunilor de majorare a capitalului social prin metode combinate

Operațiunea de capitalizare a entităților economice prin metoda combinată constă în subscrierea de acțiuni atât de către acționarii existenți cât şi de către investitorii de pe piața de capital, derulându-se în următoarele etape:[13]

- angajarea cheltuielilor cu pregătirea şi derularea ofertei;
- exercitarea drepturilor de preferință a vechilor acționari;
- exercitarea dreptului de subscriere a deținătorilor de bonuri de subscriere (warante);
- subscrierea de către angajați;
- conversia unor datorii comerciale;
- subscrierea noilor acționari (investitori).

In procedura de subscriere a noilor acțiuni doar exercitarea dreptului de preferință a noilor acționari este stipulată prin lege.

Contabilizarea operațiunilor propriu-zise a ofertei are în vedere:

- cuantificarea cheltuielilor cu pregătirea şi derularea ofertei, respectiv tratamentul contabil şi fiscal al acestora;
- stabilirea clasei de acțiuni, a numărului de acțiuni şi a prețului de emisiune a acțiunilor şi a warantelor dacă acțiunile se emit cu warant.

Față de ofertele primare (inițiale), tratamentul contabil a ofertelor secundare prezintă un singur element diferit care le deosebeşte fundamental, respectiv modelul de evaluare a prețului de emisiune, care este realizat prin două alternative:

- evaluarea prețului de emisiune pe baza informațiilor oferite de bilanț în urma operațiunilor de ajustare;

13 Fătăcean Gh., Op. cit., pag. 72.

- evaluarea preţului de emisiune pe baza valorii fluxurilor actualizate a dividendelor ce se vor plăti în viitor.

Ultima modalitate de evaluare a preţului de emisiune se pretează la societăţile emitente care au o durată de funcţionare şi de cotare considerabilă la categoriile superioare ale bursei şi care au practicat o politică de dividend constantă, cu ritm de creştere constantă sau creştere zero.

Totuşi această variantă de evaluare a acţiunilor este operabilă mai ales din perspectiva investitorului şi mai puţin a emitentului.

Emitenţii vor evalua preţul de emisiune pe baza acestor modele, numai în situaţia în care compania este un reper investiţional în mod constant a investitorilor de portofoliu sofisticaţi de tipul fondurilor de investiţii specializate.

2.3.4. Contabilitatea operaţiunilor privind reducerea capitalului social

Capitalul social poate fi redus prin:[14]

a. micşorarea numărului de acţiuni sau părţi sociale;
b. reducerea valorii nominale a acţiunilor sau a părţilor sociale;
c. dobândirea propriilor acţiuni, urmată de anularea lor.

Capitalul social mai poate fi diminuat, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin:

a. scutirea totală sau parţială a acţionarilor/asociaţilor de vărsăminte datorate;
b. restituirea către acţionari/asociaţi a unei cote-părţi din aporturi, proporţională cu reducerea capitalului social şi calculată egal pentru fiecare acţiune sau parte socială;
c. alte procedee prevăzute de lege.

Reducerea capitalului social poate fi făcută numai după trecerea a două luni din ziua în care hotărârea a fost publicată în Monitorul Oficial al Româmiei.

Când societatea a emis obligaţiuni, nu va putea proceda la reducerea capitalului social prin restituiri făcute acţionarilor din sumele rambursate în contul acţiunilor, decât în proporţie cu valoarea obligaţiunilor rambursate.

14 Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, republicată în M.O. nr. 1066/17.11.2004.

Aplicații practice

Aplicația practică nr. 1

Adunarea generală extraordinară a acționarilor unei societăți în comandită simplă, care are un capital social de 100.000 lei, hotărește reducerea capitalului cu 10.000 lei, în vederea acoperirii unor pierderi reportate din exercițiile precedente.

Inregistrarea reducerii capitalului social, ca urmare a acoperirii pierderilor din anii precedenți:

1012 **"Capital subscris vărsat"**	=	**1171** **"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierdere neacoperită"**	**10.000**

In mod similar, s-ar înregistra reducerea numărului de părți sociale din societățile cu răspundere limitată (SRL) precum şi reducerea valorii nominale a acestora sau a acțiunilor în cazul SCA şi SA, dacă o astfel de hotărâre vizează acoperirea pierderilor reportate.

Aplicația practică nr. 2

Adunarea generală extraordinară a acționarilor autorizează cumpărarea a 1.000 acțiuni, având valoarea nominală de 10 lei/acțiune, la prețuri ce nu pot depăşi cu 10% valoarea nominală. In baza acestei autorizări, societatea achiziționează 600 de acțiuni proprii la un preț de 9,5 lei/acțiune şi 400 acțiuni la un preț de 10,2 lei/acțiune, cu plata prin viramente bancare. Ulterior, Adunarea generală a acționarilor hotărăşte anularea acțiunilor proprii aciziționate de societate.

1) Achiziționarea, cu plata prin viramente bancare, a acțiunilor proprii:

600 acțiuni x 9,5 lei/acțiune	5.700
400 acțiuni x 10,2 lei/acțiune	4.080
Total acțiuni proprii achiziționate (a+b)	**9.780**

1091 **"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**9.780**

2) Inregistrarea anulării acțiunilor proprii (1.000 acțiuni x 10 lei/acțiune)

1012 **"Capital subscris vărsat"**	=	**%**	**10.000**
		1091 **"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**9780**
		141 **"Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**	**220**

2.3.5. Contabilitatea patrimoniului regiilor autonome

Cazuri atipice de capitaluri proprii nominalizate le reprezintă patrimoniul privat şi public al statului aflat în proprietatea şi respectiv administrarea regiilor autonome înființate în domenii de activitate de interes public.
Patrimoniul regiei se compune din:
a. patrimonial propriu al regiei format din bunurile care la data constituirii acesteia trec efectiv în proprietatea regiei autonome;
b. patrimonial public constituit din bunurile proprietate publică pe care regia le are în administrare, fiind inalienabile potrivit art. 135, alin. (5) din Constituția României şi care se evidențiază în mod distinct în patrimoniul regiei.
Pentru reflectarea distinctă în contabilitatea regiilor autonome a patrimoniului propriu şi public s-au instituit conturile:
1015 "Patrimoniul regiei"
1016 "Patrimoniul public"
Conturile 1015 "Patrimoniul regiei" şi 1016 "Patrimoniul public" sunt conturi de pasiv, reflectând sub forma unei surse cu caracter permanent contravaloarea bunurilor proprii şi publice aflate în administrarea unei regii autonome.

2.3.6. Contabilitatea primelor legate de capital

Primele de capital reprezintă fluxuri de capital rezultate în urma operațiunilor de majorare a capitalului, realizată fie prin aporturi în numerar sau în natură, fie în urma unor operațiuni de concentrare a capitalului prin fuziunea entităților economice sau prin conversia unor obligațiuni în acțiuni.

Din punct de vedere valoric, primele de capital reprezintă excedente ale fluxurilor de capital, înregistrate cu ocazia majorării capitalului social peste nivelul valorii nominale a acestuia.

Primele de capital reprezintă un mijloc de protecție a vechilor acționari cu ocazia capitalizării externe a entităților economice.

După natura operațiunilor de capitalizare, **primele de capital** se grupează astfel:

1. **prime de emisiune;**
2. **prime de aport;**
3. **prime de fuziune;**
4. **prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni.**

1. Prima de emisiune se constituie în cazul capitalizării externe a entităților economice prin aporturi în numerar. Cu ocazia emisiunii de noi acțiuni sau părți sociale, prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune a acestora şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale atribuite investitorilor. Din punct de vedere economic, prima de emisiune este asociată cu acumulările de capital propriu existente la data majorării capitalului social asigurând condiții de egalitate între vechii şi noii acționari.

2. Prima de aport se constituie în cazul capitalizării externe a entităților economice prin aporturi constând în bunuri economice (terenuri, construcții, utilaje, stocuri de materii prime sau mărfuri), determinându-se ca diferență între valoarea acestor aporturi şi valoarea nominală a capitalului social cu care aceste aporturi au fost remunerate.

3. Prima de fuziune se constituie în situația concentrării capitalului mai multor entități economice, cu ocazia emisiunii de noi acțiuni sau părți sociale pentru remunerarea proprietarilor entităților economice absorbite.
"Prima de fuziune se calculează ca diferență între valoarea bunurilor primite prin fuziune şi suma cu care a crescut capitalul social al societății absorbante".[15]

Stabilirea primei de fuziune are în vedere parcurgerea următoarelor etape de calcul:

a. se stabileşte valoarea matematică contabilă a acțiunii entității absorbite pe baza relației de calcul:

$$\textbf{Valoarea matematică contabilă a unei acțiuni} = \frac{\textbf{Activul net aportat}}{\textbf{Numărul de titluri}}$$

b. se stabileşte raportul de paritate a acțiunilor entităților care fuzionează pe baza relației de calcul:

Raportul de paritate =

15 Pântea, I. P., Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Ediția a-III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999, pag. 60.

c. se stabileşte numărul de acțiuni ce urmează a se emite în cadrul operațiunii de fuziune, pe baza relațiilor de calcul:

Numărul de acțiuni de emis de societatea absorbantă pentru aportul societății absorbite =

Numărul de acțiuni de emise = Număr de acțiuni a societății absorbante x Raportul de paritate

d. stabilirea primei de fuziune pe baza relațiilor de calcul:

Prima de fuziune = Numărul de acțiuni emise de societatea absorbantă pentru a acoperi aportul societății absorbante x [Valoarea matematică contabilă a acțiunilor societății absorbante – Valoarea matematică contabilă a societății absorbite]

sau

Prima de fuziune = Activ net aportat al societății absorbite – [Numărul de acțiuni emise de societatea absorbantă pentru a acoperi aportul societății absorbante – Valoarea nominală a acțiunilor societății absorbante]

Primele de capital sunt încorporate ulterior în capitalul social cu ocazia capitalizării interne a entităților economice. Din primele de emisiune se pot acoperi cheltuielile angajate cu ocazia majorării capitalului social.

4. Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se determină cu ocazia majorării capitalului social prin conversia împrumuturilor obligatare în acțiuni, ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor şi valoarea acțiunilor (nominală sau de piață). În această situație, creditorii obligatari îşi exercită dreptul de conversie a obligațiunilor în acțiuni, la scadența împrumutului sau la data prevăzută în contract, în condițiile în care valoarea obligațiunii este superioară valorii acțiunii emitentului. Raportul de conversie se stabileşte cu ocazia lansării emisiunii obligațiunilor pe piață şi reprezintă raportul dintre numărul de obligațiuni ce urmează a fi convertite şi numărul de acțiuni acordate creditorilor obligatari.

Subsistemul conturilor utilizate în contabilizarea primelor de capital este consitituit din următoarele conturi:

- **1041 "Prime de emisiune"**
- **1042 "Prime de fuziune"**
- **1043 "Prime de aport"**
- **1044 "Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"**

După conținutul economic sunt conturi de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu valoarea primelor de capital rezltate cu ocazia majorării capitalului social, şi se debitează cu valoarea primelor de capital utilizate pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiune a noilor acțiuni sau părți sociale,

respectiv cu valoarea primelor de capital încorporate în capitalul social cu ocazia operațiunilor de capitalizare internă.

Filiera înregistrărilor contabile "standard" privind constituirea şi încorporarea primelor legate de capital în capitalul social constă în:

1. Inregistrarea primelor de emisiune cu ocazia majorării capitalului social prin aporturi în numerar:

456	**=**	**%**	**X**
"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"		**1012**	**X**
		"Capital subscris vărsat"	
		1041	**X**
		"Prime de emisiune"	

2. Inregistrarea primelor de fuziune, la societatea absorbantă, cu ocazia fuzionării:

456	**=**	**%**	**X**
"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"		**1012**	**X**
		"Capital subscris vărsat"	
		1042	**X**
		"Prime de fuziune"	

3. Inregistrarea primelor de aport cu ocazia majorării capitalului social prin aporturi în natură:

456	**=**	**%**	**X**
"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"		**1012**	**X**
		"Capital subscris vărsat"	
		1043	**X**
		"Prime de aport"	

4. Inregistrarea conversiei obligațiunilor în acțiuni cu ocazia majorării capitalului social:

161	**=**	**%**	**X**
"Imprumuturi din emisiuni de obligațiuni"		**1012**	**X**
		"Capital subscris vărsat"	
		1044	**X**
		"Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"	

5. Inregistrarea încorporării primelor de capital în capitalul social cu ocazia operațiunii de capitalizare internă:

%	=	1012	X
1041 **"Prime de emisiune"**		**"Capital subscris vărsat"**	**X**
1042 **"Prime de fuziune"**			**X**
1043 **"Prime de aport"**			**X**
1044 **"Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"**			**X**

Aplicație practică

Adunarea Generală a acționarilor decide majorarea capitalului social prin emisiunea a 100.000 de acțiuni la prețul de emisiune de 1,5 lei/acțiune, valoarea nominală a acțiunii fiind de 1 leu/acțiune. Capitalul social se varsă în numerar prin contul de disponibil la bancă în lei. Ulterior se încorporează prima de emisiune în capitalul social.

1. Inregistrarea subscrierii capitalului social (100.000 acțiuni x 1,5 lei/acțiune=150.000)

Notă de calcul:

1. Valoarea capitalului social la preț de emisiune: 100.000 acțiuni x 1,5 lei/acțiune	150.000 lei
2. Valoarea nominală a capitalului social 100.000 acțiuni x 1 leu/acțiune	100.000 lei
3. Prima de emisiune (rd1 –rd2)	50.000 lei

456	=	%	150.000
"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"		**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**100.000**
		1041 **"Prime de emisiune"**	**50.000**

2. Inregistrarea vărsării capitalului social la preț de emisiune:

5121	=	456	150.000
" Conturi la bănci în lei"		**"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	

3. Transformarea capitalului social subscris nevărsat în capital social subscris vărsat:

1011 "Capital subscris nevărsat"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**	**100.000**

4. Incorporarea primei de emisiune în capitalul social.

1041 "Prime de emisiune"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**	**50.000**

2.3.7. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

In cazul în care, ulterior recunoaşterii inițiale ca active, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. In astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan, pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri şi valori calculate la date diferite.

O clasă de imobilizări corporale este o grupare de active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei personae juridice.

Exemple de astfel de clase sunt următoarele: terenuri, clădiri, maşini şi echipamente, nave, aeronave etc.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului, în raport de o piață activă.

O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a. elementele comercializate sunt omogene;
b. pot fi găsiți în permanență cumpărători şi vânzători interesați; şi
c. prețurile sunt cunoscute de către public.

Dacă un activ dintr-o clasă de active reevaluate nu poate fi reevaluat din cauză că nu există piață activă pentru acel activ, el trebuie prezentat în bilanț la cost, mai puțin amortizarea cumulată şi ajustările din depreciere cumulate.

Tratamentul contabil al diferențelor din reevaluare este:

a. dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creştere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca un alt venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

b. dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, atunci, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare), sau ca o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Pentru punerea în aplicare a acestui tratament contabil s-a instituit contul **105 "Rezerve din reevaluare"**.

Acest cont este de pasiv, reflectând rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale şi a altor reevaluări efectuate potrivit legii.

Aplicaţie practică

La 1.07.N-3 a fost achiziţionat un mijloc de transport care a avut un cost de achiziţie fără TVA de 100.000 lei şi TVA 19%. Acest mijloc de transport este supus unui regim de amortizare liniar, în funcţie de o durată normală de utilizare de 5 ani.
La 31.12.N-2 acest mijloc de transport a fost reevaluat la 105.000 lei, iar la 31.12.N-1 la 30.000 lei (valori juste, ţinând cont de uzura fizică şi morală a mijlocului de transport).

Inregistrări contabile în exerciţiul financiar N-3
1) Achiziţionarea mijlocului de transport:

%	=	404	119000
2133		"Furnizori de imobilizări"	100.000
"Mijloace de transport"			19.000
4426			
"TVA deductibilă"			

Inregistrarea amortizării aferente exerciţiului financiar N-3
[(100.000 lei : 5 ani) x 6 luni/12 luni = 10.000 lei]

6811	=	2813	10.000
"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		"Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	

Inregistrări contabile în exercițiul financiar N-2

1) Inregistrarea amortizării aferente exercițiului financiar N-2
(100.000 lei :5 ani = 20.000 lei)
.

6811 **"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"**	**=**	**2813** **"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"**	**20.000**

2) Inregistrarea diferenței din reevaluare, constând dintr-o creştere a rezervei din reevaluare, întrucât valoarea reevaluată este de 105.000 lei, iar valoarea contabilă netă la data reevaluării este de 70.000 lei (costul de achiziție minus amortizări cumulate în exercițiile financiare N-3 şi N-2). Rezerva din reevaluare de 35.000 lei (105.000 lei – 70.000 lei) poate fi contabilizată prin două metode, rezultatul fiind acelaşi, şi anume:[16]

2.1. Metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate, caz în care amortizarea cumulată până la data reevaluării se va recalcula, proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a mijlocului de transport reevaluat. In acest caz, situația reevaluării se va prezenta astfel: (având în vedere raportul de 1,5 dintre valoarea nouă şi cea veche, respectiv 105.000 : 70.000)

	Inainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile de intrare	100.000	150.000
b. Amortizări cumulare	30.000	45.000
c. Valori contabile nete (a-b).	70.000	105.000

2133 **"Mijloace de transport"**	**=**	**%**	**50.000**
		105 **"Rezerve din reevaluare"**	**35.000**
		2813 **"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"**	**15.000**

2.2. Metoda eliminării amortizării cumulate din valoarea contabilă brută, caz în care valoarea netă recalculată este egală cu valoarea reevaluată, care devine noua valoare contabilă brută. In acest caz, situația reevaluării se va prezenta astfel:

16 Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Editura CECCAR, Bucureşti, 2001, pag.101.

	Inainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile brute	100.000	105.000
b. Amortizări cumulare	30.000	0
c. Valori contabile nete (a-b).	70.000	105.000

%	=	105	35.000
2133 "Mijloace de transport"		**"Rezerve din reevaluare"**	**5.000**
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor			**30.000**

Menționăm că:
1. Indiferent de metoda de contabilizare, la 31.12.N-2 soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare" este acelaşi, de 35.000 lei.
2. Valorile contabile brute (de intrare) diferă însă, în funcție de metodele de contabilizare, în primul caz valoarea brută fiind de 150.000 lei (soldul contului 2133 "Mijloace de transport") iar în cel de-al doilea caz, de 105.000 lei (soldul aceluiaşi cont).
3. In ambele cazuri, amortizarea liniară, anuală după reevaluare va fi aceeaşi (150.000 lei : 5 ani = 105.000 lei : 3.5 ani = 30.000 lei).

Inregistrări contabile în exercițiul financiar N-1
1. Inregistrarea amortizării aferente exercițiului financiar N-1:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor"**	**30.000**

2. Inregistrarea diferenței din reevaluare, constând într-o diminuare a rezervei din reevaluare, întrucât valoarea reevaluată este de 30.000 lei, iar valoarea contabilă netă la data reevauării este de 75.000 lei (calculată în funcție de reevaluarea de la 31.12. N-2 prin metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate la 31.12.N-1, respectiv Sd_{2133} - Sc_{2813} = 150.000 - 75.000 = 75.000). Deci, diferența din reevaluare este o "descreştere" de 45.000 (75.000 – 30.000). Situația reevaluării prin metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate, se va prezenta astfel (având în vedere raportul de 0,4 dintre valoarea contabilă nouă şi veche, respectiv 30.000 : 75000):

	Inainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile brute	150.000	60.000
b. Amortizări cumulare	75.000	30.000
c. Valori contabile nete (a-b).	75.000	30.000

Intrucât această "descreştere" are corespondent din reevaluari anterioare, se va utilize cu prioritate această rezervă iar diferența neacoperită, de 10.000 lei (45.000 -35.000), va afecta rezultatul exercițiului curent:

Inregistrarea contabilă ar fi:

%	=	2133	90.000
105 "Rezerve din reevaluare"		"Mijloace de transport"	35.000
6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			10.000
2813 "Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"			45.000

Pentru următoarele exerciții financiare, până la expirarea duratei normale de funcționare, amortizarea anuală se va recalcula în funcție de noua valoare (noile valori) stabilite în urma reevaluării. Reevaluarea de la 31.12.N-1 poate fi tratată contabil şi prin metoda eliminării amortizării din valoarea contabilă brută anterioară. Se impune, însă, permanența metodelor utilizate.

2.3.8. Contabilitatea rezervelor de capital

Rezervele de capital sunt componente ale capitalurilor proprii constituibile şi utilizabile în conformitate cu Legea societăților comerciale, actele constitutive ale societăților comerciale şi/ sau cu reglementările legale speciale.

Contabilitatea financiară curentă a rezervelor de capital se realizează cu ajutorul contului de grupare **106 "Rezerve"** cont de pasiv, care se creditează cu ocazia constituirii rezervelor şi se debitează cu ocazia utilizării acestora.

In cadrul contului de grupare **106 "Rezerve"** s-au instituit conturi operaționale de gradul II pe categorii de rezerve şi anume:

A. **1061 "Rezerve legale"**, care se constituie anual potrivit legii comerciale (Legea nr 31/1990 privin societățile comerciale) din profitul brut al societăților comerciale pe acțiuni, în comandită pe acțiuni şi cu răspundere limitată în proporție de cel puțin 5%, până când rezerva legală va atinge o cincime din capitalul social. Rezerva legală nu poate fi utilizată pentru majorarea capitalului social şi nici pentru acoperirea pierderilor. Are un caracter permanent putând fi distribuită doar acționarilor, în caz de lichidare a societăților comerciale, ca o componentă a "rezultatului" din lichidare.

Aplicație practică

O societate comercială, prezintă la 31.12.N următoarea situație în conturile:

1061 "Rezerve legale"–sold creditor provenit din exercițiile financiare precedente:	*25.000 lei*
101 "Capital social"- sold creditor	*500.000 lei*
121 "Profit sau pierdere"-sold creditor înainte de înregistrarea cheluielilor cu impozitul pe profit	*100.000 lei*

Să se calculeze şi să se înregistreze constituirea rezervei legale.

REZOLVARE

Se observă că rezerva legală constituită în exercițiile financiare precedente este mai mică de 20% din capitalul social (25.000<500.000 x 20% = 100.000). In consecință, se impune constituirea, în exercițiul financiar N, a unei rezerve legale de 5.000lei (100.000 x 5% = 5.000), care se va înregistra prin formula contabilă:

129 "Repartizarea pofitului"	**=**	**1061 "Rezerve legale"**	**5.000**

B. **1063 "Rezerve statutare sau contractuale"**, care se constituie din profitul net al tuturor formelor juridice de societăți comerciale, în conformitate cu prevederile din actele constitutive(statut şi contract de societate. Utilizarea acestor categorii de rezerve se face tot în conformitate cu actele constitutive sau a hotărârilor adunărilor generale ale asociațiilor/acționarilor dacă actele constitutive ale societății prevăd acest drept.

Aplicație practică

O societate comercială, prezintă la 31.12.N, următoarea situație în conturile:

1063 "Rezerve statutare sau contractuale"	*1.000 lei*
1171"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" sold debitor, provenit din exercițiul financiar N-6	*1.500 lei*
1171 "Rezltatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită", sold creditor provenind din exercițiul financiar N-1	*5.000 lei*

Actele constitutive ale societății prevăd constituirea de rezerve statutare în proporție de cel mult 10% din profitul net al exercițiului porecedent şi acoperirea pierderilor mai vechi de 5 ani.

1) Constituirea rezervei statutare (5000 x 10% = 500):

1171 "Rrezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" (sold N-1)	**=**	**1063 "Rezerve statutare sau contractuale"**	**500**

2) Acoperirea pierderilor din exercițiul financiar N-6:

1063 "Rezerve statutare sau contractuale"	**=**	**1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" (sold N-6)**	**1.500**

C. **1064 "Rezerve de valoare justă"** fac obiectul, doar a contabilității consolidate, în cazul în care se optează pentru evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă.

D. **1065 "Rezerve reprezantând surplusul realizat din reverve din reevaluare"**. Se constituie pe măsura amortizării activelor (corporale) reevaluate sau în momentul vânzării sau casării acestora[17], reprezentând câştigul realizat din rezerva de reevaluare, contabilizat prin formula contabilă:

105 "Rezerve din reevaluare"	**=**	**1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"**	**X**

Această rezervă poate fi utilizată în conformitate cu hotărârile adunării generale a asociațiilor/acționarilor.

E. **1068 "Alte rezerve"** neprevăzute de lege sau din actele constitutive, pot fi constituite facultativ, pe seama profitului net, pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Aplicație practică

O societate comercială, prezintă la 31.12.N, următoarea situație în conturile:

1068 "Alte rezerve"- sold creditor provenit din exercițiile financiare precedente	*25.000lei*
1171"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" sold debitor	*5.000 lei*

17 Matiş D., şi colaboratorii, Contabilitatea financiară a unităților economice, editura MIRTON, Timişoara 2006, pag 57.

Adunarea Generală a Acționarilor întrunită în ședință ordinară la 15.III.N+1 hotărăște acoperirea pierderilor reportate din exercițiile financiare precedente.

Inregistrarea acoperirii pierderilor reportate se face, în exercițiul financiar N+1, prin formula contabilă:

1068 **"Alte rezerve"**	**=**	**1171** **"Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"**	**5.000**

2.3.9. Contabilitatea rezervelor din conversie

Rezervele din conversie apar numai în situațiile financiare consolidate, reprezentând în principal, diferențele de curs valutar ce apar în legătură cu investiția netă a unei întreprinderi într-o entitate externă, conform IAS 21 "Efectele variației cursurilor de schimb valutar". Potrivit acestui standard, "Investiția netă într-o entitate externă este partea întreprinderii raportoare în activele nete ale entității respective"[18]. Pentru contabilizarea acestor diferențe de curs valutar s-a instituit **contul 107 "Rezerve din conversie"**, cont bifuncțional.

Rezervele din conversie pot proveni din:

a. Creanțe legate de investiția netă într-o entitate externă, ilustrate prin următorul exemplu:

Aplicații practice

O societate comercială cumpără în exercițiul financiar N acțiuni ale unei filiale din străinătate în sumă de 100.000 euro la prețul de 3,00 lei/euro, cu plata prin virament bancar. La sfârșitul exercițiului financiar N, cursul valutar este de 3,10 lei/euro. In exercițiul financiar N+1 se vând participațiile în filială la un preț negociat de 110.000 euro, la un curs de 3,15 lei/euro.

1. In exercițiul financiar N se înregistrează:
1.1. Cumpărarea acțiunilor filialei din străinătate, cu plata prin virament bancar (100.000 euro x 3,00 lei/euro = 300.000 lei)

261 **"Acțiuni deținute în entitățile afiliate"**	**=**	**5124** **"Conturi la bănci în valută"**	**300.000**

18 IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, București, 2006, pag. 1201, 1667

1.2. Reevaluarea creanței față de filiala din străinătate, în funcție de cursul valutar de la 31.12.N:100.000 euro x (3,10 lei/euro – 3,00lei/euro) = 10.000 lei

261 **"Acțiuni deținute în entitățile afiliate"**	=	**107** **"Rezerve din conversie"**	**10.000**

2. In exercițiul financiar N+1 se înregistrează:

2.1. Vânzarea acțiunilor filialei din străinătate (110.000 euro x 3,15 lei/euro = 346.500 lei):

461 **"Debitori diverşi"**	=	**7583** **"Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"**	**346.500**

2.2. Scăderea din patrimoniu a participanțiilor (acțiunilor filialei din străinătate) vândute, ținându-se cont de ultima lor valoare contabilă, respectiv 310.000 lei (300.000 lei +10.000 lei):

6583 **"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"**	=	**261** **"Acțiuni deținute în entitățile afiliate"**	**310.000**

2.3. Anularea rezervelor din conversie aferente participațiilor (acțiunilor filialei din străinătate) vândute, respective 10.000 lei (soldul creditor al contului 107 "Rezerve din conversie"):

107 **"Rezerve din conversie"**	=	**765** **"Venituri din diferențe de curs valutar"**	**10.000**

b. Datorii legate de investiția netă într-o entitate externă, illustrate prin următorul exemplu:

O societate comercială împrumută în exercițiul financiar N suma de 20.000 euro, de la o filială din străinătate (fără dobândă), pe care o încasează prin bancă la un curs de 3,00 lei/euro. La sfârşitul exercițiului financiar N, cursul valutar este de 3,10 lei/euro. In exercițiul financiar N+1 se rambursează, prin virament bancar, suma împrumutată de la filiala din străinătate, la un curs valutar de 3,15 lei/euro.

1. In exercițiul financiar N se întregistrează:

1.1. Incasarea, prin bancă, a împrumutului de la filiala din străinătate:
(20.000 euro x 3,00 lei/euro = 60.000 lei):

5124 **"Conturi la bănci în valută"**	=	**167** **"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**	**60.000**

1.2. Reevaluarea datoriei față de filiala din străinătate în funcție de cursul valutar de la 31.12.N: 20.000 euro x (3,10 lei/euro – 3,00 lei/euro) = 2.000 lei:

107 **"Rezerve din conversie"**	=	**167** **"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**	**2.000**

2. In exercițiul financiar N+1 se înregistrează:
2.1. Rambursarea, prin virament bancar, a împrumutului primit de la filiala din străinătate, ținându-se cont de valoarea nominală a acestuia la începutul exercițiului financiar N+1 şi anume:

a. Valoarea nominală la 1.01.N+1 (60.000 lei +2000 lei)	62.000 lei
b. Valoarea de rambursare (20.000 euro x 3,15 lei/euro.	63.000 lei
c. Diferențe de conversie nefavorabile (b-a)	1.000 lei

%	=	**5124** **"Conturi la bănci în valută"**	**63.000** **62.000**
167 **"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**			
665 **"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**			**1.000**

2.2) Anularea rezervelor din conversie aferente împrumuturilor primite şi, respectiv, rambursate filialei din strainătate(soldul debitor al contului 107 "Rezerve din conversie"):

665 **"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**	=	**107** **"Rezerve din conversie"**	**2.000**

2.3.10. Contabilitatea intereselor minoritare

Investițiile în filiale reprezintă deținerea unui procent de peste 50% din capitalul social al filialei, ceea ce permite investitorului (societatea mamă) să controleze politicile de exploatare şi financiare ale filialei. In astfel de cazuri, situațiile financiare consolidate ale societății-mamă se întocmesc prin aplicarea "metodei integrării globale" care, în esență, constă în însumarea (adunarea) poziție cu poziție a elementelor din bilanțurile şi conturile din profit şi pierderi ale societăților intrate (acceptate) în perimetru de consolidare.

Dacă societatea-mamă, denumită şi societate consolidantă nu deține integral(100%) capitalul social al filialei, denumită şi societate consolidată, atunci în bilanțul consolidat, întocmit de consolidantă, trebuie prezentate ca elemente distincte "Interesele minoritare" în rezultatul financiar şi alte capitaluri proprii, care reprezintă cotele-părți din capitalurile proprii ale consolidatei, ce aparțin acționarilor din afara grupului(societăților intrate în perimetrul de consolidare).

Contabilitatea intereselor minoritarilor, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (aprobate prin OMFP nr.1752/2005) se realizează cu ajutorul contului **108 "Interese minoritare"** detaliat în următoarele conturi operaționale de gradul II:

1081 "Interese minoritare - rezultatul exercițiului financiar" (A/P)
1082 "Interese minoritare - alte capitaluri proprii"(A/P).

Aceste conturi sunt: "calificate" ca bifuncționale, deoarece pot prezenta şi solduri debitoare în cazul realizării de pierderi şi/sau reduceri de capitaluri proprii la filiale.

Fără a intra în detaliile metodelor şi tehnicilor de consolidare a conturilor, ilustrăm "funcționalitatea" contului 108 "Interese minoritare" prin următorul exemplu:

SC "M" SA a achiziționat în exercițiul financiar N-1 80% din acțiunile SC "F" SA la un cost de achiziție de 100.000 lei. Bilanțurile celor două societăți la 31.12.N, data întocmirii bilanțului consolidat se prezintă astfel:

Bilanțuri

(mii U.M.)

Elemente	M	F
Imobilizări corporale	500	120
Investiții financiare	100	-
Active curente	200	180
Datorii sub 1 an	(150)	(75)
Activ net	**650**	**225**
Capital social	150	50
Rezerve	100	75
Rezultat	400	100
Capital propriu	**650**	**225**

REZOLVARE ÎN CONTABILITATEA SC "M" SA

a. In contabilitatea financiară(curentă) – achiziția titlurilor SC"F"SA. Ia exercițiul financiar N-1:

261 "Acțiuni deținute în entitățile afiliate"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

b. In contabilitatea consolidată (31.12.N):

1) Cumularea, poziție cu poziție, a bilanțurilor SC "M" SA şi SC "F" SA conform metodei integrării globale:

mii U.M.

Elemente	M	F	Cumulat
Imobilizări corporale	500	120	620
Investiții financiare	100	-	100
Active curente	200	180	380
Datorii sub 1 an	(150)	(75)	(225)
Activ net	650	225	875
Capital social	150	50	200
Rezerve	100	75	175
Rezultat	400	100	500
Total capitaluri	**650**	**225**	**875**

2) Inregistrări contabile, în vederea consolidării:

2.1) Eliminarea titlurilor achiziționate de SC "M" SA în SC "F" SA:

1012 "Capital subscris vărsat"	=	**261 "Acțiuni deținute în entitățile afiliate"**	**100.000**

2.2) Determinarea şi înregistrarea intereselor minoritarilor în rezultatul financiar al SC "F" SA [100.000 x (100% -80%) = 20.000 lei]:

121 "Profit sau pierdere"	=	**1081 "Interese minoritare-rezultatul exercițiului financiar"**	**20.000**

2.3) Determinarea şi înregistrarea intereselor minoritarilor în alte capitaluri proprii ale SC "F" SA:

- In capitalul social [50.000 x(100% - 80%) = 10.000 lei]
- In rezerve [75.000 x(100% - 80%) = 15.000 lei]

%	=	1082	25.000
1012		**"Interese minoritare - alte capitaluri proprii"**	**10.000**
"Capital subscris vărsat"			
106x			**15.000**
"Rezerve"			

3) Intocmirea bilanțului consolidat, pornind de la "bilanțul cumulat" al SC "M" SA şi SC "F" SA "ajustat" cu înregistrările din contabilitatea consolidată):

Elemente	Bilanț cumulat (M şi F)	Ajustări de consolidare	Bilanț consolidat (col2+col3)
1	2	3	4
Imobilizări corporale	620	-	620
Investiții financiare	100	(100)	-
Active curente	380	-	380
Datoriii sub 1 an	(225)	-	(225)
Activ net	875	(100)	775
Capital social	200	(110)	90
Rezerve	175	(15)	160
Rezultat	500	(20)	480
Interese minoritare în rezultat	-	20	20
Interese minoritare în alte capitaluri proprii	-	25	25
Total capitaluri	**875**	**110**	**775**

2.3.11. Contabilitatea acțiunilor proprii

Operațiunile cu acțiuni proprii sunt derulate de entitățile economice care acționează pe piața de capital şi constă în răscumpărarea acestora de pe piață, realizată în următoarele scopuri:

- decapitalizarea entităților economice prin reducerea capitalului social, ca urmare a supradimensionării acesteia sau pentru acoperirea pierderilor;
- distribuirea de acțiuni personalului;
- tezaurizarea acțiunilor proprii;
- conversia unor datorii ale emitentului în acțiuni;
- închiderea societății deschise (retragerea societății de pe piața de capital).

Operațiunile cu acțiuni proprii au un regim special reglementat, în vederea evitării influențării artificiale a cursului la bursă a acestora.

Tezaurizarea acțiunilor proprii se realizează în baza hotărârii Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor şi numai dacă acțiunile au fost integral liberate. Va-

loarea acțiunilor proprii răscumpărate nu poate depăşi 10% din valoarea capitalului social, iar perioada de răscumpărare nu trebuie să depăşească 18 luni de la publicarea hotărârii Adunării Generale în Monitorul Oficial[19].

Contabilitatea operațiunilor cu acțiuni proprii se ține cu ajutorul contului **109 "Acțiuni proprii"** care după funcția contabilă este ca un cont de activ iar după conținut funcționează ca un cont rectificativ a capitalurilor proprii, detaliat în următoarele conturi operaționale de gradul II:

1091 "Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"
1092 "Acțiuni proprii deținute pe termen lung'

Prezentarea acțiunilor proprii în conținutul situațiilor financiare (bilanț) ca şi poziție rectificativă a capitalurilor proprii se bazează pe următorul raționament contabil:

Acțiunile proprii reprezintă capitaluri proprii retrase de pe piață care, "dezafectează capitalul" din procesul de creare de beneficii economice viitoare. Funcția corectivă a acestui cont determină reflectarea capitalului real al entităților.

Soldul debitor al contului "Acțiuni proprii" va reflecta valoarea capitalurilor proprii deținute de entitate.

Câştigurile sau pierderile[20] generate de operațiuni cu acțiuni proprii (emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii) nu sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere, ci, direct în capitalurile proprii alături de acțiunile proprii. În acest scop s-a instituit grupa de conturi:

14 "Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" cu următoarele conturi operaționale:

141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" (P)

149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" (A)

Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi prețul lor de

19 xxx - Legea societăților comerciale nr., 31/1990, republicată în M. Of. nr. 1066/17.11.2004, cu modificările şi completările ulterioare..

20 xxx - Ordin pentru modificarea şi completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/22005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (proiect)

vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală.

Soldul creditor al contului **141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**, respectiv soldul debitor al contului **149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpăărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**, poate majora, respectiv diminua suma rezervelor.

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității, iar în Bilanț, respectiv Situația modificării capitalului propriu se vor prezenta alături de acțiunile proprii (cont 109 + 149 - 141).

Contabilitatea operațiunilor cu acțiuni proprii vizează următoarele aspecte:

- răscumpărarea acțiunilor de pe piață;
- revânzarea acțiunilor proprii;
- distribuirea de acțiuni personalului în contul participării acestuia la profit;
- retratarea contabilă a acțiunilor proprii în funcție de durata deținerii;
- anularea acțiunilor proprii în urma operațiunii de reducere a capitalului social.

Aplicație practica

Societatea "ALFA" SA achiziționează la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar "N" 1000 de acțiuni proprii la prețul de 6 lei/acțiune, valoarea nominală a acestora fiind de 5 lei/acțiune. La data de 30 iunie entitatea revinde 200 de acțiuni la prețul de 7 lei/acțiune. La data de 31.10 a exercițiului financiar N revinde 100 de acțiuni la prețul de 5,5 ei/acțiune. La data de 31.12 a exercițiului financiar N, AGA decide distribuirea a 100 de acțiuni angajaților în contul participării acestora la profit ș diminuarea capitalului social cu 1.000 de lei prin anularea a 200 de acțiuni, restul de acțiuni urmând a fi tezaurizate.

REZOLVARE:

1. Inregistrarea achiziționării a 1.000 de acțiuni la preț de 6 lei/acțiune (1.000 acțiuni x 6 lei/acțiune = 6.000 lei)

1091 **"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**6.000**

2. Inregistrarea vânzării la 30.06 N a 200 de acțiuni la prețul de 7 lei/acțiune (200 acțiuni x 7 lei/acțiune = 1400 lei)

Notă de calcul:

1. Valoarea acțiunilor la preț de vânzare (200 acțiuni x 7 lei/acțiune) 1.400 lei
2. Valoarea acțiunilor la cost de achiziție (200 acțiuni x 6 lei/acțiune) 1.200 lei
3. Rezultat tranzacție (rd_1- rd_2) 200 lei

5121	=	**%**	**1.400**
"Conturi la bănci în lei"		**1091**	**1.200**
		"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"	
		141	**200**
		"Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"	

4. Inregistrarea vânzării la 31.10 N a 100 acțiuni/ la prețul de 5,5 lei/acțiune (100 acțiuni x 5,5 lei/acțiune = 550 lei)

%	=	**1091**	**600**
5121		**"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**550**
"Conturi la bănci în lei"			
149			**50**
"Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"			

4.1. Inregistrarea distribuirii a 100 de acțiuni angajaților la data de 31.12. N

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală a acțiunilor (100 acțiuni x 5 lei) 500 lei
2. Valoarea acțiunilor la cost de achiziție (100 acțiuni x 6 lei/acțiune) 600 lei
3. Diferență nefavorabilă (rd1-rd2) 100 lei

%	=	**1091**	**600**
424		**"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**500**
"Prime reprezentând participarea personalului la profit"			
149			**100**
"Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"			

4.2. Inregistrarea diminuării capitalului social prin anularea a 200 de acțiuni:

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală a acțiunilor (200 de acțiuni x 5 lei/acțiune) 1.000 lei
2. Valoare acțiuni la cost de achiziție (200 acțiuni x 6 lei/acțiune) 1.200 lei
3. Diferență nefavorabilă (rd_2-rd_1) 100 lei

%	=	1091	1.200
1012 "Capital subscris vărsat"		**"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	**1.000**
149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlul gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"			**200**

4. Inregistrarea retratării a 400 de acțiuni în exercițiul financiar N+1 (400 acțiuni x 6 lei/acțiune = 2400 lei), ca fiind deținute pe termen lung:

1092 "Acțiuni proprii deținute pe termen lung"	=	**1091 "Acțiuni proprii deținute pe termen scurt**	**2.400**

2.4. Contabilitatea rezultatelor financiare

2.4.1. Contabilitatea rezultatului reportat

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din exercițiile financiare precedente. Repartizarea rezultatelor trebuie supusă hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților. In practică, pot să apară cazuri când adunarea generală nu a repartizat integral profitul sau nu s-a hotărât asupra modului de acoperire a pierderilor, aceste sume rămânând în aşteptare.
Sunt contabilizate direct în rezultatul reportat, unele operațiuni contabile "speciale" generate de "trecerea" de la un referențial contabil la altul sau de corectare a unor erori contabile provenite din exerciții financiare precedente pentru care situațiile financiare au fost deja aprobate şi publicate.

Contabilitatea financiară curentă a rezultatului reportat se realizează cu ajutorul contului de grupare **107 "Rezultatul reportat"** detaliat în următoarele conturi operaționale de gradul II:

1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" (A/P);

1172 "Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" (A/P);

1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"(A/P);

1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene" (A/P)

In **contul 1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"** se preia rezultatul exercițiului financiar precedent rămas după repartizările făcute la rezervele legale, la începutul exercițiului financiar următor, până la repartizarea lui definitivă de către AGA.

Contul 1172 "Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" preia soldul aceluiaşi cont la entitățile economice care au condus contabilitatea potrivit OMFP nr. 94/2001 şi apare în noul Plan de conturi general doar până la închiderea soldului său.

Contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" asigură transpunerea în practică a principiului intangibilității, prin evidențierea

operațiunilor aferente exercițiului precedent, generatoare de venituri sau cheltuieli dar care au fost omise sau înregistrate eronat; fără a modifica rezultatul current al exercițiului precedent.

In **contul 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţiilor Economice Europene"** sunt preluate soldurile unor conturi care au rămas fără conținut în urma aplicării reglementărilor contabille conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (aprobate prin OMFP nr. 1752/2005).

Contul 117 "Rezultatul reportat" poate avea la un moment dat:
- Fie soldul creditor, reprezentând profiturile (beneficiile) reportate din exercițiile financiare precedente
- Fie soldul debitor, reprezentând pierderile reportate din exercițiile financiare precedente.

Indiferent însă de natura soldului (creditor sau debitor), în bilanț acesta se preia cu semnul plus (profit) sau minus (pierdere) în structura capitalurilor proprii, rubrica (postul bilanțier) **"Rezultatul reportat"**. Unele utilizări practice ale contului **1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"** sunt prezentate în alte paragrafe ale prezentului capitol, iar utilizările celorlalte conturi operaționale de rezultat reportat vizează abordări care exced conținutul şi îndinderea prezentei lucrări.

2.4.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului curent

Din punct de vedere contabil, rezultatul exercițiului reprezintă diferența între veniturile şi cheltuielile unui exercițiu putând fi favorabilă(profit) sau nefavorabilă (pierdere).

Planul de conturi general în vigoare a instituit, pentru contabilizarea rezultatelor economico-financiare curente ale exercițiului, conturile:

121 "Profit sau pierdere" (A/P);
129 "Repartizarea profitului"(A);

Contul 121 "Profit sau pierdere", la sfârşitul exercițiului financiar poate prezenta:
a. sold creditor, când veniturile exercițiului sunt mai mari decât cheltuielile aferente;
b. sold debitor, când veniturile exercițiului sunt mai mici decât cheltuielile aferente;

Indiferent de natura soldului (creditor sau debitor), acesta se preia în bilanț cu semnul plus (dacă este creditor) sau minus (dacă este pierdere) într-o rubrică (postbilanțier) distinctă din structura capitalurilor proprii.

Contul 121 "Profit sau pierdere" are practic două momente " distincte" de funcționare, şi anume:
1. La sfârşitul exercițiului financiar expirabil (N), când se inchid, de regulă, conturile de venituri şi cheltuieli;

2. La începutul exercițiului financiar N+1, la momentul închiderii contului **121 "Profit sau pierdere"** aferent exercițiului financiar N.

La acest "moment", corespondențele contabile "standard" ale contului 121 "Profit sau pierdere" diferă în funcție de natura rezultatului aferent exercițiului N, şi anume:

2.1. In cazul în care rezultatul exercițiului N se concretizează în profit, contul 121 "Profit sau pierdere" se închide, prin formula contabilă:

121 **"Profit sau pierdere"**	**=**	**%**	**X**
		129 **"Repartizarea profitului" (cu sumele repartizate la rezerve legale)**	**X**
		1171 **"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită" (cu profitul rămas după repartizările la rezerve legale)**	**X**

2.2. In cazul în care rezultatul exercițiului N se concretizează in pierdere, Adunarea Generală a Asociaților sau Acționarilor poate hotarî:

a. reportarea pierderii pentru exercițiile financiare următoare, caz în care contul **121 "Profit sau pierdere"** se închide prin formula contabilă:

1171 **"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"**	**=**	**121** **"Profit sau pierdere"**	**X**

b. acoperirea pierderii din rezerve (cu excepția rezervelor legale) şi/ sau din capitalul social, caz în care contul **121 "Profit sau pierdere"** se închide prin formula contabilă:

%	=	121	X
106x		**"Profit sau pierdere"**	**X**
"Rezerve"			
1012			**X**
"Capital subscris vărsat"			

Profitul net realizat într-un exercițiu financiar N, se repartizează potrivit reglementărilor legale şi/ sau statutare, iar în lipsa acestora potrivit hotărârii Adunării Generale a Asociaților sau Acționarilor, întrunită în şedința ordinară pentru aprobarea bilanțului în cel mult trei luni de la încheierea exercițiului financiar.

Intrucât în bilanțul supus aprobării potrivit hotărârii Adunării Generale a Asociaților sau Acționarilor profitul trebuie să figureze, potrivit normelor contabile în vigoare, ca post bilanțier distinct în structura capitalurilor proprii, s-a impus instituirea unui cont de repartizare a porfitului care să corecteze în bilanț profitul repartizat la rezerve legale, înainte de închiderea exercițiului financiar expirabil.

Acest cont este **129 "Repartizarea profitului"**. Fiind un cont de repartizare a sporului de mijloace economice (active patrimoniale) având ca sursă de provenienţă profitul,este un cont de activ, după soldul pe care il prezintă la "momentul" închiderii exercițiului financiar la care se referă. În bilanț însă, soldul contului 129 "Repartizarea profitului" este preluat la o rubrică (post bilanțier) distinctă din structura capitalurilor proprii, pentru a putea asigura imaginea fidelă a acestora.

Utilizarea contului **129 "Repartizarea profitului"** se rezumă doar la sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar expirabil, în baza unor prevederi legale, formula contabilă **"**standard'' fiind:

129	=	1061	X
"Repartizarea profitului"		**"Rezerve legale"**	

Aşa cum s-a precuza şi mai sus, la începutul exercițiului financiar următor, contul **129 "Repartizarea profitului"** se închide prin formula contabilă **"**standard'':

121	=	129	X
"Profit sau pierdere"		**"Repartizarea profitului"**	

Destinațiile profitului net sunt:

1. La regiile autonome, societățile/companiile naționale şi societățile cu capital integral sau majoritar de stat (începând cu exercițiul finaciar 2004) [21].

21 xxx - OMFP nr. 144/2005 privind aprobarea Precizărilor pentru determinarea sumelor care fac obiectul repartizării profitului conform O.G. nr 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, comapniile naționale şi societățile comerciale cu capital integral sau majoriatar de stat, precum şi la regiile autonome (M.O. nr 536/1.09.2001), (aprobată prin Legea nr. 729/2001 cu modificările şi completările ulterioare).

a. Constituirea de rezerve legale, în proporție de 5% din profitul contabil neinfluențat cu cheltuiala cu impozitul pe profit, până la limita de 20% din capitalul social, respectiv patrimoniul regiei;

b. Alte rezerve reprezentând facilitățile fiscale prevăzute de lege;

c. Acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți

d. Constituirea surselor proprii de finanțare pentru proiectele cofinanțate din împrumuturi externe, precum şi pentru constituirea surselor necesare rambursării ratelor de capital, plății dobânzilor, comisioanelor şi altor costuri aferente acestor împrumuturi externe;

e. Alte repartizări prevăzute de lege;

f. Până la 10% pentru participarea salariaților la profit, dar nu mai mult de nivelul unui salariu de bază mediu lunar realizat la nivelul entității în exercițiul financiar de referință;

g. Minimum 50% din profitul contabil net, ca vărsăminte la bugetul de stat, în cazul regiilor autonome, ori dividende, în cazul societăților/companiilor naționale şi societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat;

h. Profitul rămas (nerepartizat la lit.a – f) se repartizează la alte rezerve şi constituie sursă proprie de finanțare.

2. La celelalte entități economice, respectiv societăți comerciale cu capital integral sau majoritar privat, repartizarea profitului net se face conform prevederilor legale, contractelor de societate şi /sau statutelor, iar în lipsa unor prevederi statutare, potrivit Hotărârii Adunării Generale a Asociaților sau Acționarilor.

In contul **1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"** se vor înregistra toate repartizările propuse, altele decât cele pentru constituirea rezervelor legale, pentru a se evita înregistrarea repatizărilor de profituri la datorii. După aprobarea situațiilor financiare anuale, profitul reportat dar destinat plății dividendelor, respectiv impozitului pe dividende, se va înregistra prin formula contabilă:

1171	**=**	**%**	**X**
"Rezultatul reportat reprezentând Profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită"		**457** **"Dividende de plată"**	**X**
		446 **"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**	**X**

În mod similar, dar adecvat, se vor înregistra alte repartizări definitive, din rezultatul reportat.

2.5. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții prezintă sume primite cu titlu gratuit şi nepurtătoare de dobânzi pentru acordarea cărora principala condiție este ca persoana jurdică beneficiară să cumpere, contruiască sau achiziționeze active cu ciclu lung de fabricație. Subvențiile pentru active, inclusive subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții şi se recunosc în bilanț ca venit amânat (în diviziunea I, "VENITURI ÎN AVANS" - n.n). Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se realizează cu ajutorul grupei de conturi **13"Subvenții pentru investiții"** în cadrul căreia s-au instituit următoarele conturi operaționale:

131 "Subvenții guvernamentale pentru investiții"
132 "Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"
133 "Donații pentru investiții"
134 "Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"
138 "Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții"

*Ilustrăm funcționalitatea conturilor din grupa **13 "Subvenții pentru investiții"** pe baza următorului exemplu ipotetic:*
O societate comercială îşi adjudecă prin licitație şi încasează efectiv prin bancă o subvenție guvernamentală pentru investiții în valoare de 25.000 lei, cu care achiziționează un brevet la un preț negociat de 25.000 lei fără TVA şi TVA 19%, care urmează să fie amortizat liniar în 5 ani.

1)Adjudecarea subvenției guvernamentale pentru investiții:

4451 "Subvenții guvernamentale"	=	**131 "Subvenții guvernamentale pentru investiții"**	**25.000**

2)Încasarea subvenției guvernamentale pentru investiții:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**4451 "Subvenții guvernamentale"**	**25.000**

3) Achiziționarea brevetului:

%	=	404	29.750
205 **"Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"**		**"Furnizori de imobilizări"**	**25.000**
4426 **"TVA deductibilă"**			**4.750**

4) Inregistrarea amortizării anuale a brevetului (25.000 :5 = 5000) în fiecare din exercițiile financiare [N, N+4]:

6811 **"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"**	=	**2805** **"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare"**	**5.000**

5) Inregistrarea transferării anuale la venituri a unei cote părți din subvenția pentru investiții egală cu amortizarea anuală:

131 **"Subvenții guvernamentale pentru investiții"**	=	**7584** **"Venituri din subvenții pentru investiții"**	**5.000**

Se observă că la finele celor cinci exerciții financiare în care se amortizează liniar brevetul finanțat din subvenția pentru investiții, contul **131" Subvenții guvernamentale pentru investiții"** se soldează, iar brevetul fiind complet amortizat poate fi scos din evidență prin formula contabilă:

2805 **"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare"**	=	**205** **"Concesiuni, brevete,licențe,mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"**	**25.000**

Comentarii:

1. In ipoteza în care subvenția pentru investiții acoperă doar parțial valoarea amortizabilă a activului necorporal sau corporal subvenționat, transferul subvenției la venituri, etalat în timp, se va face proporțional cu cota-parte din valoarea amortizabilă subvenționată;

2. In caz de cedare a activului subvenționat înainte de expirarea duratei normale de utilizare, partea din subvenție aferentă duratei de neutilizare se va rambursa de regulă, subvenționatorului.

3. Funcționalitatea celorlalte conturi operaționale din grupa 13, subvenții pentru investiții este similară cu adaptarea corespunzătoare la cazuistica concretă de adjudecare și utilizare a surselor de finanțare a investițiilor, asimilate subvențiilor guvernamentale.

2.6. Contabilitatea provizioanelor

In conformitate cu Reglementările contabile în vigoare[22], convergente cu referențialul contabil internațional[23], un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă care trebuie recunoscută în contabilitate în momentul în care:
a. O entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
b. Este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;
c. Poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Provizioanele se disting de datoriile clasice (explicite) cum ar fi creditele comerciale sau cheltuielile angajate dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor ieşiri de resurse necesare stingerii datoriei provizionate.

Exemple de obligații (datorii) care trebuie sau pot fi recunoscute ca provizioane sunt:
a. amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice viitoare.
b. costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse mediului, sub presiuni de ordin comercial sau legal, dacă astfel de cheltuieli viitoare nu pot fi evitate de exemplu, prin modificarea tehnologiilor şi proceselor de fabricație.

Contabilitatea provizioanelor se realizează cu ajutorul contului de grupare 151 "Provizioane" în cadrul căruia s-au instituit conturi operaționale de gradul II pentru următoarele elemente:

1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea
1514 Provizioane pentru restructurare
1515 Provizioane pentru pensii şi obligații similare
1516 Provizioane pentru impozite
1518 Alte provizioane

Mecanismul general de funcționare a conturilor de provizioane este următorul:

Contul 151 "Provizioane"
Se creditează cu valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli constituite pe seama cheltuielilor de exploatare, prin formula contabilă "standard":

22 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005.
23 IASB, Op. cit., IAS 37.

6812 "Cheltuieli de exploatare privind rovizioanele"	=	**151x "Provizioane"**	**X**

Se debitează cu valoarea provizioanelor diminuate sau anulate, transferate la veniturile din exploatare:

151x "Provizioane"	=	**7812 "Venituri din provizioane"**	**X**

Soldul contului poate fi numai creditor, reprezentând valoarea provizioanelor existente la sfârşitul exercițiului financiar.

A. Contul 1511 "Provizioane pentru litigii"

Provizioanele pentru litigii se recomandă să fie constituite la finele exercițiilor financiare pentru litigiile aflate în curs, întrucât câştigul de cauză nu poate fi sigur. Ele trebuie constituite la nivelul sumelor (valorilor) aflate în litigiu. Potrivit legislației în vigoare cheltuielile vizând constituirea provizioanelor pentru litigii nu sunt deductibile fiscal, dar, chiar şi în acest context constituirea provizioanelor pentru litigii, se impune pentru a facilita determinarea corectă a profitului net contabil de repartizat şi, respectiv, a dividendului pe acțiune.

Aplicație practică

O societate comercială se află la sfârşitul exercițiului financiar N în litigiu cu un client pentru o sumă de 5000 lei, reprezentând mărfuri livrate și neplătite. In exercițiul financiar N+1 litigiul este câştigat pentru suma de 4.000 lei care se încasează prin bancă.

1) In exercițiul financiar N se înregistrează:

1.1) Separarea, în evidență, a clienților litigioşi:

4118 "Clienți incerți sau în litigiu"	=	**4111 "Clienți"**	**50.000**

1.2.) Constituirea provizionului pentru litigii:

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	**1511 "Provizioane pentru litigii"**	**50.000**

2) In exercițiul financiar N+1 se înregistrează:

2.1) Stingerea creanțelor față de clienți pe baza hotărârii judecătoreşti şi a extrasului de cont:

%	=	**4118**	**50.000**
5121		**"Clienți incerți sau în litigiu"**	**40.000**
"Conturi la bănci în lei"			
654			**10.000**
"Pierderi din creanțe şi debitori diverşi"			

2.2) Anularea provizionului pentru litigiu, rămas fără obiect:

1511	=	**7812**	**50.000**
"Provizioane pentru litigii"		**"Venituri din provizioane"**	

B. Contul 1512 "Provizioane pentru garanții acordate clienților"

Pentru unele produse, în special, în cazul maşinilor şi utilajelor furnizorii acordă beneficiarilor un anumit termen de garanție, în limita cărora remedierea defecțiunilor apărute din vina furnizorilor se suportă de către aceştia. In astfel de cazuri se impune constituirea provizioanelor pentru garanții de bună execuție acordate clienților, în conformitate cu clauzele comerciale negociate.

Aplicație practică

O societate comercială vinde în exercițiul financiar N produse finite în valoare de 50.000 lei fără TVA şi TVA 19%, pentru care acordă garanție de un an. Procentul mediu de cheltuieli cu remedierile livrărilor cu termen de garanție, realizat în exercițiul financiar precedent N-1 este de 2%.
In exercițiul financiar N+1, până la momentul ieşirii din garanție, se efectuează cheltuieli cu remedierile la produsele cu termen de garanție livrate în exercițiul financiar N, conform unei facturi emise de un colaborator specializat în astfel de reparații, în sumă de 8.000 lei fără TVA şi TVA 19%.

1) In exercițiul financiar N:
1.1) Livrarea produselor finite către clienți:

4111	=	**%**	**595.000**
"Clienți"		**701**	**500.000**
		"Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	**95.000**
		"TVA colectată"	

1.2.) Constituirea, la sfârşitul exercițiului financiar N, a provizionului pentru garanțiile acordate clienților, în baza procentului mediu de cheltuieli cu remedierea produselor livrate cu termen de garanție (500.000 x 2% = 10.000 lei).

6812 **"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"**	**=**	**1512** **"Provizioane pentru garanții acordate clienților"**	**10.000**

2) In exercițiul financiar N+1:

2.1) Inregistrarea cheltuielilor cu remedierea defecțiunilor, conform facturii colaboratorului extern:

%	**=**	**401** **"Furnizori"**	**9.520** **8.000**
621 **"Cheltuieli cu colaboratorii"**			
4426 **"TVA deductibilă"**			**1.520**

2.2) Anularea provizionului pentru garanții acordate clienților ca urmare a rămânerii lui fără obiect:

1512 **"Provizioane pentru garanții acordate clienților"**	**=**	**7812** **"Venituri din provizioane"**	**10.000**

C. Contul 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea"

Potrivit legislației din România, acest provizion urmează a fi folosit de către agenții economici care desfăşoară activități în domeniul exploatării zăcămintelor naturale şi care sunt obligați să înregistreze şi să deducă fiscal provizioane pentru refacerea terenurilor în vederea redării acestora în circuitul economic.

Aceste provizioane se constituie în limita unei cote de până la 1% din rezultatul financiar din exploatare, pe toată durata de funcționare a exploatărilor zăcămintelor minerale[24].

Formula contabilă de principiu pentru constituirea unui astfel de provizion este:

6812 **"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"**	**=**	**1513** **"Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea"**	**X**

24 Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art.11, ct. 3, publicată în M.O. nr. 456/27.06.2002, cu modificările ulterioare.

Pe măsura efectuării cheltuielilor pentru dezafectarea imobilizărilor şi redarea terenurilor în circuitul economic se vor anula provizioanele rămase fără obiect, prin formula contabilă de principiu.

1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea"	**=**	**7812 "Venituri din provizioane"**	**X**

D. Contul 1514 "Provizioane pentru restructurare"

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

a. vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
b. închiderea unor sedii ale entității;
c. modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel al conducerii;
d. reorganizării fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităților entității.

Aplicație practică

In procesul de restructurare a activității, Consiliul de Administrație decide să înceteze activitatea de producție a produselor A şi B care se realizau în secția de producție dintr-o altă localitate.

Pe data de 20.12.N, Consiliul de Administrație a aprobat un plan detaliat legat de acest eveniment, au fost trimise scrisori clienților, pentru identificarea altor surse de aprovizionare iar personalul unității respective a fost informat asupra restructurării.

Totodată, conducerea societății a luat decizia vânzării clădirilor aparținând secției de producție, existând deja un cumpărător. Pentru aceasta nu s-au înregistrat ajustări pentru deprecieri. Valoarea contabilă netă a clădirilor secției este de 2.000.000 lei, prețul de vânzare negociat fiind de 2.500.000 lei.

In exercițiul financiar N+1 are loc vânzarea clădirilor şi se efectuează plăți compensatorii celor afectați de restructurare, în sumă de 900.000 lei. Intrucât sunt întrunite condițiile pentru constituirea unui provizion (reprezentând costuri cu personalul afectat de restructurare), societatea a procedat la înregistrarea unui provizion estimat la 1.000.000 lei.

1) In exercițiul financiar N:

Se înregistrează provizionul pentru restructurare, prin formula contabilă:

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	**1514 "Provizioane pentru restructurare"**	**1.000.000**

2) In exercițiul financiar N+1 se înregistrează:
2.1) Vânzarea activelor:

461 "Debitori diverşi"	=	**7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"**	**2.500.000**

şi concomitent::

6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"	=	**212 „Construcții"**	**2.000.000**

2.2) Efectuarea plăților compensatorii, în sumă de 900.000 lei:

6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	**462 "Creditori diverşi"**	**900.000**

şi concomitent

462 "Creditori diverşi"	=	**5311 "Casa în lei"**	**900.000**

▪ **Notă**
In asemenea situații, societățile comerciale vor ține seama de eventualele impozite şi rețineri ce se impun a fi efectuate conform prevederilor din legislația fiscală.

2.3.) Anularea provizionului constituit cu această destinație:

1514 "Provizioane pentru restructurare"	=	**7812 "Venituri din provizioane"**	**1.000.000**

E. Contul 1515 "Provizioane pentru pensii şi obligații similare" urmează a fi utilizat în contabilitatea entităților care vor administra pensiile private şi alte beneficii ale angajaților asimilate pensiilor.

F. Contul 1516 "Provizioane pentru impozite" se utilizează pentru a reflecta provizioanele constituite pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care, potrivit legislației în vigoare, sumele respective nu apar ca datorii aferente perioadei curente în relația cu statul.

G. Contul 1518 "Alte provizioane" reflectă provizioanele constituite pentru alte elemente decât cele care pot fi încadrate în categoriile precedente.

Mecanismul de constituire şi anulare a acestor provizioane este corelat cu cel general, adaptat la cazuistica concretă.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă, iar în cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este posibilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie "reajustat" prin anulare şi reluare la venituri.

2.7. Contabilitatea capitalurilor împrumutate

Finanțarea entităților economice pe termen lung, respectiv pe perioadele de timp mai mari de un an se realizează prin două forme de finanțare şi anume:
• finanțarea pe baza capitalurilor proprietarilor, acționari sau asociați sau pe baza altor capitaluri proprii degajate de activitatea entităților economice;
• finanțarea pe baza unor resurse de finanțare externe, atrase de pe piața de capital sub forma împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni sau a împrumuturilor financiare colaterale participațiilor, a surselor atrase de pe piața monetară sub forma creditelor bancare pe termen lung precum şi alte împrumuturi şi datorii asimilate.

Împrumuturile şi datoriile asimilate, cu termene de rambursare mai mare de un an, sunt încadrate în categoria capitalurilor permanente sub denumirea de capitaluri împrumutate, deoarece ele au menirea de a finanța activitatea eentităților economice cu caracter de relativă permanență.

Reglementar[25], contabilitatea datoriilor pe termen lung vizează:
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung şi mediu, datorii legate de participații şi alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora;

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii, în cadrul cărora trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiunile de obligațiuni convertibile. Atunci când, suma de rambursat, la scadența obligațiunilor, este mai mare decât suma primită (încasată sau de încasat) la data emisiunii, diferența se înregistrează într-un cont de activ, şi trebuie prezentată în bilanț ca o corecție (diminuare) a împrumutului obligatar. Valoarea aceastei diferențe trebuie repartizată anual, pe baze rezonabile, astfel încât să se amortizeze integral, până, cel mai târziu, la data rambursării împrumutului obligatar;

Datoriile privind concesiunile şi alte datorii similare se referă la bunurile preluate cu acest titlu de către unitatea primitoare potrivit contractelor încheiate. Pe măsura plății redevențelor se anulează datoriile corespunzătoare concesiunii.

Entitățile economice trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung, purtătoare de dobânzi, în această categorie, chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în următoarele 12 luni de la încheierea bilanțului, dacă:
a. termenul inițial de exigibilitate a fost mai mare de 12 luni; şi
b. există un accord de refinanțare sau de reeşalonare a plăților, care este încheiat înainte de data întocmirii bilanțului.

25 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005.

In contabilitatea financiară curentă, capitalurile împrumutate sunt structurate, astfel:

1. împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
2. credite bancare pe termen lung;
3. datorii colaterale participațiilor (imobilizărilor financiare);
4. alte împrumuturi şi datorii assimilate (pe termen lung).

Concordant, acestei structuri s-a instituit grupa de conturi **16 "Imprumuturi şi datorii asimilate"** (pe termen lung - n.n).

2.7.1. Contabilitatea împrumuturilor obligatare

Emisiunea obligațiunilor ordinare sau cu dobândă reprezintă forma clasică a emisiunilor de obligațiuni. Este cea mai agreată dintre formele de împrumuturi datorită modului de calcul a dobânzii şi a anuităților privind rambursarea obligațiunilor.

Forma sau mecanismul de plasare a obligațiunilor pe piața de capital este oferta de vânzare. Condițiile de aprobare a ofertei de obligațiuni sunt la fel de riguroase ca şi-n cazul ofertelor publice de vânzare de acțiuni.

Emisiunea de obligațiuni ordinare asigură investitorilor un venit sub formă de dobândă fixă sau variabilă, care se actualizează periodic în funcție de condițiile pieții.

Forma clasică a împrumuturilor de obligațiuni se pretează la momentul primei emisiuni când emitentul nu dispune nici de forța financiară nici de abilitatea de a opera în termenii optimului financiar cu clauzele suplimentare ce însoțesc împrumuturile din emisiunea de obligațiuni.

Contabilitatea emisiunilor de obligațiuni cu dobândă în lei sau valută vizează:

1. Stabilirea clasei sau tipului de obligațiuni emise.
2. Stabilirea valorii nominale şi a prețului de emisiune.

Obligațiunile emise sunt de regulă, sub formă dematerializată, la purtător, pentru a facilita tranzacționarea acestora la bursă.

La stabilirea valorii nominale a obligațiunilor clasice, prețul de emisiune coincide, de regulă, cu valoarea nominală minimă legală a obligațiunii sau se situează la nivelul valorii nominale a unei acțiuni, când aceasta se situează peste limita valorică stabilită de lege, pentru a se putea face mai uşor conversia acestora în acțiuni.

Conturile operaționale incidente contabilizării împrumuturilor obligatare sunt:

161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"
- **1614 "Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"**
- **1615 "Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate la bănci"**

1617 "Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"
1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"
168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor assimilate"
1681 "Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"
169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor "

Aplicații practice

Aplicația nr. 1 – Obligațiuni ordinare (cu dobândă)

O entitate contractează un împrumut obligatar prin emisiunea unui pachet de obligațiuni ordinare negarantate, de 100.000 obligațiuni cu valoare nominală de 1 leu/obligațiune, pe o perioadă de 5 ani cu clauză de răscumpărare. Dobânda anuală este de 10%. Obligațiunile se răscumpără de pe piață după trei ani, la valoarea nominală, după care se anulează.

1. Inregistrarea emisiunii de obligațiuni la valoarea nominală conform prospectului (100.000 obligațiuni x 1 leu/obligațiune = 100.000)

461 **"Debitori diverşi"**	**=**	**1618** **Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"**	**100.000**

2. Incasarea prin bancă a valorii nominale a împrumutului:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	**=**	**461** **"Debitori diverşi"**	**100.000**

3. Inregistrarea dobânzii aferente primului an de împrumut:
100.000 lei x 10% = 10.000 lei

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	**=**	**1681** **"Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"**	**10.000**

4. Inregistrarea plății dobânzii prin bancă:

1681 **"Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**10.000**

Inregistrările de la punctele 3) şi 4) se repetă pe durata fiecărui an de împrumut.

5. Răscumpărarea obligațiunilor, la scadență (la valoarea nominală) prin bancă:

505 **"Obligațiuni emise şi răscumpărate"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

6. Anularea obligațiunilor răscumpărate:

1618 **"Alte împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"**	=	**505** **"Obligațiuni emise şi răscumpărate"**	**100.000**

Aplicația nr. 2 – Obligațiuni cu primă de rambursare

O entitate economică organizată ca societate pe acțiuni emite la data de 01.01 a exercițiului financiar N, 100.000 de obligațiuni interne garantate de stat cu valoare nominală de 7 lei/obligațiune, care se vând prin bancă la prețul de 6 lei/obligațiune.
Durata împrumutului este de 5 ani. La scadență, împrumutul se rambursează, iar primele de rambursare se amortizează anual.

1. Inregistrarea emisiunii obligațiunilor cu primă:

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală a împrumutului (100.000 obligațiuni x 7 luni/bucată)	700.000 lei
2. Valoarea împrumutului la preț de vânzare: (100.000 obligațiuni x 6 lei/bucată)	600.000 lei
3. Valoarea primei de rambursare: (rd_1-rd_2)	100.000 lei

%	=	**1617**	**700.000**
461 **"Debitori diverşi"**		**"Imprumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"**	**600.000**
169 **"Prime privind rambursarea obligațiunilor"**			**100.000**

2. Încasarea prin bancă a împrumutului obligatar:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**461** **"Debitori diverşi"**	**600.000**

3. Inregistrarea amortizării anuale a primelor privind rambursarea obligațiunilor (100.000 lei : 5 ani = 20.000 lei/an):

6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"	**=**	**169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor"**	**20.000**

Această înregistrare se repetă în fiecare exercițiu financiar: "N" – "N+4";

4. Inregistrarea răscumpărării obligațiunilor de pe piață la scadență:

505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate"	**=**	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**700.000**

5. Inregistrarea anulării obligațiunilor:

161 "Imprumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat"	**=**	**505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate"**	**700.000**

Notă:
Funcționalitatea conturilor de împrumuturi obligatare externe, este similară cu precizarea, că implică şi utilizarea conturilor de cheltuieli respectiv, venituri financiare din diferențe de curs valutar.

Obligațiuni cu loterie (câştig)

Obligațiunile cu loterie sau cu câştig se emit, vând şi se răscumpără la valoarea nominală, investitorii realizând câştiguri echivalente cu dobânda în urma tragerii la sorți, realizată în mod periodic, similar cu plata dobânzii la împrumuturile de obligațiuni clasice.

Inițierea acestor mecanisme de finanțare are în vedere următoarele aspecte:
- stabilirea momentelor tragerii la sorți sau de acordare a câştigului;
- stabilirea nivelului câştigului.

Stabilirea momentului tragerii la sorți a obligațiunilor răscumpărate şi remunerate cu câştig are în vedere un program financiar de rambursare a împrumutului stipulate în prospectul de ofertă.
Stabilirea nivelului câştigului se realizează în funcție de interesul emitentului şi de clauzele din prospect astfel:

a. dacă emitentul doreşte răscumpărarea înainte de scadență a unui număr cât mai mare de obligațiuni, va stimula investitorii cu un câştig superior ratei dobânzii pe piață;

b. dacă emitentul doreşte menținerea împrumutului până la scadență, va fixa un câştig prohibitiv sub rata dobânzii;

c. fixarea unui câştig la nivelul ratei dobânzii de pe piața de capital, în situația în care se prevede un program constant la trageri la sorți;

d. suplimentarea câştigului din acțiuni ale emitentului sau sume de bani când scade rata dobânzii de pe piață.

Din punct de vedere financiar, câştigul acordat deținătorilor de obligațiuni implică un flux de ieşiri de resurse, care constituie o cheltuială financiară a emitentului, înregistrat în contul 668 "Alte cheltuieli financiare".

Aplicație practică

O entitate economică emite un pachet de 10.000 de obligațiuni cu valoare nominală de 3 lei/obligațiune. Se acordă câştiguri în numerar prin tragere la sorți în sumă totală de 5.000 lei. După un an se răscumpără obligațiunile la valoarea nominală, după care se anulează.

1. Inregistrarea emisiunii de obligațiunii conform prospectului de emisiune (10.000 obligațiuni x 3lei/obligațiune=30.000 lei)

461 **"Debitori diverşi"**	**=**	**1618** **"Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"**	**30.000**

2. Inregistrarea încasării în numerar a obligațiunilor emise:

5311 **"Casa în lei"**	**=**	**461** **"Debitori diverşi"**	**30.000**

3. Inregistrarea câştigurilor acordate prin tragere la sorți:

668 **"Alte cheltuieli financiare"**	**=**	**5311** **"Casa în lei"**	**6.000**

4. Inregistrarea răscumpărării obligațiunilor:

505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate"	=	**5311 "Casa în lei"**	**30.000**

5. Inregistrarea anulării obligațiunilor :

1618 "Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate"**	**30.000**

2.7.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele bancare reprezintă sume de bani acordate de bănci, pe durate variabile de timp, care trebuie restituite conform unui program de rambursare şi sunt purtătoare de dobânzi. Creditele bancare pot fi acordate pe termen scurt de până la un an şi pe termen termen lung pe perioade mai mari de un an.

Creditele bancare pe termen mediu şi lung constituie alături de capitalurile proprii şi împrumuturile din emisiuni de obligațiuni sursele de finanțare cu caracter permanent a activității economice.

Mecanismele de acordare a creditelor bancare se bazează pe un set de proceduri ce au în vedere următoarele aspecte:

- îndeplinirea de către solicitantul de credit a unor criterii de performanță economico-financiară şi de solvabilitate;
- instituirea unei garanții imobiliare sau mobiliare pentru acoperirea riscurilor de neplată a creditului;
- respectarea condițiilor creditului, respectiv, plata dobânzii şi a ratelor scadente precum şi a comisioanelor de acordare şi gestiune a creditului conform clauzelor contactuale.

Filierele de înregistrări contabile ale creditelor bancare pe termen lung au în vedere cele două caracteristici ale creditului bancar şi anume:[26]

a. modalitatea de creditare, respectiv pe măsura "angajării plăților" sau prin "cont de disponibil";

b. moneda în care se acordă creditul, respectiv moneda națională (lei) sau monedă străină (valută).

Subsistemul conturilor utilizate în reflectarea operațiunilor privind acordarea creditelor, înregistrarea şi plata dobânzii şi rambursarea creditelor bancare pe termen lung cuprinde:

26 Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 71

Contul 162 "Credite bancare pe termen lung" dezvoltat în următoarele conturi sintetice de gradul I;

1621 "Credite bancare pe termen lung"
1622 "Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență"
1623 "Credite externe guvernamentale"
1624 "Credite bancare externe extragarantate de stat"
1625 "Credite bancare externe garantate de bănci"
1626 "Credite de la trezoreria statului"
1627 "Credite bancare interne garantate de stat"
168 "Dobânzi aferente împrumurilor și datoriilor asimilate"
1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"

După conținutul economic aceste conturi sunt conturi de datorii privind creditele bancare primite, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Aceste conturi încep să funcționeze prin a se credita, cu valoarea creditelor primite, respectiv cu valoarea dobânzilor de plată aferente acestor credite. Se debitează pe măsura rambursării creditelor sau a plății dobânzilor. Soldul lor creditor reflectă valoarea creditelor rămase de rambursat sau dobânzilor de plătit conform planului de rambursare.

Aplicații practice

Aplicația practică nr. 1

O societate comercială contractează și primește prin "contul de disponibil" la 1.07.N cu scadență la 31.12.N+1, un credit bancar de 100.000 lei, cu o dobândă de 60% plătibil în ultima zi bancară a fiecărui exercițiu financiar. Creditul bancar contractat nu se poate restitui la 31.12.N+1, ci se restituie integral la 31.01.N+2 cu o dobândă penalizatoare pe fiecare zi de întârziere de 0,01%.

1) In exercițiul financiar N se înregistrează:

1.1) Incasarea creditului bancar prin "cont de disponibil":

5121 **"Conturi la bănci în leii"**	**=**	**1621** **"Credite bancare pe termen lung"**	**100.000**

1.2) Plata dobânzilor aferente exercițiului financiar N:
(100.000 x 6%:12 x 6 = 3.000 lei):

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**3.000**

2) In exercițiul financiar N+1 se înregistrează:

2.1) Plata dobânzilor aferente exercițiului financiar N+1:
(100.000 x 6% = 6.000 lei)

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**6.000**

2.2) Transferarea (la 31.12.N+1) a creditelor pe termen lung la credite nerambursate la scadență:

1621 **"Credite bancare pe termen lung"**	=	**1622** **"Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență"**	**100.000**

3) In exercițiul financiar N+2 se înregistrează:
3.1) Rambursarea creditului restant:

1622 **"Credite bancare pe termen lung neambursate la scadență"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

3.2) Plata dobânzilor, inclusiv a celor penalizatoare aferente exercițiului financiar N+2:
(100.000 x 6% :12) + (100.000 x 0,01% x 30)=800 lei

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**800**

Aplicația practică nr. 2

O entitate economică primește un credit bancar pe un termen lung în valută în valoare de 20.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro. Durata împrumutului este de 2 ani, restituibil în două tranșe egale la sfârșitul fiecărui an. Rata dobânzi este de 5%, dobânda achtându-se la sfârșitul fiecărui an de creditare. Cursul lei/euro la sfârșitul primului an de credit este de 3,50 lei/euro, iar la sfârșitul anului al doilea era de 3,70 lei/euro.

1. Inregistrarea primirii creditului în valută (20.000 euro x 3,60 lei/euro = 72.000 lei);

5124 "Conturi la bănci în valută"	**=**	**1621 "Credite bancare pe termen lung"**	**72.000**

2. Inregistrarea calculului şi plății dobânzii aferente primului an de creditare (20.000 x 5% x 3,50 lei/euro = 3.500)

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	**=**	**5124 "Conturi la bănci în valută"**	**3.500**

3. Inregistrarea rambursării primei rate a creditului la un curs de 3,50 lei/euro

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală rată credit de rambursat (10.000 euro x 3,60 lei/euro) 36.000 lei
2. Valoare rată credit la cursul zilei (10.000 euro x 3,50 lei/euro) 35.000 le i
3. Diferență favorabilă (rd_1-rd_2) 1.000 lei

1621 "Credite bancare pe termen lung"	**=**	**%**	**36.000**
		5124 "Conturi la bănci în valută"	**35.000**
		765 "Venituri din diferențe de curs valutar"	**1.000**

5. Inregistrarea calculului şi plății dobânzii aferente celui de-al doilea an de creditare (20.000 x 5% x 3,70 lei/euro=3.700 lei)

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	**=**	**5124 "Conturi la bănci în valută"**	**3.700**

6. Inregistrarea rambursării celei de-a doua rate a creditului:

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală credit (10.000 euro x 3,60 lei/euro) 36.000 lei
2. Valoare rată credit la cursul zilei (10.000 euro x 3,70 lei/euro) 37.000 lei
3. Diferență nefavorabilă: (rd1-rd2) 1.000 lei

%	=	5124	37.000
1621 "Credite bancare pe termen lung"		"Conturi la bănci în valută"	36.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			1000

Notă:

In ipoteza în care dobânzile aferente unui exercițiu financiar expirabil, urmează a se plăti în exercițiul financiar următor, tratamentul contabil al acestora este:

a. în exercițiul financiar expirabil se înregistrează cheltuiala şi datoria de plată a dobânzilor, în virtutea principiului independenței exercițiului, prin formula contabilă:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	X

b. în exercițiul financiar următor se înregistrează plata dobânzii, prin formula contabilă

1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	X

Desigur, în cazul dobânzilor în valută, se va ține seama de variația cursurilor valutare.

2.7.3. Contabilitatea datoriilor colaterale imobilizărilor financiare

Finanțarea entităților economice pe piața de capital se realizează atât prin fluxurile de capital generate de emisiunile de acțiuni cât şi prin fluxurile de finanțare colaterale acestora, concretizate în împrumuturi pe termen scurt sau lung pe care entitățile economice le acordă societăților afiliate. Aceste fluxuri de finanțare denumite datorii ce privesc imobilizările financiare pot fi realizate atât în interiorul unui perimetru de consolidare de tip grup, în care societatea mamă finanțează filialele, cât şi între entitățile legate prin interese de participare. Aceste fluxuri de finanțare se realizează de regulă la costuri mai reduse decât formele de finanțare externă. Scopul acestor finanțări este de susținere şi consolidare financiară a entităților economice care solicită împrumutul precum şi consolidarea relațiilor de afaceri între entitățile legate prin interese de participare.

Subsistemul conturilor care reflectă datoriile legate de participanți sunt reprezentate de conturile:

166 " Datorii legate de participații " care se detaliază în două conturi operaționale de gradul II:

1661 "Datorii față de entitățile afiliate"

1662 "Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare"

168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate", respectiv**:**

1685 "Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"

1686 "Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare"

După conținutul economic aceste conturi sunt conturi de datorii legate de participații iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu valoarea împrumuturilor angajate de la entitățile afiliate din cadrul grupului sau de la entități legate prin interese de participare, respectiv cu valoarea dobânzilor aferente. Se creditează cu valoarea împrumuturilor rambursate, respectiv cu valoarea dobânzilor plătite. Soldul creditor al acestor conturi reflectă valoarea împrumuturilor rămase de plată, respectiv a dobânzilor datorate.

Aplicație practică

O filială primește de la societatea mamă un împrumut în sumă de 32.000 lei care se restituie după 18 luni când se achită şi dobânda în sumă de 600 lei.

1. Inregistrarea primirii împrumutului:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**1661** **"Datorii față de entitățile afiliate"**	**32.000**

2. Inregistrarea dobânzii datorate de filială:

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**1685** **"Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"**	**600**

3. Inregistrarea achitării dobânzii:

1685 **"Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**600**

4. Inregistrarea rambursării împrumutului:

1661 "Datorii față de entitățile afiliate"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**32.000**

Notă
Tratamentul contabil al datoriilor față de entitățile în care campania este legată prin interese de participare este similar, cu utilizarea conturilor operaționale adecvate.

2.7.4. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate

Derularea activității operaționale şi de investiții a entităților economice, se realizează şi prin alte forme de finanțare pe termen lung decât cele consacrate de piața de capital sau piața monetară, prin atragerea unor resurse financiare sau valori materiale, sub forma concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi similare preluate de la alte entități economice, a depozitelor şi garanțiilor băneşti primite de la terți, a imobilizărilor corporale primite în leasing financiar sau alte forme de împrumuturi pe termen, cu scadență mai mare de un an.

Subsistemul conturilor utilizate pentru reflectarea acestor forme de finanțare este format din conturile:

- **167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**
- **1687 "Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**

După conținutul economic aceste conturi sunt conturi de surse atrase iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu valoarea altor împrumuturi atrase de la terți şi cu valoarea dobânzilor aferente, se debitează pe măsura rambursării împrumuturilor şi a plății dobânzilor. Soldul creditor reflectă valoarea datoriilor de plată şi a dobânzilor datorate.

Aplicație practică

O entitate economică achiziționează o licență în valoare de 100.000 lei printr-un împrumut de concesiuni pe o durată de 5 ani cu o dobândă anuală de 10% care se achită la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar.

1. Achiziționarea licenței:

205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	=	**167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**	**100.000**

2. Înregistrarea amortizării anuale a licenței: 100.000: 5 ani = 2.000 lei

6811 **"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"**	**=**	**2805** **"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"**	**2.000**

3. Înregistrarea dobânzii anuale datorate: 100.000 x 10% = 10.000

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	**=**	**1687** **"Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**	**10.000**

4. Înregistrarea plății dobânzii anuale:

1687 **"Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**10.000**

Operațiile (2) – (4) se vor înregistra şi în anii 2-5 ai împrumutului.

5. Inregistrarea rambursării împrumutului de concesiuni la sfârşitul celui de-al cincilea an de contract:

167 **"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

şi concomitent

2805 **"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"**	**=**	**205** **"Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"**	**100.000**

2.8. Aplicații practice

2.8.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația nr. 1

Se constituie o societate comercială în nume colectiv (SNC) cu un capital de 50.000 lei subscris şi vărsat integral în numerar (la caseria societății) înainte de înmatricularea entității la Registrul Comerțului.

Rezolvare

1. Inregistrarea capitalului social subscris şi vărsat în numerar:

5311 **"Casa în lei"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**50.000**

Comentariu
Această soluție contabilă simplificată este posibilă în cazul în care întregul capital social este vărsat la subscriere, "contabilii" dispunând concomitent atât de actul constitutiv din care să rezulte mărimea capitalului subscris de către fiecare asociat cât şi de documentele justificative din care să rezulte aportarea efectivă a capitalului subscris. In caz de discordanță în timp între momentul subscrierii şi cel al aportării efective, se impune folosirea filierelor de înregistrări contabile standardizate, relevate în paragrafele anterioare.

Aplicația nr. 2
Se constituie o societate pe acțiuni cu un capital social subscris de 10.000 euro. Cursul valutar la data subscrierii este de 3,65 lei/euro. Aportul adus de acționarii în contul capitalului subscris este reprezentat de un utilaj evaluat la 4.000 euro şi de numerar depus la bancă în sumă de 6.000 euro. Cursul valutar la data recepției utilajului fix adus ca aport în natură este de 3,70 lei/euro, iar de la data vărsării numerarului în valută în contul bancar al societății este de 3,60 lei/euro.

Rezolvare

1. Subscrierea capitalului social în valută (10.000 euro x 3,65 lei/euro):

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	=	**1011** **"Capital subscris nevărsat"**	**36.500**

2. Recepția utilajului adus ca aport în natură la capitalul social:

Notă de calcul:

1. Valoarea utilajului la data subscrierii (4.000 euro x 3,65 lei/euro)	14.600 lei
2. Valoarea utilajului la data recepției (4.000 x 3,70 lei/euro)	14.800 lei
3. Diferența de curs valutar – favorabilă (rd.2 – rd 1)	200 lei

2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)"	**=**	**%**	**14.800**
		456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"	**14.600**
		765 "Venituri din diferențe de curs valutar"	**200**

3) Depunerea numerarului în valută, în contul de disponibilități.

Notă de calcul:

1. Valoarea aportului în numerar la data subscrierii (6.000 euro x 3,650lei/euro)	21.900 lei
2. Valoarea aportului în numerar la data aportării (6.000 euro x 3,600 lei/euro)	21.600 lei
3. Diferența de curs valutar – nefavorabilă (rd.2 – rd.1)	300 lei

%	**=**	**456**	**21.900**
5124 "Conturi la bănci în valută"		**"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	**21.600**
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			**300**

4) Regularizarea capitalului social:

1011 "Capital subscris nevărsat"	**=**	**1012 "Capital subscris vărsat"**	**36.500**

Aplicația nr. 3

Societatea comercială « Alfa » a fuzionat, absorbind societatea comercială « Beta » . Activul societății absorbite este reprezentat de utilaje în valoare de 40.000 lei şi disponibilități băneşti în conturile bancare de 20.000 lei. Datoriile societății absorbite sunt reprezentate de un împrumut pe termen lung contractat de la bancă în sumă

de 10.000 lei. Se hotăreşte ca acționarilor societății absorbite, societatea « Alfa » să le emită 3.500 acțiuni, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 10 lei.

Rezolvare

1. In contabilitatea societății absorbante (« Alfa ») se înregistrează majorarea capitalului social şi a primelor de fuziune cu :

- Suma cu care va creşte capitalul social al societății absorbante este de 35.000 (3.500 acțiuni x 10 lei/acțiune.);
- Prima de fuziune = Activ net al societății absorbante – Suma cu care a crescut capitalul social al societății absorbante = (40.000 + 20.000 -10.000) – 35.000 = 15.000 lei

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	**=**	**%** **1011** **"Capital subscris nevărsat"** **1042** **"Prime de fuziune"**	**50.000** **35.000** **15.000**

2) Aportarea activelor societății "Beta":

% **2131** **"Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)"** **5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**=**	**456** **"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"**	**60.000** **40.000** **20.000**

3) Aportarea pasivelor societății "Beta":

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	**=**	**1621** **"Credite bancare pe termen lung"**	**10.000**

4) Regularizarea capitalurilor proprii:

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	**=**	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**35.000**

Aplicația nr. 4

Se majorează capitalul social prin conversia unor obligațiuni în valoare totală de 10.000 lei în acțiuni cu valoarea nominală totală de 8.000 lei; valoarea de emisiune totală a noilor acțiuni este de 10.000 lei.

Rezolvare

1) Subscrierea de acțiuni la valoarea de emisiune:

456 **"Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	=	**%** **1011** **"Capital subscris nevărsat"** **1044** **"Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"**	**10.000** **8.000** **2.000**

2) Conversia obligațiunilor în acțiuni:

161 **"Imprumuturi din emisiuni de obligațiuni"**	=	**456** **"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul**	**10.000**

3) Regularizarea capitalurilor proprii:

1011 **"Capital subscris nevărsat"**	=	**1012** **"Capital subscris vărsat"**	**8.000**

Aplicația nr. 5

In vederea reducerii capitalului social, se răscumpără prin intermediul unei societăți de servicii şi investiții financiare (SSIF) un pachet de 1.000 de acțiuni proprii cu prețul de 1 leu/acțiune, care se anulează. Comisionul SSIF-ului este de 1% din valoarea tranzacției. Valoarea nominală a acțiunilor anulate de 1,1 lei/acțiune.

Rezolvare

1) Răscumpărarea acțiunilor proprii (1.000 acțiuni x 1 leu/acțiune = 1.000 lei) :

1091 **"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**1.000**

2) Achitarea comisionului datorat SSIF-ului : 1.000 x 1% = 10 lei :

627 **"Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**10**

3) Anularea acțiunilor răscumpărate :

Notă de calcul:

1. Valoarea nominală a acțiunilor anulate (1.000 acțiuni x 1,1 lei/acțoune) 1.100 lei
2. Valoarea de răscumpărare a acțiunilor anulate (1000 acțiuni x 1 leu/acțiune) 1.000 lei
3. Câştig din anularea acțiunilor (rd 1 - rd.2) 100 lei

%	=	**1012**	**1.100**
1091 **"Acțiuni proprii deținute pe termen scurt"**		**"Capital subscris vărsat"**	**1.000**
141 **"Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**			**100**

Aplicația nr. 6

In exercițiul financiar N se reevaluează un utilaj la valoarea de 9.000 lei, ținându-se seama de gradul de uzură fizică şi morală al acestuia. Valoarea de intrare (contabilă) a utilajului este de 8.000 lei, iar valoarea amortizării cumulate (expresia valorică a uzurii fizice şi morale) este de 2.000 lei.
In exercițiul financiar N+3, valoarea justă stabilită prin reevaluare este de 3.750 lei, amortizarea calculată între cele două reevaluări fiind de 1.500 lei.
In exercițiul financiar N+5, valoarea jusă stabilită prin reevaluare este de 4.200 lei, amortizarea calculată în intervalul dintre ultimele două reevaluări fiind de 750 lei. Metoda de contabilizare aplicabilă este metoda modificării valorilor contabile brute.

Rezolvare

- În exercițiul financiar N:

1) Raportul dintre valoarea justă de la 31.12.N şi valoarea contabilă netă veche este 1,5 [9.000 : (8.000 - 2.000)].

2) Recalcularea valorilor contabile la 31.12.N:

	Inainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile de iintrare	8.000	12.000
b. Amortizări cumulate	2.000	3.000
c. Valori contabile nete (a-b).	6.000	9.000

3) Formula contabilă:

2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**=**	**%**	**4.000**
		105 "Rezerve din reevaluare"	**3.000**
		2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	**1.000**

- În exercițiul financiar N+3:

1) Raportul dintre valoarea justă de la 31.12.N+3 şi valoarea contabilă netă anterioară este 0,5 [3.750 : (12.000 - 3.000 - 1.500)].

2) Recalcularea valorilor contabile la 31.12.N+3:

	Înainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile de iintrare	12.000	6.000
b. Amortizări cumulate	4.500	2.250
c. Valori contabile nete (a-b).	7.500	3.750

3) In acest caz rezultă o diminuare a rezervei din reevaluare, întrucât valoarea justă stabilită prin reevaluare este mai mică decât valoarea contabilă netă cu 3.750 lei (7.500 - 3.750). Acest minus din reevaluare va fi acoperit parțial din plusul din reevaluare stabilit la data de 31.12.N (3.000 lei), iar diferența rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială (750 lei). Formula contabilă este:

%	=		
105 "Rezerve din reevaluare"		**2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"**	**6.000**
2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			**3.000**
6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			**2.250**
			750

- În exercițiul financiar N+5:

1) Raportul dintre valoarea justă de la 31.12.N+5 şi valoarea contabilă netă anterioară este 1,4 [4.200 : (2.250 - 750)].

2) Recalcularea valorilor contabile la 31.12.N+5:

	Înainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile de intrare	6.000	8.400
b. Amortizări cumulate	3.000	4.200
c. Valori contabile nete (a-b).	3.000	4.200

3) In acest caz rezultă o creştere a valorii juste, faţă de valoarea contabilă netă anterioară cu 1.200 lei. Acest plus din reevaluare, va compensa cheltuiala din reevaluare (din exercițiul financiar N+3, respectiv, 750 lei, iar restul (de 450 lei) va constitui o rezervă din evaluarea de la 31.12.N+5). Formula contabilă este:

	=	%	
2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"		**2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"**	**2.400**
		7588 "Alte venituri din exploatare"	**1.200**
		105 "Rezerve din reevaluare"	**750**
			450

Aplicaţia nr. 7

Se dau următoarele informaţii privind situaţia unui utilaj la data de 31.12.N:
- Valoarea contabilă: 4.000 lei
- Amortizarea cumulată: 300 lei
- Valoarea contabilă netă: 3.700 lei
- Valoarea justă stabilită în urma reevaluării: 4.100 lei

In momentul casării utilajului, rezerva din reevaluare se transferă la alte rezerve. Metoda de contabilizare aplicabilă este metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate.

Rezolvare

1) Sistematizat, rezultatele reevaluării se prezintă astfel:

	Înainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile de intrare	4.000	4.100
b. Amortizări cumulate	300	0
c. Valori contabile nete (a-b).	3.700	4.100

2) Înregistrări contabile

2.1) Reevaluarea utilajului:

%	**=**	**105**	**400**
2131 "Echipamente tehnologice"		**"Rezerve din reevaluare"**	**100**
2813 "Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"			**300**

2.2) Transferarea rezervelor din reevaluare la alte rezerve, în momentul casării utilajului:

105 "Rezerve din reevaluare"	**=**	**1068 "Alte rezerve"**	**400**

Aplicaţia nr. 8

O clădire care nu a suferit reevaluări anterioare este înregistrată în contabilitate la valoarea de intrare de 500.000 lei, având înregistrată până la finele exercițiului financiar N-1 o amortizare cumulată de 50.000 lei, durata normală de utilizare fiind de 50 ani. La sfârşitul exercițiului financiar N-1 clădirea respectivă se reevaluează la 400.000 lei, iar la sfârşitul exercițiului financiar N, la 457.600 lei (valori juste, ținând cont de stare fizică a clădirii).

Rezolvare

In exercițiul financiar N-1
Trebuie să se înregistreze diferența din reevaluare constând într-o scădere a valorii clădirii, deoarece valoarea netă reevaluată la 31.12.N-1 este de 400.000 lei, iar valoarea contabilă netă, la aceeaşi dată, este de 450.000 lei. Situația reevaluării, prin metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate, se prezintă astfel (având în vedere raportul de 0,8 dintre valoarea contabilă netă nouă şi veche, respectiv 400.000:500.000):

	Inainte de reevaluare	**După reevaluare**
a. Valori contabile brute	500.000 lei	400.000 lei
b. Amortizări cumulare	50.000 lei	40.000 lei
c. Valori contabile nete (a-b.	450.000 lei	360.000 lei

Î
Intrucât clădirea reevaluată nu are înregistrată anterior nici o rezervă din reevaluare, întreaga "descreştere" de valoare va afecta rezultatul exercițiului financiar N-1 şi se va înregistra prin formula contabilă:

%	**=**	**212**	**100.000**
2812 "Amortizarea construcțiilor"		**"Construcții"**	**10.000**
6588 "Alte cheltuieli de exploatare"			**90.000**

În exercițiul financiar N
1) Inregistrarea amortizării aferente exercițiului financiar N:
(400.000 lei : 50 ani = 8.000 lei)

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	**=**	**2812 "Amortizarea construcțiilor"**	**8.000**

2) Inregistrarea diferenței din reevaluare, constând într-o creştere a valorii clădirii, deoarece valoarea justă reevaluată la 31.12.N este de 457.600 lei, iar valoarea contabilă netă la aceeaşi dată este de 352.000 lei (400.000 – 48.000). Situația reevaluării, prin metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate, se prezintă astfel (având în vedere raportul de 1,3 dintre valoarea contabilă nouă şi veche, respectiv 457.600:352.000):

	Inainte de reevaluare	După reevaluare
a. Valori contabile brute	400.000	520.000
b. Amortizări cumulare	48.000	62.400
c. Valori contabile nete (a-b.	352.000	457.600

Tinând cont că, în exercițiul financiar N-1, pentru aceeaşi clădire s-a înregistrat o cheltuială curentă din reevaluare de 90.000 lei, în exercițiul financiar N, o sumă corespunzătoare se va înregistra la venituri curente din reevaluare, iar surplusul va fi o rezervă din reevaluare.

212	**=**	**%**	**120.000**
"Construcții"		**2812**	**14.400**
		"Amortizarea construcțiilor"	
		7588	**90.000**
		"Alte venituri din exploatare"	
		105	**15.600**
		"Rezerve din reevaluare"	

Aplicația nr. 9

Din contabilitatea unei societăți comerciale se extrag următoarele date existente la sfârşitul anului:
- Capital social: 30.000 lei;
- Rezerve legale: 2.000 lei:
- Venituri obținute: 40.000 lei;
- Cheltuieli efectuate: 20.000 lei, din care 8.000 lei reprezintă cheltuieli cu impozitul pe profit.

Rezolvare

Inregistrarea rezervei legale determinate conform următoarei note de calcul:
- Profit brut: 40.000 – 20.000 + 8.000=28.000 lei;
- Rezerve legale constituite (R_L): 20.000 lei;
- Rezerve legale ce se pot constitui în anul curent sunt: R_L = Profit brut x 5% = 28.000 x 5% = 1.400 lei;
- Rezervele legale maxime sunt: R_l = Capital social x 20% = 30.000 x20% = 6.000 lei;
- Rezervele legale care se constituie efectiv sunt R_l= min[(6.000 - 2.000); 1.400].

129	**=**	**1061**	**1.400**
"Repartizarea pofitului"		**"Rezerve legale"**	

Notă:
Rezervele legale se constituie având ca bază profitul brut dar constituirea lor afectează profitul net repartizabil pe alte destinații.

Aplicația nr. 10

Se consideră următoarele date : capitalul social al unei societăți pe acțiuni este de 20.000 lei iar mărimea rezervelor legale existente este de 800 lei ; în cursul anului N s-au înregistrat venituri totale de 130.000 lei iar cheltuielile totale (altele decât cele cu impozitul pe profit) sunt în sumă de 70.000 lei.
Să se calculeze și înregistreze rezerva legală, impozitul pe profit în condițiile unei cote de 16%, închiderea contului de profit şi pierderi şi repartizarea profitului ca dividende cuvenite acționarilor, în exercițiul N+1 (după aprobarea bilanțului de către Adunarea Generală a Acționarilor.

In exercițiul financiar N

1) Inregistrarea rezervei legale, determinate astfel :

• Rezerve legale maxime care se pot constitui în exercițoiul financiar N din profitul brut:
R_l= Profitul brut x 5% = (130.000 – 70.000) x 5% = 3.000 lei ;

• Rezervele legale la care trebuie să se ajungă:
R_l = Capitalul social x 20% = 20.000 x 20% = 4.000 lei;

• Rezervele legale care se constituie efectiv în exercițiul financiar N:
R_l= min[(4.000 - 800); 3.000]

129 **"Repartizarea pofitului"**	=	**1061** **"Rezerve legale"**	**3.000**

2) Inregistrarea impozitului pe profit, calculat astfel:
• Impozit pe profit = (Profit brut – Rezerva legală) x 16% =(60.000 – 3.000) x 16% = 9.120 lei)

691 **"Cheltuieli cu impozitul pe profit"**	=	**441** **"Impozit pe profit"**	**9.120**

3) Inregistrarea profitului net repartizabil ca dividende, determinat astfel:
• Profit net de repartizat ca dividende = Profit brut – Rezerva legală – Impozit pe profit = 60.000 -3.000 -9.120 = 47.880 lei

• La începutul exercițiului financiar N+1:

121 **"Profit sau pierderi"**	**=**	**1171** **"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită**	**47.880**

• În exercițiul financiar N+1, după aprobarea Adunării Generale a Acționarilor, în condițiile unei cote de impozit pe dividende de 16 %:

1171 **"Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită**	**=**	**%**	**47.880,00**
		457 **"Dividende de plată"**	**42.219,20**
		446 **"Alte impozite,m taxe şi vărsăminte asimilate"**	**7.660,80**

Aplicatia nr.11

O societate comercială emite 10.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 10 lei. Dobânda anuală este de 20%. La scadență, după un an, obligațiuniile se convertesc în acțiuni, în condițile în care valoarea de emisiune a acțiunilor este de 90.000 lei şi valoarea nominală totală a acțiunilor emise este de 85.000 lei. Toate decontările se fac în numerar.

Rezolvare

1) Emisiunea de obligațiuni:

461 **"Debitori diverşi"**	**=**	**1618** **"Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"**	**100.000**

2) Incasarea în numerar a obligațiunilor emise:

5311 **"Casa în lei"**	**=**	**461** **"Debitori diverşi"**	**100.000**

3) Inregistrarea cheltuielilor cu dobânda (100.000 x 20 %):

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**1681** **"Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"**	**20.000**

4) Plata dobânzilor:

1681 **"Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"**	=	**5311** **"Casa în lei"**	**20.000**

5) Conversia obligațiunilor în acțiuni conform următoarei **Note de calcul**:

1. Valoarea de emisiune a acțiunilor 90.000 lei
2. Valoarea nominală totală a acțiunilor emise 85.000 lei
3. Prima de emisiune (rd.1 – rd.2) 5.000 lei
4. Valoarea nominală totală a obligațiunilor care se convertesc în acțiuni 100.000 lei
5. Câştig din emiterea de acțiuni (rd.4 - rd.1) 10.000 lei

1618 **"Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"**	=	**%**	**100.000**
		1012 **"Capital subscris vărsat"**	**85.000**
		1044 **"Prime de conversia obligațiunilor în acțiuni"**	**5.000**
		141 **"Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**	**10.000**

Aplicația nr.12

O societate comercială concesionează o clădire în valoare de 20.000 lei pe o perioadă de 4 ani. Redevența anuală este de 5000 lei şi TVA 19 %. Toate decontările se fac prin ordin de plată.

Rezolvare

1) Preluarea clădirii în concesiune:

205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale drepturi şi active similare"	=	**167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**	**20.000**

2) Inregistrarea redevenței anuale datorate:

%	=	**401**	**5.950**
612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile"		**"Furnizori"**	**5.000**
4426 "TVA deductibilă"			**950**

3) Achitarea prin bancă a redevenței anuale:

401 "Furnizori"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**5.950**

4) Predarea clădirii, la expirarea contractului de concesiune:

167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	=	**205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale drepturi şi active similare"**	**20.000**

2.8.2. Aplicații practice nerezolvate

Aplicația nr. 1

La 30.06.N se constituie o societate comercială în comandită simplă cu un capital social subscris de 30.000 lei, divizat în 300 de părți sociale a 100 lei fiecare, din care s-a vărsat prin depuneri în conturi la subscriere, 20.000 lei, restul urmând a fi vărsat în perioada 01.01-31.03.N+1. Adunarea generală extraordinară întrunită la 15.03. N+1 constată că în perioada 01.01-15.03.N+1 s-au efectuat vărsăminte prin casă de 6.000 lei şi hotăreşte anularea restului vărsămintelor datorate de asociați.

Aplicația nr. 2

Se efectuează înregistrările contabile pentru următoarele operațiuni:
a. Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată cu un capital social subscris de 10.000 lei vărsat la bancă integral înainte de înmatricularea societății la Registrul Comerțului.

b. Se constituie o societate comercială în nume colectiv cu un capital social subscris de 20.000 lei, vărsat integral înainte de înmatriculare astfel:
- numerar depus la bancă: 5.000 lei;
- un utilaj evaluat la 14.000 lei;
- materii prime în valoare de 1.000 lei.

c. Se constituie o societate pe acțiuni cu un capital subscris de 200.000 lei divizat în 20.000 de acțiuni. La înființare s-a depus la bancă contravaloarea a 12.000 de acțiuni şi s-au adus aporturi în natură concretizate în utilaje evaluate la suma de 50.000 lei, pentru care s-au acordat 5.000 de acțiuni. Restul capitalului social s-a depus în contul bancar în termen de 12 luni de la înființare.

Aplicația nr. 3

Se constituie o societate comercială pe acțiuni (S.A.) prin subscripție publică în al cărei prospect de emisiune s-a estimat un capital de 100.000 lei, divizat în 10.000 de acțiuni în valoare nominală de 10 lei/acțiune, din care până la închiderea ofertei publice s-au subscris 7.500 de acțiuni fiecare accpetant vărsând 50% din valoarea acțiunilor subscrise prin virament bancar. Adunarea generală constitutivă consultativă aprobă reducerea capitalului social la nivelul subscripției. Restul capitalului social se varsă (depune) de către subscriptori în conturile bancare ale societății, în termen de 12 luni.

Aplicația nr. 4

Adunarea generală extraordinară a acționarilor la 30.09.N hotăreşte majorarea capitalului social prin acceptarea de aporturi în natură ce urmează a fi remunerate cu 5.000 de acțiuni având valoare nominală de 25 lei/acțiune. Aporturile în natură, concretizate în aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare sunt evaluate pe bază de expertize tehnice la valoarea de 150.000 lei.

Aplicația nr.5

Se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni privind majorarea capitalului social:

a. Adunarea Generală extraordinară a acționarilor hotărăşte majorarea capitalului social prin emisiunea unui nou pachet de 5000 acțiuni cu valoarea nominală de 10 lei, care se vor achita ulterior în numerar.

b. Adunarea Generală extraordinară a asociaților hotărăşte majorarea capitalului social prin acceptarea unui nou aport în natură concretizat într-un camion evaluat la 80.000 lei; valoarea nominală totală a acțiunilor emise este de 100.000 lei.

c. O societate comercială hotărăşte majorarea capitalului social prin încorporarea următoarelor elemente de capitaluri proprii: rezerve statutare 6.000 lei, alte rezerve, profitul reportat 5.000 lei; în condițiile unui impozit pe dividende de 16%.

d. Adunarea Generală extraordinară a acționarilor hotărăşte majorarea capitalului social cu 10.000 lei prin compensarea unei datorii față de un furnizor.

Aplicația nr. 6

Adunarea generală a asociaților dintr-o societate comercială cu răspundere limitată întrunită la 01.04.N hotărește majorarea capitalului social existent de 200 lei, divizat în 20 de părți sociale având valoarea nominală de 10 lei fiecare, prin majorarea valorii fiecărei părți sociale, fiecare asociat urmând a efectua vărsământul său proporțional cu numărul de părți sociale deținute până la 30.06.N, dată la care se constată efectuarea integrală a vărsămintelor în conturile bancare ale societății.

Aplicația nr. 7

Adunarea generală a acționarilor hotărește majorarea capitalului social prin emisiunea a 1.000 de acțiuni care se vând în numerar la valoarea matematică (contabilă) a acțiunilor vechi. Capitalurile proprii ale societății, înainte de emisiune, sunt în valoare de 130.000 lei, iar capitalul social este divizat în 10.000 de acțiuni cu valoare nominală de 10 lei.

Aplicația nr.8

Se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:
a. Se hotărăşte diminuarea capitalului social cu 10.000 lei în vederea acoperirii unor pierderi reportate din exercițiile precedente.
b. In vederea reducerii capitalului social, o societate răscumpără în numerar 1.000 de acțiuni cu prețul de 4,5 lei/ acțiune, pe care, ulterior, le anulează. Valoarea nominală a acțiunilor anulate este de 5 lei.
c. In vederea reducerii capitalului social, o societate răscumpără cu numerar 1.000 de acțiuni cu prețul de 5,5 lei/acțiune, pe care, ulterior le anulează. Valoarea nominală a acțiunilor este de 5 lei/acțiune.
d. Un asociat se retrage din afacere şi i se restituie în numerar contravaloarea aportului social depus în sumă de 5.000 lei.

Aplicația nr.9

Dispuneți de următoarele informații privind societatea comercială "A" absorbant şi societatea comercială "B" absorbit: Societatea "A" : Capital social 1.000 acțiuni a 1 leu/acțiune; activ net contabil 3.000 lei; societatea "B" capital social 500 acțiuni a 2 lei/acțiune; activ net contabil 1.500 lei. Care este mărimea capitalului social subscris şi a primei de fuziune şi cum se înregistrează operațiunea la societatea absorbantă "A"?

Aplicația nr.10

Societatea absorbantă "A" are un capital social de 1.200 acțiuni a 1 leu/acțiune, rezerve la capital 300 şi deține la societatea absorbită "B" 100 acțiuni achiziționate la prețul de 1,08 lei/acțiune. Societatea absorbită "B" are un capital social de 500 acțiuni a 1 leu/acțiune şi rezerve la capital 100 lei. Cele 2 societăți fuzionează. Care este mărimea capitalului social şi al primei de fuziune şi cum se înregistrează în contabilitatea societății absorbante "A".

Aplicația nr.11

La 01.07.N-2 a fost achiziționat un mijloc de transport care a avut un cost de achiziție de 50.000 lei fără TVA şi TVA 19%. Acest mijloc de transport este supus unui regim de amortizare liniar în funcție de o durată normală de utilizare de 5 ani. La 31.12.N-1 acest mijloc de transport a fost reevaluat la 52.500 lei, iar la 31.12.N la 15.000 lei (valori juste, ținând cont de uzura fizică şi morală a mijlocului de transport respectiv).
Să se înregistreze reevaluările succesive prin:
- metoda modificării costului istoric şi a amortizării cumulate;
- metoda eliminării amortizării cumulate din valoarea contabilă brută.

Aplicația nr. 12

Se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:
a. Se constituie din profitul net al unității rezerve statutare în sumă de 8.000 lei;
b. Se încorporează la alte rezerve prime de emisiune în sumă de 10.000 lei;
c. Se constituie alte rezerve din profitul net al exercițiilor precedente în valoare de 12.000 lei;
d. Se constituie alte rezerve din profitul net curent în sumă de 7.000 lei;
e. Se încorporează la alte rezerve diferențe din reevaluare în sumă de 4.000 lei;
f. Se utilizează rezervele statutare pentru acoperirea pierderilor din anii precedenți în valoare de 30.000 lei.
g. Se încorporează în capitalul social rezerve statutare în valoare de 10.000 lei, în condițiile unui impozit pe dividende de 16%;
h. Se încorporează în capitalul social alte rezerve care nu au ca sursă de provenienţă profitul, în valoare de 8.000 lei;

Aplicația nr.13

La sfâşitul exercițiului financiar N, o societate comercială are venituri totale de 670.000 lei şi cheltuieli totale (exclusiv cu impozitul pe profit) de 540.000 lei. Din profitul obținut se constituie rezerve legale în limita posibilă (ştiind că societatea are un capital social de 200.000 lei şi rezerve legale constituite anterior de 34.000 lei), se constituie alte rezerve în sumă de 40.000 lei, iar restul se repartizează pentru dividende care se vor achita în exercițiul financiar N+1, reținându-se şi virându-se impozitul pe dividende de 16 %. Se achită dividendele nete în numerar şi se vizează impozitul pe dividende prin virament bancar.

Aplicația nr. 14

O societate comercială primeşte în contul bancar o subvenție de 60.000 lei pentru procurarea unui utilaj. După achiziționarea utilajului în valoare de 60.000 lei şi TVA 19% se achită prin ordin de plată datoria față de furnizorul de imobilizări. Durata normală de funcționare a utilajului este de 5 ani iar regimul de amortizare este cel liniar.

Se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea anuală şi trecerea la venituri a cotei-părți din subvenție.

Aplicația nr.15

Societatea comercială "Alfa" S.A. obține dreptul de a primi o subvenție pentru investiții în valoare de 30.000 lei. Ulterior se primeşte prin virament bancar subvenția respectivă. Din această subvenție se finanțează parțial, procurarea unui utilaj în valoare de 100.000 lei şi TVA 19%; durata normală de funcționare a utilajului este de 5 ani, amortizabil prin metoda liniară. După primul an de utilizare, utilajul fix respectiv este vândut la prețul de 90.000 lei şi TVA 19%. In aceste condiții se restituie prin virament bancar subvenția rămasă.
Se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea în primul an şi trecerea la venituri a cotei-părți din subvenția pentru investiții.

Aplicația nr. 16

Se constituie un provizion de 1.500 lei pentru penalități probabile. In anul următor sunt achitate în numerar penalități în sumă de 1.400 lei, iar provizionul se anulează.

Aplicația nr. 17

O societate comercială livrează în cursul anului produse finite la un preț de vânzare de 50.000 lei şi TVA 19%, costul de producție efectiv al acestor produse fiind de 20.000 lei. Pentru aceste produse societatea acordă garanții de 1 an. In exercițiul financiar precedent cheltuielile cu remedierile produselor aflate în garanție au fost în sumă de 4.000 lei iar veniturile obținute din vânzarea produselor cu termen de garanție au fost în valoare de 100.000 lei. În exercițiul curent s-au efectuat cheltuieli cu remedierea produselor aflate în garanție în sumă de 5.000 lei şi TVA 19%, sumă datorată unui prestator de servicii.

Aplicația nr. 18

O societate comercială pe acțiuni emite la 1.07.N, cu scadență la 30.06.N+1 un pachet de obligațiuni având valoarea nominală de 50.000 lei cu o dobândă anuală de 20% plătibilă la data rambursării împrumutului din emisiune de obligațiuni.

Aplicația nr. 19

O societate comercială emite 10.000 de obligațiuni care se vând la valoarea nominală de 1 leu/bucată. Dobânda anuală este de 45%. După un an şi jumătate obligațiunile se răscumpără la valoarea nominală, iar apoi se anulează. Se înregistrează şi plata dobânzii. Atât vânzarea cât şi cumpararea obligațiunilor, precum şi plata dobânzii se realizează în numerar.

Aplicația nr. 20

O societate comercială emite 1.000 de obligatiuni cu loterie la valoare nominală de 30 lei. La tragerea la sorți se acordă câştiguri în numerar de 2.000 lei. Ulterior, se răscumpără la bursă 100 de obligațiuni de 29 lei/bucată şi 200 de obligațiuni la prețul de 32 lei/bucată, care apoi se anulează. Toate decontările se fac în numerar.

Aplicația nr. 21

O societate comercială emite un pachet de 1.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 25 lei, care se vând prin bancă la prețul de 20 lei/ bucată. Obligațiunile se răscumpără în numerar după 2 ani, apoi se anulează. Primele de rambursare se amortizează în 2 tranşe anuale egale.

Aplicația nr. 22

O societate comercială emite 10.000 de obligațiuni cu o valoare nominală de 1 leu. Fără să ajungă la scadență, 5.000 de obligațiuni sunt răscumpărate de la bursă la prețul de 0,8 lei/bucată, iar cealaltă jumătate se răscumpără la prețul de 1,25 lei/bucată. După ce s-au răscumpărat în întregime, obligațiunile se anulează. Totodată, se înregistrează şi se plăteşte dobânda până la răscumpărarea lor în valoare de 2.000 lei. Toate decontările se fac în numerar.

Aplicația nr. 23

O regie autonomă beneficiază la 1.10.N, cu scadență la 31.12.N+1, de un credit extern garantat de stat de 30.000 USD, cursul valutar la data primirii creditului în contul de disponibili fiind de 2,25 lei/ USD. Cursul valutar la 31.12.N este de 2,22 lei/USD. Dobânda negociată este de 6% la creditul în valută plătibilă în ultima zi bancară a fiecărui exercițiu financiar. Cursul valutar la 31.12.N+1 este de 2,21 lei/ euro. Creditul extern garantat de stat se restituie la scadență.

Aplicația nr. 24

O societate comercială primeşte un credit bancar în devize pe 3 ani în valoare de 100.000 euro la cursul de 3,60 lei/euro care se restituie în 2 tranşe egale la sfârşitul fiecărui an. Dobânda anuală este de 10% şi se achită la sfârşitul fiecărui an. La sfârşitul primi an cursul este de 3,65 lei/euro iar la sfârşitul anului 2 cursul este de 3,50 lei/euro.

Aplicația nr. 25

O filială primeşte de la societatea mamă un împrumut pe 2 ani de 80.000 lei, care se restituie în 2 tranşe anuale egale. Dobânda anuală este de 10% şi se plăteşte la sfârşitul anului. Se înregistrează aceste operații în contabilitatea ambelor societăți.

Referințe bibliografice

1. Buşe G., Dicționarul complet al economiei de piață, Editura Societatea Informația, Bucureşti, 1944, pag.63

2. Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Editura CECCAR, Bucureşti, 2001, pag.101

3. Fătăcean Gh., Contabilitatea financiară a operațiunilor cu valori mobiliare, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2005, pag.32

4. Fukuyama F., Marea ruptură. Natura mamă şi refacerea ordinii morale, Editura Humanitas, Bucureşti, 2002, pag. 6

5. Mateş D., Matiş D. (coord.), Contabilitatea financiară a unităților economice, Editura MIRTON, Timişoara, 2006, pag 57

6 Pântea I.P (coord.), Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Ediția a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999, pag 49

7. Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 71

8. Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi standardele internaționale de contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 127

9. Pop C., Piețe financiare, Editura Tipovița, Cluj Napoca, 2002, pag. 64

10. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 60

11. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 1201, 1667

12 Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art.11, ct. 3, publicată în M.O. nr. 456/27.06.2002

13 Legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, republicată în M.O. nr. 1066/17.11.2004

14. OG nr 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale şi societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome, publicată în M.O. nr 536/1.09.2001

15. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

3

Contabilitatea activelor imobilizate

După studiul acestui capitol veţi fi capabili să:

- Identificaţi categoriile de imobilizări (necorporale, corporale şi financiare) în cadrul unei entităţi economice şi a importanţei pe care acestea o au în derularea activităţii;
- Evaluaţi şi să contabilizaţi operaţiunile curente cu activele imobilizate;
- Cunoaşteţi şi să aplicaţi metodele de amortizare a imobilizărilor necorporale şi corporale;
- Cunoaşteţi şi să stăpâniţi mecanismul ajustării valorii şi reevaluării imobilizărilor;
- Prezentaţi în situaţiile financiare anuale informaţiile privind imobilizările în concordanţă cu criteriile de recunoaştere şi evaluare;
- Rezolvaţi aplicaţii cu caracter practic privind problematica imobilizărilor.

3.1. Delimitări şi clasificări privind activele imobilizate

Desfăşurarea activităţii unei entităţi impune existenţa unei baze tehnico-materiale în cadrul căreia activele imobilizate au un rol economic important şi deţin o pondere semnificativă.

În definirea activelor imobilizate trebuie avută în vedere definirea unui activ conform IAS şi scopul pentru care el este utilizat.

Un ***activ*** reprezintă o resursă controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate.

Scopul utilizării este folosirea durabilă, în general, pe o perioadă mai mare de un an.

Activele imobilizate sunt reprezentate de elemente de activ, deţinute pe o perioadă mai mare de un an, fiind generatoare de beneficii economice viitoare pentru entitate.

Beneficiile economice viitoare sunt reprezentate de capacitatea activelor imobilizate de a contribui direct sau indirect la fluxuri viitoare de trezorerie sau echivalente de trezorerie.

Echivalentele de trezorerie sunt reprezentate de investiții financiare pe termen scurt uşor convertibile în numerar cu un risc nesemnificativ.

Pentru a fi recunoscute în situațiile financiare anuale, ca un activ, imobilizările trebuie să îndeplinească următoarele două cerințe:
1. posibilitatea de a contribui la beneficiile viitoare ale entității sub forma fluxurilor de trezorerie sau echivalente de trezorerie, şi
2. imobilizarea să aibă determinat un cost credibil.

Urmare a faptului că activele imobilizate se utilizează de o manieră ***durabilă*** ele ***se depreciază***, îşi pierd din valoare, datorită uzurii fizice sau morale, precum şi a diverşilor factori economici, sociali sau politici, impunându-se ajustarea valorii acestora pentru a putea fi recunoscute în situațiile financiare anuale.

Această ajustare a valorii activelor imobilizate trebuie privită sub două aspecte:
1. ajustare permanentă, definitivă, ireversibilă cunoscută sub denumirea generică de **amortizare**, şi
2. ajustare provizorie, reversibilă, temporară, cunoscută sub denumirea de ajustare pentru depreciere (pierdere de valoare).

Pentru menținerea activelor imobilizate, îndeosebi a celor de natură corporală la parametri tehnico-economici de exploatare şi la precizia în lucru se impune efectuarea de lucrări de întreținere şi reparații, ori de îmbunătățiri prin lucrări de modernizare care necesită un tratament contabil diferit.

Unele imobilizări corporale, cum sunt de exemplu ***terenurile*** nu se supun deprecierii ireversibile, iar prin exploatarea rațională a acestora îşi sporesc fertilitatea, mărindu-şi potențialul productiv.

Având în vedere diversitatea activelor imobilizate, regimul de exploatare a acestora, precum şi necesitățile de organizare şi conducere a evidenței lor se impune o structurare a activelor imobilizate. Această structurare se poate realiza după mai multe criterii, şi anume:

1. După ***natura economico-financiară*** a acestora, deosebim:[1]
a. imobilizări necorporale;
b. mobilizări corporale;
c. imobilizări în curs de execuție, necorporale şi corporale, şi
d. imobilizări financiare.

1 Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, 2004, pag. 123-235

2. După ***conținutul*** imobilizărilor, putem distinge:
a. imobilizări de natură financiară, cum ar fi: investițiile financiare, şi
b. imobilizări nefinanciare, cum ar fi: imobilizările necorporale; corporale şi cele în curs de execuție necorporale şi corporale.

3. După ***destinația*** activelor imobilizate, putem deosebi:
a) imobilizări profesionale, cum ar fi imobilizările care participă la realizarea activelor de bază ale activității unei entități, şi
b) imobilizări neprofesionale, cum ar fi cele care participă la realizarea (îndeplinirea) altor funcții ale unei entități decât cea de bază.

4. După modul cum sunt ***prezentate*** activele imobilizate ***în situațiile financiare anuale***, putem deosebi:
a. ***în bilanț***, imobilizările sunt prezentate la valori substractive, după deducerea mărimii deprecierii ireversibile şi reversibile din valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, şi
b. în ***notele explicative*** la situațiile financiare anuale, respectiv, Nota 1 „***Active imobilizate***". Acestea sunt prezentate în valori brute, cu indicarea modificărilor ca urmare a intrărilor şi ieşirilor acestora în cursul exercițiului financiar, precum şi cu prezentarea ajustărilor în cursul exercițiului.

Dacă avem în vedere doar activele imobilizate amortizabile, acestea sunt grupate conform Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe[2] în trei grupe, şi anume:
a. construcții;
b. nstalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații, şi
c. mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Impactul HGR nr. 2139/2005 asupra activelor imobilizate se va prezenta detaliat cu ocazia tratării activelor imobilizate corporale în prezenta lucrare.

2 H.G. 2139/2005, Catalogul privind clasificarea şi durata normală de funcționare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 46 din 13.01.2005, Partea I-a

3.2. Particularităţi privind evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor în contabilitate

3.2.1. Evaluarea imobilizărilor în contabilitate

Pentru a fi înregistrată în contabilitatea curentă şi recunoscută de situaţiile financiare anuale o imobilizare, ca de altfel orice alt activ al unei entităţi trebuie ***evaluată***. ***Evaluarea*** este procesul prin care se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în **Bilanţ**, în **Contul de profit şi pierdere** şi în **Notele explicative**, presupunând alegerea unei anumite baze de evaluare.[3]

Amintim, de asemenea, faptul că evaluarea se face ţinând seama de regulile generale de evaluare, dar şi de momentele principale când are loc aceasta.

Conform cadrului legislativ[4] şi precizărilor din literatura de specialitate evaluarea activelor imobilizate se face la următoarele valori:
A. **La intrarea activelor imobilizate în entitate:**

A_1. ***La valoarea de intrare*** *sau* ***contabilă***, care se diferenţiază în funcţie de modalitatea de procurare şi anume:

- cele achiziţionate cu titlul oneros se evaluează la ***preţ de cumpărare*** sau ***cost de achiziţie***, care cuprinde pe lângă preţul plătit furnizorului şi taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare, precum şi consumul de resurse pentru punerea imobilizării în stare de utilizare sau intrare în gestiunea entităţii.

Conform IAS 16, ***costul de achiziţie*** ar cuprinde şi costurile cu demontarea şi montarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, dacă pentru aceste consumuri se recunoaşte provizion pe baza IAS 33 „Provizioane, active şi datorii contingente", precum şi costurile îndatorării aferente împrumuturilor pentru finanţarea achiziţiei, excluzându-se toate reducerile comerciale primite.

- imobilizările obţinute din producţie proprie se evaluează la ***cost de producţie***. Acesta este format din preţul de achiziţie al materialelor consumate, din celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi din cote de cheltuieli indirecte raţional repartizate.

Conform OMFP nr. 1752/2005 şi IAS 2 nu se cuprind în costul stocurilor, ***fiind considerate cheltuieli ale perioadei***, următoarele cheltuieli: pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise; cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii lor într-o nouă fază de fabricaţie; regiile

3 Mihai Ristea, coordonator – Contabilitate financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, cap.2, subcapitol 2.

4 *** - Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Economice europene, M. Of. nr.1080 din 30.11.2005.

(cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi la locul final, precum şi costurile de desfacere.

Referitor la dobânda la capitalurile împrumutate pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație aceasta poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție.

Dacă dobânda se include în valoarea activelor aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

- imobilizările aduse în entitate ca aport în natură se evaluează la ***valoarea de aport***, stabilită de obicei de evaluatori autorizați, dacă acestea nu sunt noi, când valoarea de aport se stabileşte la valoarea din factură.
- imobilizările primite în entitate cu titlu gratuit sau sub formă de donații se evaluează la ***valoarea de utilitate***, care este determinată în funcție de prețul pieței, de utilitatea activului imobilizat, de starea şi locul unde se află acesta.

Este important a nu se confunda valoarea de utilitate cu valoarea de ***utilizare***. Prin aceasta din urmă se înțelege valoarea prezentă a fluxurilor viitoare de numerar estimate ce se aşteaptă să fie generate din vânzarea activului la sfârşitul perioadei sale de viață utilă.

- imobilizările intrate în entitate ca urmare a operațiunilor de leasing operațional se evaluează la ***valoarea reziduală plus taxele vamale***, dacă locatorul este nerezident sau numai la valoarea reziduală dacă locatorul este rezident.
- imobilizările intrate în entitate ca urmare a operațiunilor de ***leasing financiar se evaluează la minimul dintre valoarea justă şi valoarea actualizată a plăților minime de leasing***.

Valoarea justă **(Vj)** este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți şi aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unor tranzacții în care prețul este determinat în mod obiectiv.

Plățile minime de leasing **(Pml)** sunt acele plăți de-a lungul termenului de leasing pe care locatarul trebuie sau poate fi obligat să le efectueze, excluzând chiria contingentă, costul serviciilor şi impozitele pe care locatorul le va plăti şi care se vor rambursa acestuia:

- imobilizările intrate prin subvenții guvernamentale într-o entitate ***se evaluează la valoarea subvenției***, iar în cazul în care subvenția este reprezentată de transferul unui activ nemonetar, evaluarea se face la valoarea dată de ***valoarea justă*** sau ***de piață*** a activului imobilizat.
- imobilizările intrate în entitate ca urmare a unui schimb de imobilizări, se evaluează la ***valoarea justă a imobilizării intrate***, egală cu ***valoarea justă a imobilizării cedate***, fiind posibilă şi o diferență între aceste valori care se corelează (compensează) cu valoarea oricărei sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

Această ultimă modalitate de intrare a activelor imobilizate nu este promovată, în prezent, de legislația din țara noastră, deşi este agreată de Standardele Internaționale de Contabilitate, impunându-se în acest caz operațiuni de vânzare-cumpărare a acestor active imobilizate la entitățile în cauză.

B. Evaluarea activelor imobilizate cu ocazia inventarierii

Evaluarea elementelor de activ şi pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.[5]

Scopul principal al inventarierii este stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ şi pasiv a fiecărei entități în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Evaluarea activelor imobilizate cu ocazia inventarierii se face la ***valoarea actuală*** **(Vact)**, de ***utilitate*** cunoscută şi sub denumirea de ***valoare de inventar*** **(Vinv),** stabilită în funcție de utilitatea imobilizărilor, starea acestora şi prețul pieței.

Pentru imobilizările amortizabile pentru care s-a calculat amortizare şi s-au făcut ajustări pentru depreciere, evaluarea se face la ***valoarea contabilă netă*** **(Vcn)**, deducându-se din valoarea contabilă mărimea amortizării şi a ajustărilor.

Pentru ***titlurile imobilizate*** valoarea actuală sau de utilitate se stabileşte diferit în funcție de faptul dacă ***sunt*** sau ***nu cotate la bursă***.

Pentru ***cele cotate la bursă valoarea actuală*** se determină la nivelul ***cursului mediu al ultimei luni***, iar pentru ***cele necotate*** valoarea actuală este ***valoarea posibilă de negociere***.

Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate activele nu ar trebui înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor recuperabilă.

Valoarea recuperabilă **(Vr)** a unui activ este valoarea cea mai mare dintre prețul său net de vânzare şi valoarea de utilizare.

Prețul net de vânzare **(Pnv)** este suma ce se poate obține din vânzarea unui activ într-o tranzacție de preț determinat obiectiv între doi parteneri, din care s-ar deduce costurile legate de vânzare.

Valoarea de utilizare **(Vut)** este, după cum s-a mai precizat, valoarea prezentă a fluxurilor viitoare de numerar estimate, ce se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din vânzarea lui la sfârşitul perioadei sale de viață utilă.

5 OMFP nr. 1753 din 22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, publicat în M.O. nr. 1174 din 13.12.2004.

Când se constată că valoarea contabilă a unui activ imobilizat depăşeşte valoarea recuperabilă, deci valoarea care ar trebui recuperată prin folosirea sau vânzarea activului, diferența trebuie recunoscută ca o ***pierdere de valoare***. În asemenea situații valoarea activului imobilizat trebuie redusă la valoarea recuperabilă.[6]

C. Evaluarea la închiderea exercițiului financiar (la data bilanțului)

La închiderea exercițiului financiar imobilizările sunt evaluate la ***valoarea bilanțieră***, reprezentată de valoarea cu care acestea se recunosc în situațiile financiare anuale.

Fiind o valoare de închidere a exercițiului financiar, aceasta se compară cu valoarea contabilă sau valoarea contabilă netă, fiind posibile următoarele două situații:

1. Valoarea actuală de inventar **(VAinv)** să fie mai mare decât valoarea contabilă netă, rezultând un plus de valoare care conform cerințelor principiului prudenței nu se contabilizează.

2. Valoarea actuală de inventar este mai mică decât valoarea contabilă netă, situație în care rezultă un minus de valoare care se contabilizează astfel:

a. pe seama amortizării dacă deprecierea este ireversibilă, fiind generată de uzura fizică sau morală a activului, şi

b. prin ajustarea pentru deprecierea valorii imobilizării, dacă deprecierea este reversibilă.

Valoarea actuală a unei imobilizări se stabileşte în funcție de rata inflației comunicată de Institutul Național de Statistică, cu posibilitatea de ajustare în funcție de condițiile concrete în care se găseşte imobilizarea respectivă.

Activele imobilizate deținute de o entitate pot fi evaluate pe lângă cele prezentate şi la valoarea reziduală şi valoarea reevaluată.

Valoarea reziduală **(Vrez)** este reprezentată de valoarea netă ce se estimează că se poate obține prin cedarea unui activ imobilizat amortizabil la expirarea duratei sale de utilizare, după ce s-ar deduce cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia.

Dacă activul imobilizat este derecunoscut ca urmare a casării, valoarea reziduală s-ar calcula ca diferență între valoarea recuperărilor şi cheltuielile ocazionate de operațiunile de casare.

Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS/IFRS) iau în considerare mărimea valorii reziduale pentru determinarea valorii amortizabile a imobilizărilor supuse amortizării, însă reglementările actuale din țara noastră nu au în vedere valoarea reziduală pentru calculul mărimii amortizării acestor active.

6 Ibidem.

D. Evaluarea imobilizărilor la ieşirea din entitate

Pentru înregistrarea curentă a operațiilor economice generate de mişcări de natura ieşirii imobilizărilor se impune evaluarea acestora. În principiu, activele imobilizate sunt evaluate la ieşire din entitate la valoarea lor de intrare.

3.2.2. Necesitatea şi oportunitatea reevaluării activelor imobilizate în contabilitate

Reevaluarea imobilizărilor este operația economică în urma căreia valoarea contabilă a imobilizărilor este corelată cu valoarea actuală sau de inventar a acestora asigurându-se astfel înscrierea de date pertinente în situațiile financiare anuale, calculul de indicatori economico-financiari cât mai exacți, iar prin aceasta o informare cât mai fidelă a utilizatorilor de informații contabile. Pentru respectarea acestor cerințe de o deosebită importanță este stabilirea corectă a valorii reevaluate.

Valoarea reevaluată este valoarea stabilită în urma reevaluării activelor imobilizate, care are loc în baza hotărârilor guvernamentale, situație în care această valoare substituie valoarea avută până în prezent a activului imobilizat.

Reevaluările se bazează pe valoarea de piață. Dacă valoarea de piață nu poate fi identificată, cum este cazul echipamentelor foarte specializate, atunci trebuie să se folosească valoarea de înlocuire din care s-a scăzut amortizarea. Valoarea de înlocuire netă este o estimare a valorii de înlocuire din care s-a scăzut amortizarea.

Valoarea de înlocuire netă este o estimare a valorii de înlocuire mai puțin o deducere care să reflecte vârsta şi starea activului, pentru a se obține valoarea de utilitate pentru entitatea economică la data evaluării.

Înregistrarea în contabilitate a diferențelor din reevaluare se realizează în funcție de metoda acceptată pentru reflectarea valorii contabile de intrare reevaluată respectiv:

a) reevaluarea simultană a valorii brute a imobilizărilor corporale şi a amortizării cumulate (metoda valorii brute), care se utilizează atunci când, pentru că nu se poate determina valoarea justă de piață, se apelează la costul de înlocuire;

b) reevaluarea numai a valorii nete contabile (metoda valorii nete), care se utilizează atunci când se poate determina o valoare justă de piață pentru activul supus reevaluării.

În România, imobilizările corporale au fost reevaluate ultima dată în baza H.G. nr.1553/2003[7], acestea putând fi reevaluate la sfârşitul oricărui exercițiu financiar însă amortizarea aferentă diferenței în plus rezultată în urma reevaluării nu este deductibilă fiscal, dacă această operație nu a fost cuprinsă în bilanț la 31.12.2003.

Începând cu 01.01.2007 valoarea fiscală a terenurilor, precum şi valoarea fiscală ramasă neamortizată a imobilizărilor corporale este reprezentată de valoarea rămasă neamortizată la 31 decembrie 2006. Pentru determinarea valorii fiscale a terenuri-

7 H.G. nr. 1553 din 18.12.2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale şi stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 21 din 12.01.2004

lor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul imobilizărilor corporale amortizabile, vor fi luate în calcul şi reevaluările efectuate după data de 01.01.2007.

Problema reevaluării imobilizărilor corporale a fost detaliată cu ocazia tratării problemelor de capitaluri, respectiv a rezervei din reevaluare.

3.3. Evidența operativă şi analitică a imobilizărilor

Evidența operativă a imobilizărilor necorporale şi financiare se conduce pe fiecare fel de imobilizare, iar a celor corporale se organizează şi conduce la locurile de folosință a acestora, cu ajutorul formularului „***Listă de inventariere şi evidență a imobilizărilor corporale***".

Documentul se întocmeşte de către compartimentul contabilitate pe baza datelor din evidența analitică după care se predă responsabililor de la locurile de folosință pentru a opera mişcarea imobilizărilor corporale pe tot parcursul anului.

Pentru mişcarea imobilizărilor corporale în interiorul entității se întocmeşte documentul „***Bon de mişcare***".

Evidența operativă de la locurile de gestiune a imobilizărilor corporale serveşte pe lângă necesitățile de gestionare şi operațiunii de inventariere şi regularizare a rezultatelor inventarierii, precum şi pentru calculul şi contabilizarea amortizării asupra locurilor de folosință a imobilizărilor corporale.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale se organizează şi conducere pe fiecare obiect de evidență.

Prin ***obiect de evidență*** se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile sale, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă.

Pentru imobilizările corporale, contabilitatea analitică **se organizează distinct,** şi anume:
a. pentru terenuri se conduce contabilitatea analitică pe următoarele grupe: terenuri agricole; terenuri silvice; trenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri cu construcții, şi alte terenuri.
b. pentru celelalte imobilizări corporale contabilitatea analitică se ține pe fiecare obiect de evidență;
c. pentru imobilizările corporale în curs de execuție contabilitatea analitică se organizează pentru fiecare imobilizare în curs.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale poate fi realizată practic după una din următoarele **două posibilități**:
a. cu ajutorul documentelor: „***Registrul numerelor de inventar***" şi a „***Fişei imobilizării corporale***".[8] Ambele sunt documente tipizate fiind posibil a se completa după proceduri manuale sau automat cu echipamente electronice de evidență şi calcul.

8 OMFP nr. 424 din 03.03.1998 privind Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Editura Economică, Bucureşti, 1998, pag. 59-69

În principiu, „***Registrul numerelor de inventar***" se întocmeşte de compartimentul contabilitate, asigurându-se astfel controlul asupra existenței imobilizărilor corporale, atribuindu-se un număr de inventar fiecărui obiect de evidență a activului imobilizat, în ordinea succesivă a numerelor, corespunzător grupei din care face parte imobilizarea corporală.
De asemenea, formularul „***Fişa imobilizării corporale***" se întocmeşte de compartimentul contabilitate a entității, pentru fiecare element corporal sau pentru mai multe imobilizări corporale de acelaşi fel, dacă au aceeaşi valoare de intrare, au aceleaşi norme de amortizare şi sunt puse în funcțiune în aceeaşi lună.

În acest formular sunt înscrise date de identificare, codul de clasificare, cu indicarea grupei, subgrupei, clasei, subclasei, şi uneori a familiei pentru fiecare imobilizare, valoarea de intrare, durata normată, norma de amortizare, data punerii şi scoaterii din funcțiune.

b. „***Registrul pentru contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale***", folosit, de obicei de entitățile mici şi mijlocii. Prin conținutul său acest registru furnizează informații ce se oferă prin „Registrul numerelor de inventar" şi prin „Fişa imobilizării corporale".

3.4. Deprecierea activelor imobilizate

3.4.1. Deprecierea ireversibilă – Amortizarea activelor imobilizate

Amortizarea este procesul de recuperare treptată a valorii amortizabile a unui bun, de regulă pe parcursul duratei de viață utilă, prin includerea în cheltuielile exercițiului a unei părți din valoarea de amortizat sub forma amortismentului. Deci, amortizarea este un proces iar amortismentul este rezultatul acestui proces.

Amortizarea apare în cazul bunurilor (imobilizărilor) care sunt folosite în cadrul mai multor cicluri de exploatare (exerciții financiare) când, ca urmare a folosirii lor, se înregistrează deprecierea (ireversibilă) a valorii inițiale a acestora. Deprecierea ireversibilă a valorii unei imobilizări prin folosirea acesteia nu trebuie interpretată ca o pierdere de valoare[9] ci mai degrabă ca un transfer al valorii imobilizării respective asupra bunurilor şi serviciilor realizate cu ajutorul ei.

Amortismentul poate fi privit din trei puncte de vedere:

1. economic, după care amortismentul este o ***cheltuială*** a exercițiului în care se înregistrează;

9 Pierderea de valoare se înregistrează doar atunci când imobilizările respective nu sunt folosite productiv sau la întreaga capacitate.

2. financiar, deoarece valoarea de amortizat se recuperează prin includerea în preţul de vânzare al produselor, lucrărilor şi serviciilor realizate cu ajutorul imobilizării respective, fiind deci o ***resursă de finanţare*** a înlocuirii imobilizărilor uzate;

3. contabil, prin care amortismentul este un *activ rectificativ,* diminuând (corectând) valoarea de înregistrare a imobilizărilor respective pentru ca acestea să fie prezentate în bilanţ la aşa-numita "valoare netă contabilă"(diferenţa dintre valoarea de intrare, pe de o parte, şi amortismentul cumulat şi ajustările pentru depreciere, pe de altă parte).

Amortismentul imobilizărilor amortizabile se calculează pe baza unui plan de amortizare, din luna următoare punerii acestora în funcţiune şi până la data recuperării integrale a valorii lor de intrare, conform duratelor de viaţă utilă şi condiţiilor de utilizare a acestora, presupunând cunoaşterea următoarelor elemente:

- **Valoarea de amortizat** care poate fi reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau valoarea de utilitate, iar în unele cazuri chiar valoarea de înlocuire, sau o altă valoare substituibilă acestora.

- **Durata de utilizare**[10] a imobilizării. În acest context putem vorbi de două durate de utilizare:

- **durata normală de funcţionare** (**Dnf**), care este stabilită prin Hotărâre de Guvern[11] şi care este determinată după criterii de natură tehnică, economică, fiscală ş.a.

- **durata de viaţă utilă**, care este perioada în care entitatea estimează că va folosi în activitatea sa imobilizarea respectivă.

Prin urmare, pot să existe diferenţe între cele două valori, în ambele sensuri, însă dacă ar exista o asemenea situaţie, din punct de vedere fiscal, se recunoaşte amortismentul calculat în funcţie de durata normală de funcţionare şi nu cel contabil, calculat în funcţie de durata estimată de entitate. Deoarece în activitatea practică există, de regulă, egalitate între cele două valori, vom folosi termenul de durată normală de funcţionare.

- **Metodele (regimurile) de amortizare**:
- Amortizarea liniară;
- Amortizarea degresivă, şi
- Amortizarea accelerată.

Regimul de amortizare liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu durata normală de funcţionare a imobilizărilor respective.

10 Pentru anumite categorii de imobilizări, durata de utilizare este exprimată în funcţie de volumul de activitate.

11 Actualmente este în vigoare H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, M.O. nr. 46/13.01.2005

Amortismentul anual[12] (**Aa**) = Valoarea de amortizat (**Vi**) x cota liniară de amortizare **Regimul degresiv de amortizare** are două variante: *varianta AD1,* fără influența uzurii morale şi *varianta AD2,* cu influența uzurii morale.

(q_l), unde: $$\mathbf{q_l = \frac{1}{Dnf} \times 100}$$

Potrivit regimului degresiv de amortizare, **varianta AD1**, se includ în cheltuielile de exploatare valori variabile, mai mari în primii ani de utilizare a imobilizării corporale şi valori mai mici în ultima perioadă de viață a acesteia.

Astfel, în primul rând se determină cota degresivă de amortizare (q_d) prin multiplicarea cotei liniare (q_l) cu un coeficient (k) stabilit în funcție de durata normală de funcționare:

$$\mathbf{k} = \begin{Bmatrix} \mathbf{1,5} \text{ pentru } \mathbf{Dnf} \in [\mathbf{2,5}] \\ \mathbf{2,0} \text{ pentru } \mathbf{Dnf} \in [\mathbf{6,10}] \\ \mathbf{2,5} \text{ pentru } \mathbf{Dnf} > \mathbf{10} \end{Bmatrix}$$

Amortismentul anual se calculează prin aplicarea la valoarea rămasă de amortizat a cotei degresive de amortizare până în anul în care amortismentul calculat după regula de mai sus este mai mic sau egal cu amortismentul rezultat prin raportarea valorii de amortizat în anul respectiv la durata de funcționare rămasă. Din acel an şi până la terminarea duratei de funcționare amortismentul se va determina prin metoda liniară, adică prin împărțirea valorii rămase de amortizat la durata de funcționare rămasă.

În cazul în care se aplică metoda degresivă de amortizare, **varianta AD2**, valoarea de amortizat se recuperează într-o perioadă mai mică decât durata normală de funcționare, diferența fiind reprezentată de influența uzurii morale. Deci durata de amortizare efectivă (D_a) este mai mică decât durata normală de funcționare şi cuprinde o durată în care amortizarea se realizează în regim degresiv (D_d) şi durată în care amortizarea se realizează în regim liniar (D_l). Pentru a putea fi aplicată această metodă de amortizare, este necesar, potrivit legii, ca durata normală de funcționare să fie mai mare de 5 ani.

Algoritmul de calcul în cazul aplicării acestei metode este următorul:

1. determinarea duratei de amortizare în regim liniar (D_l):

$$\mathbf{D_1 = \frac{100}{q_d}}$$

12 Amortismentul lunar se determină, în oricare din metodele de amortizare existente, prin raportarea amortismentului anual la numărul de luni din an (12).

2. determinarea duratei totale de amortizare (D_a):
$\mathbf{D_a = Dnf - D_l;}$
3. stabilirea duratei de amortizare în regim degresiv[13] (D_d):
$\mathbf{D_d = D_a - D_l}$

Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcționare în cheltuielile de exploatare a unei amortisment de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale, urmând ca valoarea rămasă să se amortizeze liniar în anii de funcționare rămaşi până la terminarea duratei normale de funcționare.

Entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) pot utiliza următoarele metode de amortizare:

- Metoda liniară;
- Metoda degresivă, şi
- Metoda însumării cifrelor.

Amortizarea liniară este similară cu cea specifică întreprinderilor mici şi mijlocii, menționată mai sus.

Metoda degresivă de amortizare, este asemănătoare cu metoda omonimă aplicabilă de întreprinderile mici şi mijlocii, în sensul că se înregistrează în prima parte a duratei de amortizare un amortisment mai mare, urmând ca acesta să scadă în perioadele următoare. Totuşi, această metodă este diferită din punct de vedere al modului de calcul, având două variante, şi anume:

- fie se aplică o cotă constantă de amortizare (cota liniară) la o bază variabilă (valoarea rămasă de amortizat);
- fie se aplică o cotă variabilă de amortizare la o bază fixă (valoarea contabilă).

Metoda însumării cifrelor[14] este o variantă a metodei degresive care asigură înregistrarea unui amortisment anual descrescător pe parcursul duratei de viață utile. Practic această metodă presupune calculul unei cote de amortizare în fiecare an al duratei de amortizat, care se aplică la valoarea de amortizat (valoarea de intrare diminuată cu valoarea reziduală, dacă este cazul). Cota de amortizare anuală se determină după relația:

$$\mathbf{q_i = \frac{Dvu(i-1)}{\sum_{m=1}^{Dvu} m} = \frac{Dvu(i-1)}{\frac{Dvu \times (Dvu-1)}{2}}},$$

unde:
q_i – cota de amortizare din anul i, $i = \overline{1, Dvu}$;
Dvu – durata de viață utilă;

13 Pentru Dnf , deci pentru k = 2, durata de amortizare în regim degresiv este nulă ceea ce înseamnă că valoarea de amortizat se va recupera liniar într-o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare.

14 Această metodă mai este cunoscută şi sub denumirea de *metoda regresivă de amortizare.*

Menționăm că, în literatura economică mai există şi alte metode de amortizare, neaplicabile însă în momentul de față în țara noastră. Dintre acestea amintim **metoda progresivă,** care în fapt este inversul metodei însumării cifrelor, metodă prezentată anterior.

Prin urmare, metoda progresivă presupune înregistrarea unui amortisment anual crescător. Cota de amortizare ce se aplică la valoarea de amortizat (valoarea de intrare în patrimoniu) se determină în fiecare an al duratei de amortizat (durata de viață utilă) pe baza următoarei relații:

$$\mathbf{q_i} = \frac{\mathbf{i}}{\sum\limits_{\mathbf{m=1}}^{\mathbf{Dvu}} \mathbf{m}} = \frac{\mathbf{i}}{\frac{\mathbf{Dvu} \times (\mathbf{Dvu} - \mathbf{1})}{\mathbf{2}}}, \text{ unde:}$$

q_i – cota de amortizare din anul i, i = $\overline{1, Dvu}$;
Dvu – durata de viață utilă;

În ceea ce priveşte imobilizările corporale facem următoarele mențiuni[15]:

a. construcțiile se amortizează doar prin metoda liniară;

b. echipamentele tehnologice (maşini, unelte şi instalații, computere şi echipamente periferice) se amortizează prin oricare din metodele descrise mai sus;

c. în cazul celorlalte imobilizări amortizabile se poate aplica metoda liniară sau degresivă de amortizare.

De asemenea,

d. Diferența dintre mărimea amortismentului recalculat ca urmare a reevaluării imobilizărilor şi mărimea acestuia înainte de reevaluare se regularizează pe seama rezervelor din reevaluare;

e. Surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale nu poate majora capitalul social, el se contabilizează la rezerve ca şi componentă a capitalurilor proprii (OMFP nr. 1752/2005) sau se trece pe măsura folosirii imobilizărilor, ori la scoaterea lor din evidență a acestora asupra rezultatului reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare;

f. În cazul unei imobilizari corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, entitatea poate opta pentru recunoaşterea întregii valori ca şi cheltuială, la data punerii în funcțiune, sau pentru recuperarea acestei cheltuieli, treptat, prin intermediul amortizării;

15 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare art. 24, alin (4, 6, 10).

g. Terenurile nu se amortizează deoarece se consideră că acestea, prin utilizare, nu suferă deprecieri ireversibile ale valorii lor. Se amortizează însă amenajările de terenuri într-o perioadă de 10 ani.

Există în activitatea practică şi anumite **situații speciale**, prevăzute şi în legislația fiscală:

1. Amortizarea pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă – în cazul clădirilor şi a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide şi cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investițiilor pentru descopertă ;

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

a. din 5 în 5 ani la mine, cariere, extractii petroliere, precum şi la cheltuielile de investiții pentru descopertă;

b. din 10 în 10 ani la saline.

2. Amortizarea în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice – în cazul mijloacelor de transport achiziționate după data de 1 ianuarie 2004.

Imobilizările necorporale se amortizează, de regulă, prin metoda liniară într-o perioadă de până la 5 ani, cu excepția programelor informatice, care se amortizează pe o perioadă de 3 ani, şi a brevetelor, drepturilor de autor, licențelor, etc. care se amortizează liniar pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza şi metoda de amortizare degresivă (varianta AD1 – n.n.) sau accelerată[16].

În legătură cu imobilizările necorporale, potrivit OMFP nr. 1752/2005, precizăm următoarele:

a. În cazul în care cheltuielile de constituire şi/sau cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, profitul trebuie amânat la repartizare cu excepția situației în care mărimea rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu mărimea cheltuielilor neamortizate. Altfel spus, în cazul în care întreprinderea nu are rezerve disponibile pentru distribuire, mărimea rezultatului ce poate fi distribuit este egală cu mărimea rezultatului distribuibil din care se scade mărimea cheltuielilor menționate mai sus şi neamortizate;

b. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ – ca urmare a achiziției de către o întreprindere a acțiunilor altei entități, fondul comercial se amortizează în cadrul unei perioade de maximum 5 ani. De asemenea, întreprinderea poate decide,

16 Ibidem.

ca tratament alternativ, amortizarea fondului comercial şi într-o perioadă mai mare de 5 ani, fără a se depăşi însă durata de utilizare economică a activului; Din punct de vedere fiscal, amortizarea fondului comercial nu este recunoscută[17].

Important de menționat este faptul că legiuitorul nu recunoaşte din punct de vedere fiscal metoda degresivă de amortizare – varianta AD2 şi metodele de amortizare prevăzute în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS), cu excepția celei liniare.

Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor

În contabilitatea analitică amortizarea imobilizărilor este evidențiată la nivelul fiecărei categorii de bunuri.

Pentru reflectarea în contabilitatea sintetică a amortizării imobilizărilor se folosesc următoarele conturi:

a. Pentru imobilizările necorporale, contul sintetic de gradul I, 280 "**Amortizări privind imobilizările necorporale**", detaliat următoarele conturi sintetice de gradul II, operaționale:

2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire";
2803 "Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare";
2805 "Amortizarea concesiunilor, licențelor, brevetelor, mărcilor comerciale drepturilor şi activelor similare";
2807 "Amortizarea fondului comercial";
2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale".

b. Pentru imobilizările corporale, contul sintetic de gradul I, **281 "Amortizări privind imobilizările corporale"**, care se detaliază pe următoarele conturi operaționale de gradul II:

2811 "Amortizarea amenajărilor de terenuri";
2812 "Amortizarea construcțiilor";
2813 "Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor";
2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale".

Toate conturile de amortizări menționate sunt, după funcția contabilă, conturi de pasiv, rectificative ale valorii imobilizărilor amortizabile, care se creditează cu amortismentul calculat, şi se debitează cu amortismentul aferent imobilizărilor ieşite din gestiunea entității economice prin diverse modalități.

Soldul lor creditor reprezintă amortismentul aferent imobilizărilor, corporale sau necorporale existente în unitate la un moment dat.

În ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate a amortismentului calculat, prin aplicarea unui anumit regim de amortizare, aceasta se realizează în fiecare lună calendaristică, atât timp cât imobilizarea respectivă se află în patrimoniul unității şi nu este amortizată integral. Formula contabilă de înregistrare a amortismentului este:

17 Ibidem.

6811 **"Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"**	**=**	**%** **280** **"Amortizări privind imobilizările necorporale"** **281** **"Amortizări privind imobilizările corporale"**

3.4.2. Deprecierea conjuncturală – ajustări bilanțiere ale valorii activelor imobilizate

Conform OMFP nr. 1752/2005 ajustările de valoare sunt reprezentate de totalitatea corecțiilor care au în vedere reducerile valorii activelor individuale, determinate la data bilanțului, indiferent dacă reducerea este sau nu definitivă.

Ar rezulta, faptul, că ajustările de valoare pot fi permanente cunoscute sub denumirea de amortizări şi/sau provizorii, denumite ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

Ajustările de valoare se prezintă în bilanț ca şi deduceri clare din elementele de activ corespunzătoare.

Pierderea de valoare a imobilizărilor necorporale este considerată cheltuială în momentul determinării lor, de obicei la data bilanțului, şi venit în situația revenirii la valoarea înaintea deprecierii provizorii.

Aşa cum s-a menționat, pentru contabilizarea deprecierii imobilizărilor necorporale în cadrul grupei de conturi **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"** s-a instituit în cadrul contului **290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"**, conturile sintetice de gradul II, cu ajutorul cărora se conduce evidența deprecierii imobilizărilor necorporale.

EXEMPLE:
În legătură cu pierderea de valoare a imobilizărilor necorporale în contabilitate, sunt posibile următoarele operații:

1. Contabilizarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor necorporale, conform situației întocmite, la sfârşitul unui exercițiu financiar:

6813 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”**	**=**	**%** **2903** **„Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”** **2905** **„Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”** **2907** **„Ajustări pentru deprecierea fondului comercial”** **2908 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”**

2. Închiderea contului de cheltuieli cu ajustarea valorii imobilizărilor necorporale la sfârşitul exercițiului financiar, se înregistrează:

121 **„Profit sau pierdere”**	**=**	**6813** **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”**

3. Diminuarea deprecierii sau revenirea la valoarea inițială a valorii imobilizărilor necorporale, se contabilizează:

% **2903** **„Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”** **2905** **„Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”** **2907** **„Ajustări pentru deprecierea fondului comercial”** **2908** **„Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”**	**=**	**7813** **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**

4. Închiderea contului de venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor se contabilizează astfel:

7813 **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**	**=**	**121** **„Profit sau pierdere”**

Calculul şi înregistrarea ajustării pentru deprecierea valorii imobilizărilor necorporale asigură respectarea principiului prudenței şi fidelitatea datelor prezentate în situațiile financiare anuale.

Spre deosebire de ajustările de valoare ale activelor, provizioanele sunt destinate să acopere datorii a căror natură este clar definită şi care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea. Tocmai de aceea provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Reducerile provizorii ale imobilizărilor corporale, la data bilanțului, sunt tratate drept ***cheltuieli*** pentru ajustarea valorii acestora, iar eventuala revenire a acestor reduceri vor fi considerate ***venituri*** la data bilanțului.

Ajustările provizorii de valoare, tratate ca şi cheltuieli la data bilanțului sunt deductibile fiscal, iar veniturile din ajustările de valoare sunt impozabile .

Deprecierea valorii imobilizărilor corporale sau pierderea provizorie a valorii acestora la data bilanțului se contabilizează cu ajutorul structurii de conturi **291** „***Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale***", detaliat pe conturi sintetice de gradul II, operaționale, în funcție de felul imobilizărilor corporale şi cu contul **293 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"**, desfăşurat pe conturi sintetice de gradul II, operaționale, în funcție de natura imobilizărilor în curs de execuție.

EXEMPLU:

În contabilitate, în legătură cu pierderea provizorie de valoare a imobilizărilor corporale sunt posibile următoarele înregistrări contabile:

1. Înregistrarea pierderii provizorie de valoare a imobilizărilor corporale la 31.12. an N:

6813 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"**	**=**	**%** **2911** **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi a amenajărilor de terenuri"** **2912 „** **„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor"** **2913** **„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"** **2914 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale"** **2931** **„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție"**

2. Închiderea contului de cheltuieli pentru pierderea de valoare provizorie a imobilizărilor corporale, la data bilanțului la 31.12. an N, se contabilizează:

121 **„Profit sau pierdere”**	=	**6813** **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”**

3. Diminuarea sau revenirea pierderii de valoare a imobilizărilor corporale, în exercițiile financiare următoare anului N, se vor reflecta ca și venituri, prin înregistrarea:

% **2911** **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi a amenajărilor de terenuri”** **2912** **„Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”** **2913** **„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”** **2914** **„Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale”** **2931** **„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”**	=	**7813** **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**

4. Închiderea contului de venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, se înregistrează:

7813 **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**	=	**121** **„Profit sau pierdere”**

3.5. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

3.5.1. Structura şi criteriile de recunoaştere a imobilizărilor necorporale

Un activ necorporal este un activ nefinanciar, identificabil, nemonetar, fără suport material şi deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri, sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru a fi utilizat în scopuri administrative.

Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că generează beneficii economice viitoare entității şi costul acestuia poate fi măsurat în mod credibil.

Conform OMFP nr. 1752/2005 imobilizate necorporale sunt reflectate cu clasa a 2-a de conturi, grupa **20 „Imobilizări necorporale"**, care cuprinde următoarele conturi operaționale::

1. Cheltuielile de constituire, reflectate cu **contul 201**, cu aceeaşi denumire;

2. Cheltuielile de dezvoltare, oglindite cu **contul 203**, cu aceeaşi denumire;

3. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepția celor create intern de entitate, înregistrate cu ajutorul **contului 205**, cu aceeaşi denumire;

4. Fondul comerciale pentru care se utilizează contul **207 „Fond comercial"** cont sintetic de gradul I, dezvoltat pe două conturi operaționale de gradul II, respectiv: **2071 „Fond comercial pozitiv"** şi **2075 „Fond comerciale negativ"**;

5. Alte imobilizări necorporale, oglindite, cu **contul 208**, cu aceeaşi denumire, şi

6. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuție, înregistrate cu grupa de conturi **23 „Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări"**, în cadrul căreia s-sau nominalizat două conturi operaționale, respectiv, **233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție"** şi **234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"**.

Toate conturile menționate, până în prezent, au funcție contabilă de activ, cu excepția contului **2075 „Fond comercial negativ"**, care are funcția de pasiv, iar după conținutul economic sunt conturi de mijloace economice.

În calitatea de active imobilizate necorporale se supun deprecierii ireversibile sub forma amortizării şi deprecierii reversibile sub forma ajustării de valoare.

Pentru înregistrarea amortizării acestora în cadrul grupei de conturi **28 „Amortizări privind imobilizările"** s-au instituit şi nominalizat contul **280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"** cu următoarele conturi operaționale:

- **2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire";**
- **2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**
- **2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare".**
- **2807 „Amortizarea fondului comercial", şi**
- **2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale".**

Pentru contabilizarea pierderii temporale de valoare a imobilizărilor necorpoale ca urmare a deprecierii lor s-a nominalizat în cadrul grupei **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"**, contul **290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"**, cu următoarele conturi operaționale sintetice de gradul II:

- **2903 „Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de constituire";**
- **2905 „Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare";**
- **2907 „Ajustări pentru deprecierea fondului comerciale";**
- **2908 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale".**

Toate conturile din grupele **28 „Amortizări privind imobilizările"** şi **29 „Ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare a imobilizărilor"**, mai sus menționate, sunt conturi de pasiv, rectificative a valorii imobilizărilor necorporale.

Conform IAS **38 „Active necorporale"** toate cheltuielile pentru cercetare trebuie recunoscute drept cheltuieli, atunci când ele sunt efectuate, făcându-se, de asemenea, precizarea că următoarele cheltuieli nu dau naştere la un activ necorporal[18]:

a. cheltuielile cu înființarea unui nou domeniu sau a unei noi entități, respectiv, cheltuielile de constituire;
b. cheltuielile pentru specializări;
c. cheltuielile pentru publicitate şi/sau pentru promovarea unui nou produs;
d. cheltuielile cu mutarea sau reorganizarea unei păți sau a întregii entități.

3.5.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Aceste cheltuieli sunt ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități, fiind reprezentate de:

a. taxele şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare a entității;
b. cheltuielile privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni;
c. cheltuieli legate de înființarea şi extinderea activității entității;
d. diverse cheltuieli de această natură.

18 IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 987.

Dacă o entitate imobilizează (capitalizează) cheltuielile de constituire ca active necorporale, acestea se supun amortizării în cadrul unei perioade de maximum cinci ani, iar dacă cheltuielile de constituire capitalizate nu au fost integral amortizate nu se face distribuire de dividende, decât în situația în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi profitul reportat este cel puțin egal cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele capitalizate ca şi cheltuielile de constituire trebuie explicate în note.

EXEMPLE:
În contabilitate, în legătură cu cheltuielile de constituire capitalizate sunt posibile următoarele operațiuni contabile:

1. Depunerea de către acționari sau asociați, în casă sau la bancă, a sumelor de bani necesare finanțării cheltuielilor de constituire, în baza documentelor justificative, în sumă de 1.000 lei, se înregistrează:

%	=	462	1.000
5311 **„Casa în lei" şi/sau** **5121** **„Conturi la bănci în lei"**		**„Creditori diverşi"**	

2. Achitarea cheltuielilor de constituire pe baza documentelor justificative de casă şi/sau băncă, se înregistrează:

201	=	%	1.000
„Cheltuieli de constituire"		**5311** **„Casa în lei" şi/sau**	**400**
		5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**600**

3. Calculul şi înregistrarea anuală a amortizării cheltuielilor de constituire activate în bilanț, în sumă de 200 lei (1.000 lei : 5 ani = 200 lei/an), se înregistrează:

6811	=	2801	200
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		**„Amortizarea cheltuielilor de constituire"**	

4. Închiderea contului de cheltuieli de exploatare cu amortizarea cheltuielilor de constituire:

121 **„Profit sau pierdere”**	=	**6811** **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**200**

5. Ridicarea numerarului la bănci, în sumă de 1.000 lei conform cecului de numerar şi extrasului de cont necesar pentru plata acționarilor sau a asociaților care au avansat sume pentru finanțarea cheltuielilor de constituire, se înregistrează:

581 **„Viramente interne”**	=	**5121** **„Disponibil la bănci în lei”**	**1.000**

6. Intrarea numerarului în casieria entității conform Registrului de casă, se înregistrează:

5311 **„Casa în lei”**	=	**581** **„Viramente interne”**	**1.000**

7. Achitarea obligațiilor față de acționari sau asociați pentru sumele avansate, conform dispozițiilor de plată şi a Registrului de casă, se înregistrează:

462 **„Creditori diverşi”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**1.000**

8. Scoaterea din evidență (derecunoaşterea) a cheltuielilor de constituire amortizate integral după perioada de 5 ani, în cazul exemplificat se face, prin înregistrarea:

2801 **„Amortizarea cheltuielilor de constituire”**	=	**201** **„Cheltuieli de constituire”**	**1.000**

3.5.3. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Conform OMFP nr.1752/2005 aceste cheltuieli privesc aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățirii substanțiale, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

Aşa ar fi de exemplu:

a. proiectarea, construcția şi testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;
b. proiectarea uneltelor şi matrițelor care implică tehnologia nouă;

c. proiectarea, construcția şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
d. proiectarea, construcția şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Conform IAS 38 „Active necorporale", un activ necorporal provenit din dezvoltare este recunoscut numai dacă o entitate poate demonstra următoarele:
a. fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal, încât acesta să se poată utiliza sau vinde;
b. intenția de a finaliza acel activ necorporal pentru utilizare sau vânzare;
c. modul în care activul necorporal va genera posibile beneficii viitoare;
d. existența resurselor tehnice, financiare şi a altor resurse adecvate, pentru a duce la bun sfârşit dezvoltarea sa, în vederea utilizării sau vinderii activului necorporal;
e. abilitatea de a evalua cheltuiala atribuită activului necorporal în timpul dezvoltării sale.

Cheltuielile de dezvoltare sunt reflectate, în contabilitate, după cum s-a mai precizat, cu ajutorul **contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare"**, supunându-se amortizării pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

Dacă durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte cinci ani, acestea trebuie prezentate în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nici o distribuire de dividende, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele înregistrate la „Cheltuielile de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

EXEMPLE:
Imobilizările de această natură se pot realiza în regie proprie sau se pot achiziționa de la terți, impunând tratament contabil diferit, şi anume:

1. Consumul de materii prime, în sumă de 4.000 lei, conform bunurilor de consum, pentru finalizarea unui nou procedeu de turnare, realizat în mai multe perioade de gestiune, se contabilizează:

601 **„Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **„Materii prime"**	**4.000**

2. Consumul de materiale auxiliare, conform Fişei limită de consum, pentru realizarea procedeului de turnare, pentru suma de 2.000 lei, se contabilizează:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3012** **„Materiale auxiliare”**	**2.000**

3. Contabilizarea cheltuielilor cu drepturile salariale, în sumă de 3.000 lei, aferente personalului care a lucrat la finalizarea procedeului de turnare, conform situației de repartizare a salariilor, se înregistrează:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**3.000**

4. Recepția parțială a procedeului de turnare, la nivelul cheltuielilor efectuate la sfârșitul perioadei de gestiune, în sumă de 9.000 lei (4.000 lei 2.000+3.000 lei), se înregistrează:

233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	=	**721** **„Venituri din producția de imobilizări necorporale”**	**9.000**

5. Contabilizarea facturii unei unități de cercetare pentru prestațiile efectuate în vederea definitivării procedeului de turnare, în sumă de 1.000 lei și TVA 19 %, se înregistrează:

%	=	**404**	**1.190**
233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**		**„Furnizori de imobilizări”**	**1.000**
4426 „TVA deductibilă”			**190**

6. Recepția definitivă a procedeului de turnare, ca și imobilizare necorporală, în baza procesului-verbal de recepție, la valoarea de 10.000 lei (9.000 lei + 1.000 lei) și cu o durată de utilizare de 4 ani, se înregistrează:

203 **„Cheltuieli de dezvoltare”**	=	**233** **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	**10.000**

7. Calculul și înregistrarea amortizării anuale a cheltuielilor de dezvoltare, pe durata de utilizare a procedeului de turnare, de 4 ani (10.000 lei : 4 ani = 2.500 lei/an), se contabilizează:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2803** **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”**	**2.500**

8. Scoaterea din evidență a cheltuielilor de dezvoltare, după amortizarea completă a acestora, după cei 4 ani, se înregistrează: (2.500 lei/an x 4 ani = 10,000 lei)

2803 **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**	=	**203** **„Cheltuieli de dezvoltare"**	**10.000**

9. Scoaterea din evidență (derecunoaştere) a cheltuielilor de dezvoltare după trei ani de utilizare, se contabilizează:

%	=	**203**	**10.000**
2803 **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**		**„Cheltuieli de dezvoltare"**	**7.500**
6853 **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"**			**2.500**

3.5.4. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare

Aceste active necorporale pot fi aportate de acționari sau asociați, achiziționate sau dobândite pe alte căi, înregistrându-se ca şi imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție, după caz.

În termeni juridici ***concesiunile*** pot fi definite ca o convenție sau un contract prin care o persoană fizică sau juridică, denumită ***concesionar*** dobândeşte dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii, de exercitare a unor activități din partea unui ***concendent*** în schimbul unor beneficii. Deci, concesiunea este o imobilizare necorporală a cărei valoare este determinată de valoarea bunurilor sau serviciilor preluate cu titlul de concesiune.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinată pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită conform contractului.

În cazul în care contractul prevede plata unei chirii, şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primeşte concesiunea, se reflectă doar cheltuiala cu chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.

EXEMPLE:

În contabilitate, în legătură cu concesionarea unui zăcământ de substanță minerală utilă pentru o anumită perioadă de timp, de exemplu de 3 ani şi cu un preț negociat de 15.000 lei, cu achitarea redevenței anuale sunt posibile următoarele înregistrări:

1. Înregistrarea dreptului de exploatare a zăcământului la nivelul prețului negociat de 15.000 lei, conform contractului de concesionare:

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	**167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”**	**15.000**

2. Contabilizarea mărimii amortizării anuale a concesiunii, rezultată din raportarea valorii concesiunii la numărul de ani din contractul de concesionare, 15.000 lei : 3 ani = 5.000 lei/an, se face:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**5.000**

3. Achitarea redevenței anuale de 5.000 lei, prevăzută în contract, în baza Ordinului de plată şi a Extrasului de cont, se înregistrează:

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**5.000**

4. Scoaterea din evidență a concesiunii de exploatare a zăcământului de substanță minerală utilă la expirarea contractului, după cei 3 ani, se contabilizează:

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”	=	**205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**15.000**

Dacă contractul de concesionare prevede doar plata unei chirii, de 15.000 lei, în contabilitate sunt posibile următoarele înregistrări:

A. În contabilitatea concendentului:

1. Contabilizarea chiriei de 15.000 lei, cuvenite conform contractului:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**706** **„Venituri din redevenţă, locaţii de gestiune şi chirii”**	**15.000**

2. Încasarea chiriei în baza extrasului de cont, se înregistrează:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**15.000**

B. În contabilitatea concesionarului:

1. Primirea bunului în concesiune conform contractului

Debit: 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii similare” 15.000

2. Contabilizarea cheltuielilor cu chiria datorată, de 15.000 lei, conform contractului, făcând abstracţie de TVA:

612 „ **Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”**	=	**462** **„Creditori diverşi”**	**15.000**

3. Achitarea chiriei conform Ordinului de plată şi a Extrasului de cont, se înregistrează:

462 **„Creditori diverşi”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**15.000**

4. Închiderea contului de cheltuieli privind chiriile:

121 **„Profit sau pierdere”**	=	**612** **„Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”**	**15.000**

5. Restituirea bunului concesionat conform contractului de concesionare şi a procesului verbal de predare, se contabilizează:

Credit: 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii similare” 15.000

3.5.5. Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial apare, de regulă la consolidare şi reprezintă, conform codului comercial, partea din fondul de comerț, care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de activ, dar contribuie la menținerea sau dezvoltarea potențialului activității entității. Acesta este reprezentat de clientelă, vadul comercial, reputație, debuşeu, poziție geografică şi altele.

Din punct de vedere contabil, fondul comercial, este o imobilizare necorporală, care reprezintă orice exces al costului de achiziție peste interesul celui ce achiziționează la valoarea justă a activelor şi datoriilor identificabile la data tranziției.

În cazul când fondul comercial este tratat ca şi un activ, ca urmare a achiziției de către o entitate a acțiunilor altei entități, se au în vedere următoarele:

a. fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani;

b. entitățile pot amortiza fondul comercial într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

Fondul comercial negativ reprezintă orice exces, de la data tranzacției de schimb, al interesului achizitorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile, mai mare, peste costul de achiziție mai mic.

EXEMPLE:

În contabilitate, în legătură cu fondul comercial sunt posibile următoarele înregistrări:

1. Achiziționarea unui complex comercial, cu un cost de achiziție de 18.000 lei, din care fondul comercial reprezintă 3.000 lei, TVA 19 %, se înregistrează:

%	=	404	21.420
212		**„Furnizori de imobilizări"**	**15.000**
„Construcții"			**3.000**
2071			**3.420**
„Fond comercial pozitiv"			
4426			
„TVA deductibilă"			

2. Aportarea de către un asociat a unei clădiri ca şi aport în natură, în suma de 8.000 lei, pentru care s-a determinat şi fond comercial pozitiv, de 2.000 lei, se contabilizează:

%	=	456	10.000
212		**„Decontări cu acționarii/**	**8.000**
„Construcții"		**asociații privind**	**2.000**
2071		**capitalul"**	
„Fond comercial pozitiv"			

3. Calculul și înregistrarea amortizării anuale a fondului comercial pozitiv, adus ca aport în natură, în cadrul duratei de utilizare de 4 ani, se contabilizează: (2.000 lei : 4 ani = 500 lei/an)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"**	=	**2807** **„Amortizarea fondului comercial"**	**500**

4. Derecunoașterea (sau scoaterea din evidență) a fondului comercial complet amortizat, după cei 4 ani, se contabilizează: (500 lei/an x 4 ani = 2.000 lei)

2807 **„Amortizarea fondului comercial"**	=	**2071** **„Fond comercial pozitiv"**	**2.000**

5. Derecunoașterea fondului comercial amortizat parțial, după trei ani, se contabilizează:

%	=	**2071**	**2.000**
2807 **„Amortizarea fondului comercial"**		**„Fond comercial pozitiv"**	**1.500**
6583 **„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"**			**500**

Fondul comercial negativ apare doar în situațiile financiare anuale consolidate reprezentând, așa cum s-a mai precizat, diferența între valoarea justă mai mare și costul de achiziție mai mic, reflectându-se cu contul ***2075 „Fond comercial negativ"***, cont sintetic de gradul II, cont de pasiv. Acesta se reia la venituri în cadrul duratei de 5 ani, impunând următoarele înregistrări contabile:

1. Contabilizarea achiziției unei clădiri conform facturii în sumă de 20.000 lei, pentru care se identifică fond comercial negativ de 4.000 lei, TVA 19 %:

212 **„Construcții"**	=	**%**	**24.000**
		404 **„Furnizori de imobilizări"**	**20.000**
		2075 **„Fond comercial negativ"**	**4.000**

2. Contabilizat TVA aferent: (20.000 lei x 19 % = 3.800 lei)

4426 **„ TVA deductibilă"**	=	**404** **„Furnizori de imobilizări"**	**3.800**

3. Achitarea facturii furnizorului de imobilizări pentru care s-a calculat fond comercial negativ: (20.000 lei + 3.800 lei = 23.800 lei)

404 **„Furnizori de imobilizări"**	=	**5121** **„Disponibil la bănci în lei"**	**23.800**

3. Reluarea la venituri a fondului comercial negativ, în sumă de 4.000 lei:

2075 **„Fond comercial negativ"**	=	**7515** **„Venituri din fond comercial negativ"**	**4.000**

3.5.6. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

Această categorie de imobilizări necorporale este reprezentată de programele informatice şi de diverse alte imobilizări necorporale necuprinse în celelalte categorii de imobilizări necorporale prezentate până în prezent.

Programele informatice pot fi realizate în regie proprie de entitate sau achiziționate de la terți.

În general, programele informatice se amortizează pe o perioadă de cel mult 3 ani, chiar dacă ele se utilizează în continuare.

Contabilitatea altor imobilizări necorporale se conduce cu contul 208 „***Alte imobilizări necorporale***", iar amortizarea acestora cu ajutorul contului 2808 „***Amortizarea altor imobilizări necorporale***".

EXEMPLE:

În contabilitate, în legătură cu alte imobilizări necorporale sunt posibile următoarele înregistrări:

1. Procurarea de componente ale programelor informatice, în sumă de 5.000 lei, TVA 19 %, conform facturii, urmând a fi finalizate în entitate, se înregistrează:

%	=	**404**	**5.950**
233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție"**		**„Furnizori de imobilizări"**	**5.000**
4426 **„TVA deductibilă"**			**950**

2. Înregistrarea drepturilor salariale ale personalului ce a lucrat la finalizarea programelor informatice, conform situației de repartizare a salariilor, în suma de 4.000 lei, se contabilizează:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**4.000**

3. Recepția definitivă a programului informatic în baza procesului-verbal, în sumă de 9.000 lei (5.000 lei + 4.000 lei), se înregistrează:

208 **„Alte imobilizări necorporale”**	=	**233** **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	**9.000**

4. Aportarea în natură de programe informatice de către acționari sau asociați, conform subscrierilor și proceselor-verbale de predare-primire, în valoare de 6.000 lei, se înregistrează:

208 **„Alte imobilizări necorporale”**	=	**456** **„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”**	**6.000**

5. Depunerea de către entitate de programe informatice ca și aport la formarea capitalului altor entități, în baza subscrieri și a procesului verbal de predare-primire în sumă de 4.000 lei, se înregistrează:

261 **„Acțiuni deținute la entități afiliate”** sau **263** **„Interese de participare”** sau **265** **„Alte titluri imobilizate”**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale”**	**4.000**

6. Retragerile din societate de alte imobilizări necorporale, de către acționari sau asociați, urmare a condiționării acestei situații la subscriere, pentru 6.000 lei, se înregistrează:

456 **„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale”**	**6.000**

7. Calculul și înregistrarea amortizării programelor informatice, recepționate la valoarea de 9.000 lei, cu durată de 3 ani, se înregistrează: (9.000 lei : 3 ani = 3.000 lei/an):

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind imobilizările”**	=	**2808** **„Amortizarea altor imobilizări necorporale”**	**3.000**

8. Derecunoaşterea altor imobilizări necorporale amortizate integral, în baza procesului-verbal de scoatere din evidență după cei trei ani, se înregistrează: (3.000 lei x 3 ani = 9.000 lei):

2808 **„Amortizarea altor imobilizări necorporale”**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale”**	**9.000**

9. Derecunoaşterea altor imobilizări necorporale amortizate parțial, după un an, în baza procesului-verbal de scoatere din evidență, se înregistrează: (9.000 lei – 3.000 lei = 6.000 lei)

%	=	**208**	**9.000**
2808 **„Amortizarea altor imobilizări necorporale”**		**„Alte imobilizări necorporale”**	**3.000**
6583 **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”**			**6.000**

3.5.7. Contabilitatea avansurilor şi imobilizărilor necorporale în curs de execuție

Pentru executarea în antrepriză a imobilizărilor necorporale furnizorii pot beneficia de avansuri din partea beneficiarilor.

Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evaluându-se la cost de producție sau de achiziție, după caz. Contabilitatea acestora se realizează, după cum s-a mai precizat, cu grupa **23 „Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări”**, în cadrul căreia s-au nominalizat cele două conturi operaționale sintetice de gradul I, respectiv:

- **233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, şi**
- **234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”.**

În legătură cu imobilizările necorporale în curs de execuție sunt posibile următoarele înregistrări:

1. Conform contractului şi extrasului de cont se acordă avans în sumă de 6.000 lei, unui furnizor de imobilizări necorporale, contabilizându-se, prin înregistrarea:

234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**6.000**

2. Se primeşte factura de la furnizorul de imobilizări necorporale, în sumă de 12.000 lei, TVA 19 %, contabilizându-se, prin înregistrarea:

%	=	404	14.280
233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”	12.000
4426 „TVA deductibilă”			2.280

3. Se achită furnizorul de imobilizări, în baza extrasului de cont, ținând seama de avansul acordat: (14.280 lei – 6.000 lei = 8.280 lei)

404	=	%	14.280
„Furnizori de imobilizări”		234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”	6.000
		5121 „Conturi la bănci în lei”	8.280

4. Consum de alte materiale în sumă de 2.000 lei, conform Bonurilor de consum, folosite la finalizarea imobilizărilor necorporale, se înregistrează:

6028	=	3028	2.000
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

5. Se contabilizează drepturile salariale ale personalului care a lucrat la finalizarea imobilizării necorporale, conform Situației de repartizare a salariilor, în sumă de 6.000 lei:

641	=	421	6.000
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

6. Se înregistrează la sfârșitul perioadei de gestiune imobilizarea necorporală în curs de execuție rezultată din consumul de resurse a entității, conform Procesului-verbal de recepție: (2.000 lei + 6.000 lei = 8.000 lei):

233	=	721	8.000
„Imobilizări necorporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”	

7. Recepția imobilizării necorporale în curs de execuție ca și cheltuială de dezvoltare imobilizată, se contabilizează: (12.000 lei + 8.000 lei = 20.000 lei)

203	=	233	20.000
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Imobilizări necorporale în curs de execuție”	

8. Recepția imobilizării necorporale în curs de execuție ca și program informatic, se contabilizează în baza Procesului-verbal de recepție, (12.000 lei + 8.000 lei = 20.000 lei):

208 **„Alte imobilizări necorporale”**	=	**233** **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	**20.000**

Conform OMFP nr. 1752/2005 şi a IAS 38 „Active necorporale”, un element necorporal raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.

De asemenea, conform aceloraşi reglementări, cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ necorporal după cumpărare sau finalizare în regie proprie, se recunoaşte ca şi cheltuială în perioada în care se efectuează, însă acestea pot majora costul activului necorporal dacă generează beneficii economice viitoare peste performanțele prevăzute inițial, şi dacă acestea pot fi măsurate credibil.

În bilanț, activele imobilizate se prezintă la valoarea lor de intrare în entitate diminuată cu amortizările cumulate şi cu ajustările de valoare.

3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale

3.6.1. Structura şi criteriile de recunoaştere

Un activ corporal este o resursă care poate fi încadrat în categoria imobilizărilor corporale, atât conform Directivelor Economice Europene cât şi IAS 16 „Terenuri şi mijloace fixe", dacă sunt reprezentate de active care:

a. sunt deținute de o entitate /întreprindere, pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative, şi

b. este posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Față de aceste două condiții de încadrare a unui activ în categoria imobilizărilor corporale, referențialul românesc prevede şi o a treia condiție:

c. au valoarea mai mare decât limita prevăzută de reglementările legale în vigoare[19] (în prezent, valoarea minimă pentru încadrarea unui activ în categoria imobilizărilor corporale este de 1.800 lei).

Pentru aplicarea unui tratament financiar contabil corect al imobilizărilor corporale se impune clarificarea următorilor termeni:

1. ***Durata de viață utilă*** reprezintă:

a. perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării, sau

b. numărul unităților de produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

2. ***Amortizarea*** este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

3. ***Valoarea amortizabilă*** este costul activului sau o altă valoare substituită costului în situațiile financiare anuale, din care s-a scăzut valoarea reziduală.

4. ***Costul*** reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea unui activ, la data achiziției sau construcției acestuia.

5. ***Valoarea reziduală*** reprezintă valoarea netă pe care o entitate estimează că o va obține pentru un activ la sfârşitul duratei de viață utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cedare estimate.

19 H.G. nr. 105 din 31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, M.O. nr. 3 din 12.02.2007.

6. ***Valoarea justă*** reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

7. ***Pierderea de valoare*** este reprezentată de diferența dintre valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă.

8. ***Valoarea contabilă*** este reprezentată de valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț după scăderea amortizării cumulate până la acea dată, precum şi a pierderilor cumulate din depreciere.

9. ***Valoarea recuperabilă*** este maximul dintre prețul net de vânzare şi valoarea de utilizare:

- ***prețul net de vânzare*** este valoarea ce se poate obține din vânzarea unui activ de bunăvoie, între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv, după scăderea costurilor directe de vânzare;

- ***valoarea de utilizare*** este valoarea prezentă a fluxurilor de numerar viitoare estimată, care se apreciază să fie generată din utilizarea continuă a unui activ şi din vânzarea lui la sfârşitul perioadei sale de viață utilă.

10. ***Valoarea reevaluată*** sau ***actuală*** este valoarea stabilită în urma operațiunii economice de reevaluare a imobilizărilor conform hotărârii guvernului, valoare care înlocuieşte valoarea de intrare sau contabilă a unei imobilizări. Această valoare se stabileşte în funcție de rata inflației comunicată de Institutul Național de Statistică, cu posibilitatea de ajustare în funcție de condițiile în care se găseşte imobilizarea reevaluată.

Un activ corporal este recunoscut în situațiile financiare anuale ca activ atunci când:

a. este posibilă generarea către entitate (întreprindere) de beneficii economice viitoare aferente activului, şi

b. costul activului poate fi măsurat credibil.

În practica entităților economice apar cazuri de achiziții de imobilizări corporale cu scopul sporirii gradului de siguranță sau de protecție a mediului, care nu cresc în mod direct beneficiile economice viitoare, dar sunt necesare pentru ca entitatea să poată funcționa şi să obțină beneficii de la celelalte imobilizări corporale, îndeplinind criteriile de recunoaştere ca active.

Un element al imobilizărilor corporale care este recunoscut ca activ trebuie măsurat inițial la costul său, iar cheltuielile ulterioare, aferente unui element de natura imobilizărilor corporale care a fost deja recunoscut trebuie adăugate valorii contabile a activelor, deci capitalizate numai dacă se estimează că entitatea va obține beneficii economice viitoare suplimentare față de performanțele estimate inițial. În caz con-

trar toate cheltuielile ulterioare trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care ele au fost suportate.

Conform OMFP nr. 1752/2005, imobilizările corporale cuprind: terenuri; construcții; instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale; imobilizări corporale în curs de execuție şi avansuri acordate pentru imobilizări corporale.

Această structură este deosebit de importantă pentru organizarea evidenței operative, a contabilității analitice şi a reflectării mişcării acestora în contabilitatea sintetică, precum şi a prezentării în situațiile financiare anuale.

Față de această structurare a imobilizărilor corporale în H.G. nr. 2139 /2004[20] se realizează o grupare doar a mijloacelor fixe, în: construcții; instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale, fără a se asigura o armonizare şi un conținut unitar pentru fiecare din cele două acte normative.

Conform OMFP nr. 1752/2005 pentru înregistrarea operațiilor privind imobilizările corporale s-au instituit şi nominalizat următoarele conturi:

a. pentru urmărirea existenței şi mişcării lor s-a rezervat grupa **21 „Imobilizări corporale"**, cu următoarele conturi operaționale sintetice de gradul I sau II:

- **211 „Terenuri şi amenajări de terenuri" cu două conturi operaționale, sintetice de gradul II:**
- **2111 „Terenuri" şi**
- **2112 „Amenajări de terenuri";**
- **212 „Construcții";**
- **213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații",** cu următoarele conturi operaționale de gradul II
- **2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)";**
- **2132 „Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare";**
- **2133 „Mijloace de transport", şi**
- **2134 „Animale şi plantații".**
- **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale".**

b. Pentru imobilizările în curs, s-a afectat grupa 23, cu aceeaşi denumire, în cadrul căreia s-au nominalizat şi simbolizat două conturi operaționale, sintetice de gradul I, respectiv:

- **231 „Imobilizări corporale în curs de execuție", şi**
- **232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale".**

20 H.G.R. nr. 2139/2004, Catalog privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, M. Of nr. 46 din 13.01.2005

Toate conturile din grupa **21 „Imobilizări corporale”** şi din grupa **23 „Imobilizări corporale în curs de execuție”** sunt conturi de activ după funcțiunea contabilă, conturi de mijloace economice după conținutul economic.

c. Pentru calculul, înregistrarea şi urmărirea deprecierii ireversibile a imobilizărilor corporale s-a rezervat în cadrul grupei **28 „Amortizări privind imobilizările”**, structura **281 „Amortizări privind imobilizările corporale”**, cu următoarele conturi operaționale: sintetice de gradul II:

- **2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”;**
- **2812 „Amortizarea construcțiilor”;**
- **2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”;**
- **2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”.**

d. Pentru calculul, înregistrarea şi urmărirea pierderii de valoare a imobilizărilor corporale s-a rezervat în cadrul grupe **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderilor de valoare a imobilizărilor”**; în cadrul căreia s-au nominalizat şi simbolizat următoarele conturi operaționale: sintetice de gradul II:

- **2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”;**
- **2912 „Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”;**
- **2913 „Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”;**
- **2914 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale”.**

Toate conturile din grupa **28 „Amortizări privind imobilizările”** şi din grupa **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”** sunt conturi de pasiv după funcțiunea contabilă şi conturi rectificative a valorii imobilizărilor corporabile după conținutul economic.

3.6.2. Contabilitatea terenurilor şi amenajărilor de terenuri

Conform OMFP nr. 1752/2005, contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii:
a. ***terenuri***;
b. ***amenajări de terenuri***.

Amenajările de trenuri ar consta în: racordarea amenajărilor la sistemul de alimentare cu energie, apă, lucrările de acces, împrejmuirile, amenajarea lacurilor, bălților etc.
Contabilitatea acestor active imobilizate se conduce, după cum s-a precizat, cu contul sintetic de gradul I, **211 „Terenuri şi amenajări de terenuri"**, detaliat pe două conturi operaționale de gradul II, respectiv **2111 „Terenuri"** şi **2112 „Amenajări de terenuri**".

Terenurile nu se amortizează pe motiv că nu se consumă prin exploatare şi nu au o durată limitată de utilizare, iar pe măsura folosirii raționale a acestora îşi sporesc fertilitatea şi valoarea, însă amenajările de terenuri se supun amortizării, utilizându-se în acest sens contul **2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri"**, dar ambele se supun ajustărilor pentru depreciere, pentru pierderea de valoare, folosindu-se pentru aceasta contul **2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"**.

EXEMPLE:

În contabilitate, în legătură cu terenurile şi amenajările de terenuri sunt posibile diverse operații, cum ar fi:

1. Aportarea de terenuri în sumă de 5.000 lei şi amenajări de terenuri în sumă de 12.000 lei de către acționari sau asociați, ca urmare a subscrierilor în natură, şi a preluării lor conform Procesului-verbal de predare-primire, se înregistrează:

%	=	456	17.000
2111 „Terenuri"		**„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	**5.000**
2112 „Amenajări de terenuri"			**12.000**

2. Achiziționarea de terenuri în baza hotărârii AGA şi a facturilor, în valoare de 20.000 lei şi TVA 19 %, se contabilizează[21]:

21 În cazul în care ambele entități sunt plătitoare de TVA, se înscrie TVA-ul în factura dar se aplică prevederea "taxare inversă", efectuându-se înregistrarea 4426 = 4427 pentru TVA aferentă cumpărilor de terenuri şi construcții.

%	=	**404**	**23.800**
2111		**„Furnizori de imobilizări”**	**20.000**
„Terenuri”			
4426			**3.800**
„TVA deductibilă”			

3. Primirea de terenuri sub formă de donații, conform documentelor justificative şi a procesului-verbal de predare-primire, evaluată la valoarea justă, de 13.000 lei, se contabilizează:

2111	=	**133**	**13.000**
„Terenuri”		**„Donații pentru investiții”**	

4. Recepția amenajărilor de terenuri realizate cu forțe proprii, pe parcursul mai multor perioade de gestiune, cunoscând că până la începutul lunii valoarea acestora era de 16.000 lei, iar în cursul lunii s-au mai executat lucrări pentru 3.000 lei, se înregistrează:

2112	=	**%**	**19.000**
„Amenajări de terenuri”		**231**	**16.000**
		„Imobilizări corporale în curs	
		de execuție”	**3.000**
		722	
		„Venituri din producția de	
		imobilizări corporale”	

5. Contabilizarea terenurilor preluate în leasing financiar conform contractului de leasing, la valoarea de 30.000 lei, se înregistrează:

2111	=	**167**	**30.000**
„Terenuri”		**„Alte împrumuturi şi datorii**	
		asimilate”	

6. Înregistrarea valorii în plus rezultată în urma reevaluării terenurilor în sumă de 4.000 lei şi amenajărilor de terenuri în sumă de 5.000 lei, se contabilizează:

%	=	**105**	**9.000**
2111		**„Rezerve din reevaluare”**	**4.000**
„Terenuri”			**5.000**
2112			
„Amenajări de terenuri”			

7. Aportarea de către o entitate de terenuri ca aport în natură la capitolul social al altei entități, în baza subscrierii, evaluate la valoarea contabilă de 7.000 lei, se contabilizează:

% **261** **„Acțiuni deținute la entități afiliate”** sau **263** **„Interese de participare”** sau **265** **„Alte titluri imobilizate”**	=	**2111** **„Terenuri”**	**7.000**

8. Restituirea către un asociat care iese din entitate a terenului aportat de către acesta ca aport în natură, în sumă de 8.000 lei, se contabilizează:

456 **„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”**	=	**2111** **„Terenuri”**	**8.000**

9. Contabilizat deprecierea terenurilor ca urmare a situației întocmită la sfârşitul exercițiului financiar, în sumă de 5.000 lei, se înregistrează:

6813 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”**	=	**2911** **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”**	**5.000**

10. Se calculează şi se înregistrează amortizarea amenajărilor de terenuri, conform situației de calcul şi înregistrare a amortizării, cunoscând că valoarea amortizabilă a acestora este de 18.000 lei, iar durata normală de utilizare 10 ani (18.000 lei : 10 ani = 1.800 lei/an):

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2811** **„Amortizarea amenajărilor de terenuri”**	**1.800**

11. Se contabilizează la sfârşit de exercițiu financiar diminuarea deprecierii unei amenajări de terenuri conform situației elaborate, pentru suma de 2.000 lei:

2911 **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”**	=	**7813** **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**	**2.000**

12. Se scoate din evidență după 6 ani o amenajare de terenuri, cu durata de 10 ani, conform Procesului-verbal de scoatere din folosință a amenajării, știind că valoarea amortizabilă este de 18.000 lei, reflectată prin înregistrarea: (18.000 lei – 6 ani x 1.800 lei/an = 7.200 lei):

%	=		
		2112	**18.000**
2811		**„Amenajări de terenuri"**	**10.800**
„Amortizarea amenajărilor de terenuri"			**7.200**
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"			

3.6.3. Contabilitatea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor, mobilierului, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și altor active corporale

3.6.3.1. Documente utilizate cu privire la mijloacele fixe

Pentru înregistrarea în evidență a imobilizărilor corporale de natura celor menționate se întocmesc următoarele documente justificative:

1. ***Proces-verbal de recepție***, întocmit pentru utilajele și instalațiile achiziționate care nu necesită montaj și nici probe tehnologice, cum ar fi: mijloacele de transport, animalele de muncă, plantațiile etc., și care se consideră imobilizările corporale la achiziția, trecerea lor în categoria animalelor de muncă sau a intrării pe rod a plantațiilor.

2. ***Proces-verbal de recepție provizorie***, întocmit pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj, dar nu necesită probe tehnologice, precum și pentru clădirile și construcțiile care nu deservesc procese tehnologice și care se consideră puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției.

3. ***Proces-verbal de punere în funcțiune***, care se completează în cazul utilajelor și instalațiilor care necesită montaj și probe tehnologice, precum și pentru clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice. Aceste imobilizări se consideră puse în funcțiune la data terminării probelor tehnologice.

4. ***Proces-verbal de recepție finală***, care se întocmește pentru sondele folosite în extracția țițeiului, gazelor naturale și pentru sondele provenite din lucrări geologice care au dat rezultate. Aceste imobilizări se consideră puse în funcțiune la data intrării la producție.

5. ***Proces-verbal de predare-primire***, care se întocmeşte în baza contractului de concesionare sau locații de gestiune sau cu ocazia închirierii acestore imobilizări corporale.

6. ***Bon de mişcare a imobilizărilor corporale***, întocmit în cazul mişcărilor interne a mijloacelor fixe, în cadrul aceleiaşi entități.

7. ***Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe***, întocmit de către comisia de casare cu ocazia scoaterii definitive din evidență aacestora.

8. ***Proces-verbal de trecere a animalelor de muncă în categoria animalelor la îngrăşat.***

Documentele menționate îndeplinesc următoarele funcții:

- documente justificative de înregistrare în evidența operativă şi în contabilitatea analitică;
- document de constatare a stadiului în care se află realizarea unui obiectiv de investiții;
- document de apreciere a calității lucrărilor de investiții;
- documente de aprobare a recepției imobilizărilor corporale;
- documente de constatare a îndeplinirii condițiilor de aprobare a recepției provizorii a unor obiecte de investiții;
- documente de punere în funcțiune sau de recepție finală;
- document de constatare a îndeplinirii condițiilor de scoatere din evidență.

3.6.3.2. Contabilitatea intrării imobilizărilor corporale

Intrarea în gestiunea unei entități a imobilizărilor corporale, se realizează prin mai multe modalități, însă distinct pentru cele ce aparțin entității, față de cele ce aparțin altor entități şi care nu sunt recunoscute în bilanț.

Dintre **modalitățile de intrare** în gestiune a activelor corporale care aparțin entității amintim:

1. Aporturi de imobilizărilor corporale de către acționari sau asociați ca urmare a subscrierilor în natură, constând, de exemplu, în: clădiri în valoare de 20.000 lei; maşini şi utilaje, în valoare de 14.000 lei; aparatură de măsurat şi control, în valoare de 8.000 lei, mijloace de transport în valoare de 6.000 lei; animale şi plantații, în valoare de 15.000 lei, aparatură birotică în valoare de 5.000 lei. Toate imobilizările corporale menționate au fost evaluate de un evaluator autorizat şi predate entității în baza Procesului-verbal de predare-primire, reflectându-se în contabilitate:

%	=	456	68.000
212 „Construcții”		**„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”**	**20.000**
2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			**14.000**
2132 „Aparatură și instalații de măsurare, control și reglare”			**8.000**
2133 „Mijloace de transport”			**6.000**
2134 „ Animale și plantații”			**15.000**
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”			**5.000**

2. Se achiziționează conform facturii un utilaj tehnologic, preț factură 30.000 lei, TVA 19%. Se decontează factura furnizorului dintr-un credit pe termen lung, cu o dobândă de 8 % pe an care se capitalizează efectuându-se următoarele înregistrării în contabilitate:

2.1. Recepția utilajului tehnologic, conform Facturii și Procesului-verbal de recepție, reflectat, în contabilitate, prin înregistrarea:

%	=	404	35.700
2131 „Echipamente tehnologice: mașini, utilaje și instalații de lucru”		**„Furnizori de imobilizări”**	**30.000**
4426 „TVA deductibilă”			**5.700**

2.2. Achitarea facturii furnizorului de imobilizări, conform extrasului contului de împrumut, se contabilizează:

404 „Furnizori de imobilizări”	=	**1621 „Credite bancare pe termen lung”**	**35.700**

2.3. Calculul și înregistrarea dobânzii pentru creditul pe termen lung angajat (35.700 lei x 8 % = 2.856 lei):

2131 **„Echipamente tehnologice: maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”**	=	**1682** **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”**	**2.856**

2.4. Achitarea dobânzii pentru creditul angajat pentru procurarea utilajului tehnologic, conform extrasului de cont:

1682 **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”**	=	**5121** **„Disponibil la bancă în lei”**	**2.856**

Precizăm că intrarea prin achiziție a altor imobilizări corporale presupune folosirea contului de imobilizări conform naturii acestora şi folosirea contului de TVA în funcție de faptul dacă entitățile sunt sau nu plătitoare de TVA.

3. Recepția unui aparat de măsurare şi control realizat în regie proprie pe parcursul a mai multor perioade de gestiune, în valoare de 15.000 lei, impune următoarele înregistrări contabile:

3.1. Recepția aparatului de măsurare şi control conform Procesului-verbal de recepție, se înregistrează:

2132 **„Aparate şi instalaţii de măsurare şi control şi reglare”**	=	**231** **„Imobilizări corporale în curs are execuție”**	**15.000**

3.2. Contabilizarea TVA aferent valorii aparatului de măsurare şi control, realizat în regie proprie, se reflectă (15.000 lei x 19 % = 2.850 lei):

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA calculată”**	**2.850**

Taxarea inversă nu se mai face de la 1 ianuarie 2008, decât în cazul deşeurilor, produselor lemnoase şi cazurilor de lichidări de societăți comerciale.

4. La închiderea exercițiului financiar se constată conform Situației comparative şi a Procesului-verbal un plus de mobilier în valoare de 19.000 lei, uzură apreciată 3.000 lei, care se contabilizează:

4.1. Contabilizarea plusului de inventar:

214 **„Mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”**	**=**	**134** **„Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”**	**19.000**

4.2. Contabilizarea amortizării apreciate de Comisia de inventariere, conform Procesului-verbal, pentru imobilizarea constatată în plus:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**=**	**2814** **„Amortizarea altor imobilizări corporale”**	**3.000**

4.3. Reluarea la venituri a mărimii recuperate a valorii mobilierului, conform Procesului-verbal:

134 **„Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”**	**=**	**7588** **„Alte venituri din exploatare”**	**3.000**

5. Se primește sub formă de donație aparatură pentru protecția mediului, evaluată la prețul pieței de 18.000 lei, reflectată în contabilitate, prin înregistrarea:

2132 **„Aparatură şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	**=**	**133** **„Donații pentru investiții”**	**18.000**

6. În urma reevaluării imobilizărilor corporale se constată în plus la un mijloc de transport suma de 7.000 lei:

2133 **„Mijloace de transport”**	**=**	**105 „Rezerve din reevaluare”**	**7.000**

7. În baza contractului de leasing financiar şi a Procesului-verbal de predare-primire se contabilizează primirea în leasing a unui aparat de control şi reglare, în valoare de 41.000 lei:

2132 **„Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	**=**	**167** **„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”**	**41.000**

Intrarea în entitate a imobilizărilor corporale nerecunoscute în situațiile financiare anuale ocazionează înregistrări în conturile de ordine şi evidență ca şi elemente extrapatrimoniale, şi anume:

8. Luarea cu chirie a unei clădiri în valoare de 50.000 lei, folosită pentru magazin de desfacere cu amănuntul al mărfurilor, în baza Contractului de închiriere şi a Procesului-verbal de predare-primire, se contabilizează:

Debit: 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie" 50.000

9. Primirea unui utilaj tehnologic în leasing operațional, evaluat la cuantumul ratelor de leasing de 15.000 lei, se contabilizează, la locatar (utilizator):

Debit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate 15.000

10. Predarea în leasing financiar a unui mijloc de transport de către un locator în baza contractului de leasing la mărimea ratelor de leasing de 80.000 lei, se contabilizează:[22]

10.1. la locator:

Debit 8038 „Alte valori în afara bilanțului" 80.000

Analitic: **Bunuri predate în leasing financiar"** [23]

10.2. la locatar:

Debit 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"80.000

3.6.3.3. Derecunoaşterea (scoaterea din evidență) imobilizărilor corporale

Conform OMFP nr.1752/2005 şi a I.A.S. 16 imobilizarea corporală trebuie derecunoscută sau scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat prin utilizarea sa ulterioară.

Câştigurile sau pierderile obținute în urma derecunoaşterii unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de acestea. Veniturile şi cheltuielile ocazionate de derecunoaşterea unei imobilizări corporale trebuie prezentate în contul de profit şi pierdere.

Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale, prin casare ocazionează ca şi document justificativ: ***Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, de declasare a unor bunuri materiale"***, având la bază următoarele documente:

22 Matiş D., Contabilitatea operațiunilor speciale, Editura Intelcredo, Deva, 2003, p. 158.

23 Filiera completă de înregistrări prin conturile de ordine şi evidență se prezintă detaliat la operațiile extrapatrimoniale

a. Nota privind starea tehnică a imobilizării corporale propusă pentru a fi scoasă din funcțiune;
b. Devizele estimative de reparații capitale;
c. Actele de constatare a onorariilor;
d. Anexele organelor de specialitate.

În situația casării unei imobilizări corporale, valoarea de înregistrare a acestora poate să fie sau nu recuperată prin amortizare. Acoperirea valorii neamortizate se face pe seama sumelor rezultate prin valorificarea materialelor recuperate. Diferența rămasă neacoperită se poate include pe seama altor cheltuieli de exploatare sau diminuează valoarea unor elemente de capitaluri proprii.

EXEMPLE:

Derecunoaşterea unei imobilizări corporale poate genera, în contabilitate, diferite înregistrări contabile, şi anume:

A. *Dacă imobilizarea corporală este complet amortizată, şi nu se pot recupera valori materiale ca urmare a casării acesteia, cum ar fi, de exemplu, amenajările de terenuri, se înregistrează:*

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”	=	**2112 „Amenajări de terenuri”**	**20.000**

B. *Dacă imobilizarea corporală este incomplet amortizată, constând, de exemplu, într-un autocamion cu o valoare de înregistrare de 100.000 lei, amortizarea înregistrată 80.000 lei, recuperându-se piese de schimb în valoare de 20.000 lei şi materiale diverse pentru 5.000 lei, cheltuielile cu salariile 1.000 lei. Diferența nerecuperată se acoperă pe seama altor rezerve:*

1. Se contabilizează cheltuielile cu drepturile salariale ale personalului care a lucrat la scoaterea din folosință a autocamionului, conform situației de repartizare a salariilor:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 „Personal - salarii datorate”**	**1.000**

2. Recuperarea pieselor de schimb şi a altor materiale, conform „Procesului-verbal de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, de declasare a unor bunuri materiale”, se înregistrează:

%	=	7588	7.000
3024 „Piese de schimb”		„Alte venituri din exploatare”	2.000
3028 „Alte materiale consumabile”			5.000

3. Înregistrarea diferențelor între mărimea recuperărilor şi cheltuielile ocazionate cu casarea autocamionului (2.000 lei + 5.000 lei – 1.000 lei = 6.000 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale” Analitic: „Amortizarea recuperărilor din casări”	6.000

4. Înregistrarea scoaterii din evidență (derecunoaşterea) autocamionului:

%	=	2133 „Mijloace de transport”	100.000
2813 „Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”			80.000
281 „Amortizări privind imobilizările corporale” Analitic: „Amortizarea recuperărilor din casări”			6.000
1068 „Alte rezerve”			14.000

C. Conform hotărârii AGA se casează un utilaj tehnologic cu o valoare de înregistrare de 40.000 lei, amortizare înregistrată 32.500 lei, recuperându-se materiale auxiliare în valoare de 6.000 lei, şi efectuându-se cheltuieli cu personalul ce a lucrat la casarea utilajului în sumă de 1.500 lei. Diferența neamortizată se recuperează pe durata a 2 ani de la data scoaterii din evidență:

1. Contabilizarea cheltuielilor cu drepturile salariale ale personalului ce a lucrat la casarea utilajului tehnologic, conform situației de repartizare a salariilor:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal - salarii datorate”	1.500

2. Se înregistrează recuperarea materialelor auxiliare rezultate din casarea utilajului tehnologic:

3021 „Materiale auxiliare”	=	**7588 „Alte venituri din exploatare”**	**6.000**

3. Se înregistrează pe cheltuielile cu amortizarea diferența dintre veniturile obținute şi cheltuielile efectuate la casarea utilajului tehnologic (6.000 lei – 1.500 lei = 4.500 lei):

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”** **Analitic distinct:**	=	**281** **„Amortizări privind imobilizările corporale”** **Analitic:** **„Amortizarea recuperărilor din casări”**	**4.500**

4. Se înregistrează scoaterea din evidență a utilajului tehnologic:

%	=	**2131**	**40.000**
2813 **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**		**„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”**	**32.500**
281 **„Amortizări privind imobilizările corporale”** **Analitic distinct:** **„Amortizarea recuperărilor din casări”**			**4.500**
471 **„Cheltuieli înregistrate în avans”** **Analitic distinct**			**3.000**

5. Trecerea pe cheltuieli a amortizării nerecuperate pentru primul an conform scadențarului (3.000 lei : 2 ani = 1.500 lei)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”** **Analitic distinct**	**1.500**

O altă modalitate de scoatere din evidență a imobilizărilor corporale, pe lângă casare, o constituie ***cesionarea***.

Cesionarea este reprezentată de toate celelalte modalități de derecunoaştere pe lângă casare, respectiv: prin vânzare, donații, lipsă în gestiune, restituire către acționari sau asociați, schimburi cu alte active şi diverse alte ieşiri.

Atât în cazul casării ca şi al cesionării apar cazuri particulare de compensare a cheltuielilor şi veniturilor excedând principiului necompensării.

Câştigurile şi pierderile nete din casare sau cesionarea imobilizărilor corporale trebuie determinate cu diferenţă între încasările nete şi plăţile efectuate şi valoarea contabilă netă a activului, recunoscut ca venit sau cheltuială în contul de rezultate financiare.

Se cesionează un mijloc de transport despre care se cunosc următoarele date: valoarea contabilă 32.000 lei; amortizare cumulată 24.000 lei, preţul de vânzare 14.000 lei.

1. Facturarea mijlocului de transport:

461	=	**%**	**16.660**
„Debitori diverşi”		**7583**	**14.000**
		„Venituri din vânzări de active şi alte operaţii de capital”	
		4427	**2.660**
		„TVA colectată”	

2. În baza extrasului de cont se încasează prin bancă valoarea mijlocului de transport vândut:

5121	=	**461**	**16.660**
„Conturi la bănci în lei”		**„Debitori diverşi”**	

3. Scoaterea din evidenţă a mijlocului de transport cesionat:

%	=	**2133**	**32.000**
2813		**„Mijloace de transport”**	**24.000**
„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”			
6583			**8.000**
Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”			

Se donează o plantaţie (ferma viticolă) a cărei valoare contabilă este de 20.000 lei, amortizare cumulată 9.000 lei.

1. Scoaterea din evidență a fermei viticole donate:

%	**=**	**2134**	**20.000**
2813		**„Animale şi plantații”**	**9.000**
„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”			
6582			**11.000**
„Donații şi subvenții acordate”			

Ca urmare a calamităților naturale este compromisă integral amenajarea unui lac a cărei valoare este de 30.000 lei, amortizat 12.000 lei:

%	**=**	**2112**	**30.000**
2811		**„Amenajări de terenuri”**	**12.000**
„Amortizarea amenajărilor de terenuri”			
671			**18.000**
„Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”			

În urma inventarierii se constată lipsa unor echipamente de birotică, în valoare de 22.000 lei, amortizare cumulată 16.000 lei, pentru care se face vinovat gestionarul căruia i se impută lipsa, în baza hotărârii judecătoreşti, suma de 7.000 lei, TVA 19 %.

1. Imputarea prejudiciului cauzat gestionarului, conform hotărârii judecătoreşti:

4282	**=**	**%**	**8.330**
„Alte creanțe în legătură cu personalul”		**7588**	**7.000**
		„Alte venituri din exploatare”	
		4427	**1.330**
		„TVA colectată”	

2. Scoaterea din evidență a echipamentului de birotică constatat lipsă:

%	**=**	**214**	**22.000**
2814		**„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”**	**16.000**
„Amortizarea altor active corporale”			
6583			**6.000**
„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”			

Scoaterea din evidență a unui autocamion, în valoare de 28.000 lei, după expirarea contractului de închiriere, se înregistrează:

CREDIT: 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” 28.000

Înregistrarea în contabilitatea locatorului a activului imobilizat restituit de locatar, în valoare de 75000 lei, după expirarea contractului de leasing financiar, se reflectă:

CREDIT: 8038 „Alte valori în afara bilanțului" 75.000
Analitic: **„Bunuri predate în leasing financiar"**

3.6.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție şi a avansurilor pentru imobilizări corporale

Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție după caz.

Aceste active se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

Costul unei imobilizări corporale construite, în regie proprie, se determină folosind aceleaşi principii ca şi pentru un activ achiziționat. Dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, costul activului este acelaşi cu costul de construcție a acelui activ destinat vânzării. Rezultă că, orice profit intern este eliminat din calculul costului unui activ.

În mod similar, cheltuielile reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Pentru înregistrarea în contabilitatea entității a imobilizărilor în curs de execuție şi a avansurilor intervenite în această situație s-au instituit şi nominalizat, după cum s-a precizat conturile **231 „Imobilizări corporale în curs de execuție"** şi contul **232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"**.

În legătură cu imobilizările în curs de execuție şi cu avansurile acordate sunt posibile diverse înregistrări, şi anume:

EXEMPLE:

În vederea realizării unui atelier mecanic în regie proprie de către o entitate, în două perioade de gestiune, se fac următoarele operații: În prima perioadă de gestiune cheltuieli cu consumul de materiale de construcții: în sumă de 100.000 lei, conform bonurilor de consum; cheltuieli cu salariile personalului ce a lucrat la realizarea atelierului mecanic 200.000 lei; cheltuieli cu amortizarea utilajelor de construcții 50.000 lei. În cea de a 2-a perioadă de gestiune se acordă un avans unui constructor în sumă de 150.000 lei pentru finalizarea lucrărilor speciale ale atelierului mecanic, care prezintă factura în sumă de 200.000 lei, TVA 19 %, care se achită ținând cont de avansul acordat. Se termină şi se recepționează atelierul mecanic.

1. Consumul de materiale de construcții, conform bonurilor de consum:

6028 **„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”**	=	**3028** **„Alte materiale consumabile”**	**100.000**

2. Contabilizat cheltuielile cu salariile personalului are au lucrat la construcția atelierului, conform situației de repartizare a salariilor:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**200.000**

3. Înregistrarea amortizării utilajelor de construcții folosite la realizarea atelierului mecanic, conform situației de repartizare a amortizării:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**50.000**

4. În baza Procesului-verbal se înregistrează producția de imobilizări corporale în curs de execuție, la sfârşitul primei perioade de gestiune: (100.000 lei + 200.000 lei + 50.000 lei = 350.000 lei):

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	=	**722** **„Venituri din producția de imobilizări corporale”**	**350.000**

5. Acordarea avansului conform Ordinului de plată şi a Extrasului de cont unei entități specializate, în lucrări de construcții, se înregistrează:

232 **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**150.000**

6. Facturarea lucrărilor executate de unitatea specializată de construcții, în perioada a 2-a de gestiune, în sumă de 200.000 lei:

%	=	404	238,000
231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”	200.000
4426 “TVA deductibilă”			38.000

7. Achitarea facturii unității specializate în lucrări de construcții, ținând seama de avansul acordat:

404	=	%	238.000
„Furnizori de imobilizări”		232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”	150.000
		5121 „Conturi la bănci în lei”	88.000

8. În baza Procesului-verbal de punere în funcțiune se înregistrează recepția atelierului mecanic, prin înregistrarea (350.000 lei + 200.000 lei = 550.000 lei):

212	=	231	550.000
„Construcții”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”	

3.6.5. Contabilitatea cheltuielilor cu întreținerea, reparațiile capitale şi modernizările la imobilizările corporale

Cheltuielile ulterioare recunoaşterii inițiale unui activ imobilizat corporal trebuie recunoscute, în principiu, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Astfel, costul lucrărilor de întreținere, reparații curente şi reparații capitale care au drept scop asigurarea utilizării continue a imobilizărilor trebuie recunoscute ca o cheltuială în perioada în care se fac, sau tratate ca şi cheltuieli anticipate, urmând a se include eşalonat în cheltuielile perioadei conform unui scadențar. Se recunosc ca şi o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale sub forma cheltuielilor ulterioare, constând în modernizări. Lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora şi să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea unor astfel de beneficii se poate realiza fie direct prin creşterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere şi funcționare a imobilizărilor corporale în cauză.

Cheltuielile ulterioare ocazionate cu lucrările de modernizare a imobilizărilor corporale, care majorează valoarea acestora se poate face sub două modalități, şi anume:

1. fie pe durata normală de utilizare rămasă, şi 2. fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10 %.[24]

EXEMPLE:

Se presupune că o entitate dispune de un utilaj tehnologic procurat în exercițiul financiar N-2, la cost achiziție 10.000 lei, cu o durată normală de utilizare de 5 ani. În anul N se hotărăște efectuarea unei modernizări la utilajul tehnologic care va reduce semnificativ costul produselor obținute. Pentru aceasta se execută lucrarea de modernizare, primindu-se factura unei entități specializate în asemenea lucrări, în valoare de 6.000 lei, care se și achită. Conducerea entității decide amortizarea modernizării pe durata normală de utilizare rămasă.

1. Primirea facturii cu lucrările de modernizare a utilajului tehnologic:

%	=	404	7,140
231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**		**„Furnizori de imobilizări”**	**6.000**
4426 **„TVA deductibilă”**			**1,140**

2. Se recepționează şi se dă în exploatare utilajul tehnologic modernizat:

2131 **„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”**	=	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**6.000**

3. Calculul şi înregistrarea amortizării utilajului tehnologic pentru durata normală de amortizare rămasă:

a. Calculul amortizării

- Durata normală de amortizare: 5 ani
- Durata consumată (N-2 şi N-1):2 ani
- Durata rămasă de amortizare 5 ani – 2 ani =3 ani
- Valoarea inițială a utilajului 10.000 lei
- Amortizarea cumulată (2.000 lei + 2.000 lei = 4.000 lei): 4.000 lei
- Valoarea utilajului după modernizare (6.000 lei + 6.000 lei = 12.000 lei) 12.000 lei
- Amortizarea anuală după modernizare (12.000 lei : 3 ani = 4.000 lei/an) 4.000 lei/an

b. înregistrarea amortizării pentru primul an:

24 Norme metodologice aprobate prin H.G.R. nr. 909/1997, pct.7, lit.d

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**=**	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**4.000 lei**

În cazul în care conducerea entității optează pentru amortizarea modernizării capitalizate prin majorarea duratei normale de amortizare cu 10 %, ar rezulta: 5 ani + 5 ani x 10 % = 5,5 ani, recalculându-se amortizarea pentru perioada de 3,5 ani (5 ani + 0,5 ani - 2 ani).
Amortizarea lunară pentru durata de 3,5 ani, respectiv 42 luni ar fi:

$$\mathbf{Al} = \frac{10.000 \text{ lei} - 4.000 \text{ lei} + 6.000 \text{ lei}}{42 \text{ luni}} = \frac{12.000}{42 \text{ luni}} = 285{,}71 \text{ lei/lună}$$

Contabilizarea amortizării lunare a utilajului după efectuarea modernizării:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**=**	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**285,71**

3.7. Contabilitatea imobilizărilor financiare

3.7.1 Structura şi criteriile de recunoaştere a imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare sunt investiții financiare pe termen mediu şi lung, care cuprind:

a. acțiuni deținute la entitățile afiliate;
b. interese de participare;
c. titluri puse în echivalență;
d. alte titluri imobilizate;
e. creanțe imobilizate.

Toate imobilizările financiare sunt generatoare de venituri financiare, sub diferite forme.

În contabilitatea curentă imobilizările financiare, recunoscute ca active, se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de achiziție al acestora, iar cheltuielile necesare privind achiziționarea imobilizărilor financiare se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Ulterior, la data bilanțului, imobilizările financiare sunt prezentate la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere cumulate. Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor financiare se constituie ca diferență între valoarea de intrare a acestora şi valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii.

3.7.2. Contabilitatea imobilizărilor financiare reprezentând participații în capitalul altor entități

Contabilitatea imobilizărilor financiare reprezentând participații se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
263 „Interese de participare"
264 „Titluri puse în echivalență"
265 "Alte titluri imobilizate"

Conturile de mai sus sunt după conținutul economic conturi de imobilizări financiare, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. Se debitează cu valoarea titlurilor intrate în patrimoniul unității, pe diverse căi, şi se creditează în momentul ieşirii din patrimoniu a titlurilor respective, soldul debitor reprezentând valoarea titlurilor existente la entitățile emitente.

Acțiunile deținute la entitățile afiliate reprezintă drepturile sub formă de acțiuni şi alte titluri cu venit variabil deținute de o entitate (societatea mamă) în capitalul altei entități (societatea fiică, filiala), într-un număr suficient de mare astfel încât se asigură de către societatea mamă controlul (exclusiv sau în comun cu alte entități) asupra filialei.

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altor societăți comerciale. Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective. Interesele de participare cuprind investiții în ***întreprinderi asociate*** şi ***investiții strategice***.

O participare de 10% până la 20% în capitalul altei societăți este o investiție strategică.

Întreprinderea asociată este considerată întreprinderea în care investitorul are o influență semnificativă, deținând 20% până la 50% din acțiunile cu drept de vot la întreprinderea asociată.

Titlurile puse în echivalență apar doar în Situațiile financiare anuale consolidate[25] în cazul în care consolidarea s-a realizat prin metoda punerii în echivalență. Prin această metodă valoarea de achiziție a acțiunilor deținute de o entitate în capitalul altei entități este înlocuită cu valoarea capitalurilor proprii ale emitenului ce revine societății deținătoare.

25 Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup de societăți, prezentate ca şi cum ar fi o întreprindere unică.

Deținerea de participații în capitalul altor societăți, conferă unităților deținătoare:

1. o poziție de acționar semnificativ, când deține acțiuni sau alte valori care reprezintă cel puțin 5% din capitalul social al emitentului, care dau dreptul la cel puțin 5% din drepturile de vot în AGA;

2. o poziție de control dacă deține cel puțin 1/3 din acțiunile emitentului şi 1/3 din drepturile de vot din AGA;

3. o poziție majoritară sau de control exclusiv dacă deține mai mult de ½ din acțiunile emitentului şi din drepturile de vot din AGA.

Dacă o entitate deține controlul asupra altei entități, aceasta din urmă este filială pentru entitatea care deține controlul, cunoscută sub denumirea generică de entitate (societate) mamă. Fiecare dintre cele două entități are însă personalitate juridică proprie.

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare operaționale ale unei societăți pentru a obține beneficii din activitatea ei.

3.7.3. Contabilitatea altor titluri imobilizate

Contabilitatea altor titluri imobilizate se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I, operațional, **265 „Alte titluri imobilizate".**

În acest cont se înregistrează alte active financiare imobilizate care nu au putut fi înregistrate în conturile menționate anterior, cum ar fi, spre exemplu, obligațiunile cumpărate de pe piață şi pentru care există intenția de deținere pe o perioadă mai mare de un an, intenție manifestată la data dobândirii sau la data bilanțului.

Contul de mai sus este, după conținutul economic, un cont de imobilizări financiare, iar după funcția contabilă este cont de activ. Se debitează cu valoarea altor titluri intrate în patrimoniul entității, pe diverse căi, şi se creditează în momentul ieşirii din patrimoniu a titlurilor respective, soldul debitor reprezentând valoarea titlurilor existente la societățile emitente.

3.7.4. Contabilitatea creanțelor imobilizate

Contabilitatea creanțelor imobilizate se conduce cu ajutorul contului **267 „Creanțe imobilizate"**, care se detaliază pe următoarele conturi sintetice operaționale, de gradul II:

2671 „Sume datorate de entitățile afiliate"
2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate"
2673 „Creanțe legate de interesele de participare"
2674 „Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare"

2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”
2676 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”
2678 „Alte creanțe imobilizate”
2679 „Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate”

Toate conturile menționate sunt, după funcția contabilă conturi de activ, iar după conținutul economic conturi de creanțe imobilizate, debitându-se cu mărimea creanțelor imobilizate, inclusiv cu dobânzile calculate şi creditându-se cu încasarea sau diminuarea cuantumului acestora.

În categoria **creanțelor imobilizate**, se includ:

- **Sume datorate de entitățile afiliate, creanțe legate de interesele de participare,** constau din acele creanțe ale persoanei juridice rezultate din acordarea de împrumuturi entităților afiliate, respectiv entităților la care societatea deține interese de participare;

- **Împrumuturi pe termen lung** cuprind sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii;

- **Alte creanțe imobilizate** privesc garanțiile, depozitele şi cauțiunile depuse de unitate la terți.

3.7.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizările financiare

Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizările financiare se realizează cu ajutorul contului **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”**, care, după conținutul economic este un cont rectificativ al valorii imobilizărilor financiare iar după funcția contabilă este un cont de pasiv. Acesta se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

2691 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate”
2692 „Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare”
2693 „Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare”

Aceste conturi se creditează cu datoriile care apar ca urmare a achiziției imobilizărilor financiare şi se debitează în momentul plății acestora. Spre deosebire de alte conturi de datorii, soldul creditor al contului **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”** nu apare în cadrul datoriilor (în pasivul bilanțier) ci în cadrul imobilizărilor financiare (în activul bilanțier), diminuând valoarea imobilizărilor financiare achiziționate şi neachitate.

3.8. Aplicații practice

3.8.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația nr. 1

1. Pentru acoperirea cheltuielilor cu constituirea unei societăți comerciale cu răspundere limitată, cei trei asociați, au depus la casierie câte 150 lei fiecare, din care se achită la notar suma de 120 lei pentru autentificarea actului constitutiv şi la Oficiul Registrului Comerțului suma de 180 lei, TVA 19 % pentru alte cheltuieli de constituire, respectiv: taxă înmatriculare; de publicare în Monitorul Oficial al României. După începerea activității, cheltuielile de constituire se amortizează pe parcursul a 5 luni şi se restituie celor trei asociați suma depusă inițial. Entitatea constituită optează a fi plătitoare de TVA de la începutul activității.

Să se înregistreze, în contabilitate, aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire după care acestea se scot din evidență.

1. Depunerea la casierie a sumelor de către cei trei asociați conform chitanțelor:

5311 **„Casa în lei”**	=	**4551** **„Acționari/asociați – conturi curente”**	**450**

2. Achitarea sumei la notar, conform ordinului de plată se înregistrează:

201 **„Cheltuieli de constituire”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**120**

3. Achitare în numerar a unor cheltuieli pentru constituirea societății la Oficiul Registrului Comerțului, conform facturii-chitanță (180 lei x 19% = 34,20 lei):

%	=	**5311**	**214,20**
201 **„Cheltuieli de constituire”**		**„Casa în lei”**	**180,00**
4426 **„TVA deductibilă”**			**34,20**

4. Se achită asociaților suma avansată conform dispoziției de plată:

4551 „Acționari/asociați – conturi curente”	=	**5311 „Casa în lei”**	**450**

5. Se înregistrează în contabilitate, amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire: (300 lei : 5 luni = 60 lei/lună)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”**	**60**

6. Scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire după 5 luni: (5 luni x 60 lei/lună = 300 lei)

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	**201 „Cheltuieli de constituire”**	**300**

Aplicația nr. 2

O entitate comercială hotărăşte să-şi modernizeze tehnologia de fabricație. Pentru aceasta în baza contractului achită în numerar un avans, în sumă de 1.500 lei unui institut de cercetare-proiectare care s-a angajat să realizeze lucrarea de dezvoltare. După finalizarea lucrării, institutul facturează întreaga documentație de modernizare la valoarea de 5.000 lei. Decontarea facturii se face prin bancă, ținând seama de avansul achitat. Cheltuielile de modernizare se amortizează pe parcursul a 25 luni. Să se înregistreze, în contabilitate, aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de modernizare-dezvoltare şi scoaterea lor din evidență după amortizarea completă.

1. Acordarea avansului conform dispoziției de plată şi a contractului încheiat:

234” Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”	=	**5311 „Casa în lei”**	**1.500**

2. Primirea facturii la finalizarea lucrării de modernizare:

233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”	=	**404 „Furnizori de imobilizări”**	**5.000**

3. Recepția procesului tehnologic de dezvoltare, conform procesului verbal:

203 „Cheltuieli de dezvoltare”	=	**233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	**5.000**

4. Decontarea facturii furnizorului de imobilizări, ținând cont de avans şi de plată a diferenței conform extrasului de cont:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**%** **234** **„Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”** **5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**5.000** **1.500** **3.500**

5. Înregistrarea amortizării lunare (5.000 lei : 25 luni = 200 lei/lună):

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2803** **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”**	**200**

6. Scoaterea din evidență a cheltuielilor de dezvoltare după amortizarea acestora (200 lei x 25 luni = 5.000 lei)

2803 **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”**	=	**203** **„Cheltuieli de dezvoltare”**	**5.000**

Notă: Toate operațiile generate de lucrarea de modernizare au în vedere taxarea inversă.

Aplicația nr. 3

O entitate economică realizează în regie proprie un proiect de inginerie tehnologică, pe parcursul a 2 luni. În prima lună efectuează următoarele consumuri de resurse: materiale auxiliare (consumabile) 2.000 lei; salarii personal 3.000 lei; CAS 19,5 %; contribuție la fondul de şomaj 2 %; contribuția la fondul asigurărilor de sănătate 6 %. În luna a 2-a, când se finalizează lucrările, pentru proiectul de inginerie tehnologică, înregistrându-se în baza bonului de consum, consum de materiale diverse în sumă de 1.000 lei. Amortizarea proiectului se face în 1,5 ani.
Să se înregistreze, în contabilitate, aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de dezvoltare şi scoatere din evidență a cheltuielilor de dezvoltare amortizate integral.

1. Se înregistrează consumul de materiale auxiliare, conform bonurilor de consum:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**2.000**

2. Se înregistrează, în contabilitate, cheltuielile cu salariile personalului:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 „Personal – salarii datorate”**	**3.000**

3. Se înregistrează, în contabilitate, cheltuielile cu CAS suportat de entitate:
(3.000 lei x 19,5 % = 585 lei)

6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	**4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”**	**585**

4. Se înregistrează, în contabilitate, contribuția unității la fondul de şomaj:
(3.000 lei x 2 % = 60 lei)

6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj”	=	**4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**60**

5. Se înregistrează, în contabilitate, contribuția unității la asigurările sociale de sănătate:
(3.000 lei x 6 % = 180 lei)

6453 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	**4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	**180**

6. Se înregistrează, în contabilitate, imobilizările necorporale în curs de execuție în prima lună:
(2.000 lei + 3.000 lei + 585 lei + 60 lei + 180 lei = 5.825 lei)

233 „Imobilizări necorproale în curs de execuție”	=	**721 „Venituri din producția de imobilizări necorproale”**	**5.825**

7. Se înregistrează, în contabilitate, în luna a II-a, consumul de materiale diverse conform bonurilor de consum, în sumă de 1.000 lei:

6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”	=	**3028 „Alte materiale consumabile”**	**1.000**

8. Se înregistrează, în contabilitate, finalizarea proiectului de inginerie tehnologică: (5.825 + 1.000 lei = 6.825 lei)

203 **„Cheltuieli de dezvoltare"**	=	**%** **233** **„Imobilizări necorporale în curs de execuție"** **721** **„Venituri din producția de imobilizări necorproale"**	**6.825** **5.825** **1.000**

9. Se înregistrează, în contabilitate, amortizarea lunară a cheltuielilor de dezvoltare: (6.825 lei : 18 luni = 379,16 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"**	=	**2803** **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**	**379,16**

10. Se scot din evidență cheltuielile de dezvoltare, după amortizarea intregrală a lor:
(379,16 lei x 18 luni = 6.825 lei)

2803 **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**	=	**203** **„Cheltuieli de dezvoltare"**	**6.825**

Aplicația nr. 4

O entitate economică preia în concesiune, conform contractului de concesionare un teren pentru o perioadă de 20 ani. Valoarea concesionării fiind de 40.000 lei. Redevența anuală se achită prin bancă cu un ordin de plată. După expirarea contractului se scoate din evidență concesiunea complet amortizată. Se cere să se rezolve această concesionare, în contabilitate, în două variante.

Varianta I:

- Înregistrarea concesionării;
- Plata redevenței anuale (40.000 lei : 20 ani = 2.000 lei/an);
- Scoaterea din evidență a concesiunii.

Varianta a II-a:

- Înregistrarea concesiunii;
- Plata redevenței anuale (40.000 lei : 20 ani = 2.000 lei);
- Amortizarea anuală a concesiunii (40.000 lei : 20 ani = 2.000 lei/an);
- Scoaterea din evidență a concesiunii amortizate.

a. Varianta I, fără contabilizarea amortizării concesiunii:

1. Înregistrarea, în contabilitate, a concesiunii, conform contractului de concesionare:

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	**167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”**	**40.000**

2. Se înregistrează achitarea redevenței anuale, conform Extrasului de cont:

612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**2.000**

3. Se scoate din evidență concesiunea, după expirarea contractului de concesiune:

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”	=	**205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**40.000**

b. Varianta a II-a, cu contabilizarea amortizării concesiunii:

1. Se contabilizează, concesiunea conform contractului de concesiune:

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	**167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”**	**40.000**

2. Se înregistrează, în contabilitate, plata redevenței anuale conform Extrasului de cont:

167 **„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.000**

3. Se înregistrează, în contabilitate, amortizarea anuală a concesiunii:
(40.000 lei : 20 ani = 2.000 lei/an)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**2.000**

4. Se scoate din evidență, concesiunea la expirarea contractului de concesiune:

2805 **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	=	**205** **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**40.000**

Aplicația nr. 5

În baza facturii se achiziționează de către o entitate un brevet de invenție, preț factură 12.000 lei şi TVA 19 %. Se achită valoarea facturii conform Ordinului de plată şi Extrasului de cont. Brevetul este protejat timp de 6 ani, după care se scoate din evidență. Să se înregistreze, în contabilitate, aceste operațiuni inclusiv amortizarea lunară a brevetului.

1. Achiziționarea brevetului conform facturii:

%	=	**404**	**14.280**
205 **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**		**„Furnizori de imobilizări”**	**12.000**
4426 **„TVA deductibilă”**			**2.280**

2. Achitarea facturii furnizorului de imobilizări, conform Ordinului de plată şi Extrasului de cont:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**14.280**

3. Se înregistrează, în contabilitate, amortizarea lunară a brevetului:
(12.000 lei : (6 ani x 12 luni/an) = 166,67 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**166,67**

4. Se scoate din evidență brevetul, după amortizarea completă:
(166,67 lei/lună x (6 ani x 12 luni/an) = 12.000 lei)

2805 **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	=	**205** **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**12.000**

Aplicația nr. 6

O entitate realizează, în regie proprie, un program informatic, efectuând următoarele consumuri: materiale diverse 1.900 lei; salarii 30.000 lei; CAS 19,5 %; contribuția la fondul de şomaj 2 %; contribuția la fondul asigurărilor de sănătate 6 %. Programul este utilizat pentru nevoi proprii, amortizându-se liniar, pe parcursul a trei ani, după care se scoate din funcțiune. Să se facă toate înregistrările în contabilitate.

1. Se înregistrează, în contabilitate, cheltuielile cu consumul de materiale diverse, conform Bonurilor de consum:

6028 **„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”**	=	**3028** **„Alte materiale consumabile”**	**1.900**

2. Se înregistrează, în contabilitate, cheltuielile cu drepturile salariale ale personalului, conform statului de plată:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**30.000**

3. Se înregistrează, în contabilitate, cheltuielile cu CAS, aferente salariilor suportate de angajator:
(30.000 lei x 19,5 % = 5.850 lei.

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311** **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**5.850**

4. Se înregistrează, în contabilitate, contribuția entității la fondul de şomaj:
(30.000 lei x 2 % = 600 lei)

6452 **„Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj”**	=	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**600**

5. Se înregistrează, în contabilitate, contribuția unității la asigurările de sănătate:
(30.000 lei x 6 % = 1.800 lei)

6453 **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	=	**4313** **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	**1.800**

6. Recepția programului informatic estimat la cuantumul cheltuielilor efective, conform Procesului-verbal de recepție:
(1.900 lei + 30.000 lei + 5.850 lei + 600 lei + 1.800 lei = 40.150 lei)

208 **„Alte imobilizări necorporale”**	=	**721** **„Venituri din producția de imobilizări necorporale”**	**40.150**

7. Înregistrarea amortizării lunare a programului informatic:
(40.150 lei : (3 x 12) = 1.115,28 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2808** **„Amortizarea altor imobilizări necorproale”**	**1.115,28**

8. Scoaterea din evidență a programului informatic amortizat:
(1.115,28 lei/lună x 36 luni = 40.150 lei)

2808 **„Amortizarea altor imobilizări necorproale”**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale”**	**40.150**

Aplicația nr. 7

Se achiziționează de către o entitate economică un program informatic conform facturii, preț factură 9.000 lei, TVA 19 %. Se achită factura, conform Ordinului de plată şi Extrasului de cont. Amortizarea programului informatic se face după metoda liniară pe parcursul a 3 ani. Să se efectueze toate înregistrările, în contabilitate, inclusiv amortizarea lunară şi scoaterea din evidență a programului informatic, după amortizarea completă.

1. Se achiziționează un program informatic conform Facturii şi Procesului-verbal de recepție:

%	=	**404**	**10.710**
208 **„Alte imobilizări necorporale”**		**„Furnizori de imobilizări”**	**9.000**
4426 „TVA deductibilă”			**1.710**

2. Se achită factura furnizorului conform Ordinului de plată şi Extrasului de cont:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**10.710**

3. Calculul şi înregistrarea amortizării lunare a programului informatic:
(9.000 lei : (3 x 12) = 250 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2808** **„Amortizarea altor imobilizări necorproale”**	**250**

4. Scoaterea din evidență a programului informatic, complet amortizat:
(3 x 12 x 250 lei/lună = 9.000 lei)

2808 **„Amortizarea altor imobilizări necorporale”**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale”**	**9.000**

Aplicația nr. 8

O entitate hotărăşte să-şi modernizeze tehnologia de fabricație a unui produs, efectuând următoarele consumuri de resurse, pe parcursul a două luni:
În prima lună: materiale auxiliare 3.600 lei; salarii personal 1.400 lei; CAS 19,5 %; fond şomaj 2 %; CASS suportat de unitate 6 %; prestații efectuate de un furnizor specializat 2.000 lei, TVA 19 %..

În luna a doua: se primeşte factura privind prestațiile efectuate pentru finalizarea procesului de modernizare în sumă de 2.000 lei şi TVA 19 %. După finalizarea procesului tehnologic acesta se supune amortizării pe durată de 5 ani. Să se facă toate înregistrările, inclusiv amortizarea lunară şi scoaterea din evidență.

1. Se înregistrează, consumul de materiale auxiliare, conform bonurilor de consum:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**3.600**

2. Cheltuieli cu salariile conform Situației de repartizare a salariilor:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**1.400**

3. Cheltuieli cu CAS aferent salariilor, suportat de angajator :
(1.400 x 19,5 % = 273 lei)

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311** **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**273**

4. Cheltuieli cu fondul de şomaj:
(1.400 x 2 % = 28 lei)

6452 **„Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj”**	=	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**28**

5. Cheltuieli cu CASS aferente salariilor:
(1.400 lei x 6 % = 84 lei)

6453 **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	=	**4313** **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	**84**

6. Cheltuieli cu prestațiile efectuate pentru execuția proiectului, conform facturii furnizorului:

%	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**2.380**
233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**			**2.000**
4426 „TVA deductibilă”			**380**

7. Decontarea cheltuielilor efectuate de unitatea pentru executarea procesului de modernizare a tehnologiei: (3.600 lei + 1.400 lei + 273 lei + 28 lei + 84 lei = 5.385 lei)

233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	=	**721** **„Venituri din producția de imobilizări necorprorale”**	**5.385**

8. Cheltuieli efectuate de un furnizor pentru finalizarea procesului tehnologic, în luna a 2-a:

%	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**2.380**
233 **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**			**2.000**
4426 „TVA deductibilă”			**380**

9. Se achită, furnizorul de prestații conform, Ordinului de plată şi Extrasului de cont:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.380**

10. Recepția procesului tehnologic, conform Procesului verbal de recepție:
(2.000 lei + 5.385 lei + 2.000 lei = 9.385 lei)

203 **„Cheltuieli de dezvoltare”**	=	**233** **„Imobilizări necorporale în curs de execuție”**	**9.385**

11. Calculul şi înregistrarea amortizării lunare:
(9.385 lei : (5 x 12) = 156,42 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2803** **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”**	**156,42**

12. Se scoate din evidență imobilizarea necorporală complet amortizată, conform Procesului verbal de scoatere din folosință (156, 42 lei/ lună x (5 ani x 12 luni/an) = 9.385 lei

2803 **„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”**	=	**203** **„Cheltuieli de dezvoltare”**	**9.385**

Aplicația nr. 9

La o societate cu răspundere limitată se subscrie de către un asociat ca aport în natură un brevet în valoare de 1.900 lei, care se şi aportează la constituirea societății comerciale. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operațiune economică ?

1. Subscrierea aportului, în natură, de către asociat:

456 **„Decontări cu acționarii/ asociați privind capitalul”**	=	**1011** **„Capital subscris nevărsat”**	**1.900**

2. Aportarea brevetului subscris:

205 **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	=	**456** **„Decontări cu acționarii/ asociați privind capitalul”**	**1.900**

3. Reglarea conturilor de capitaluri ca urmare a aportării brevetului:

1011 **„Capital subscris nevărsat”**	=	**1012** **„Capital subscris vărsat”**	**1.900**

Aplicația nr. 10

La o entitate se primeşte înştiințarea (avizul guvernamental) pentru o marcă comercială care urmează a se primi sub formă de subvenție, pentru suma de 4.800 lei. Ulterior se primeşte subvenția, cunoscând că durata de folosință a mărcii comerciale este de 6 ani. Care sunt înregistrările contabile pentru primul şi ultimul an de utilizare a mărcii comerciale ?

1. Primirea avizului pentru subvenționare:

445 **„Subvenții”**	=	**131** **„Subvenții guvernamentale pentru investiții”**	**4.800**

2. Primirea mărcii comerciale ca subvenție:

205 **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	=	**445** **„Subvenții”**	**4.800**

3. Calculul şi înregistrarea amortizării mărcii comerciale:
(4.800 lei : 6 ani = 800 lei/an)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**800**

4. Virarea la venituri a subvenției aferente amortizării:

131 **„Subvenții guvernamentale pentru investiții”**	=	**7582** **”Venituri din donații şi subvenții primite”**	**800**

5. Se contabilizează, amortizarea mărcii comerciale în ultimul an:
(4.800 lei : 6 ani = 800 lei/an)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**800**

6. Virarea la venituri a subvenției aferente amortizării:

131 **„Subvenții guvernamentale pentru investiții”**	=	**7582** **”Venituri din donații şi subvenții primite”**	**800**

7. Se scoate din evidență marca comercială:

2805 **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	=	**205** **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**4.800**

Aplicația nr. 11

La o entitate economică se primeşte sub formă de donație un brevet în valoare de 3.300 lei. Care sunt înregistrările contabile pentru primul an în legătură cu această operație, ştiind că durata de folosință a brevetului este de 3 ani.

1. Înregistrarea primirii brevetului sub formă de donație se oglindeşte în contabilitate:

205 **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	=	**131** **„Subvenții guvernamentale pentru investiții”**	**3.300**

2. Calculul şi înregistrarea amortizării brevetului pentru primul an:
(3.300 lei : 3 ani = 1.100 lei/an)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**1.100**

3. Se virează la venituri mărimea subvenției aferente sumei amortizate amortizării:

131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	=	**7582 „Venituri din donații şi subvenții primite”**	**1.100**

Aplicația nr. 12

Cu ocazia inventarierii s-a constatat în plus, o licență, în valoare de 2.100 lei, pentru care amortizarea estimată este de 40 lei. Care sunt înregistrările contabile corecte în legătură cu această constatare?

1. Înregistrarea în evidență a licenței constatată în plus, conform Procesului-verbal de inventariere:

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	**131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”**	**2.100**

2. Înregistrarea, în contabilitate, a mărimii amortizării aferente utilizării licenței:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**	**400**

3. Virarea la venituri a subvenției aferente amortizării:

131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	=	**7582 „Venituri din donații şi subvenții primite”**	**400**

Aplicația nr. 13

O entitate economică vinde unei persoane fizice un brevet, conform facturii, valoare tranzacționată 1.200 lei, valoarea contabilă 1.900 lei, amortizarea înregistrată 800 lei. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operație economică ?

1. Înregistrarea vânzării brevetului conform facturii:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%** **7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”** **4427** **„TVA colectată”**	**1.428** **1.200** **228**

2. Încasat contravaloarea brevetului, conform Extrasului de cont:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**1.428**

3. Scoaterea din evidență a brevetului valorificat:

% **2805** **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”** **6583** **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”**	=	**205** **„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**1.900** **800** **1.100**

Aplicația nr. 14

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor necorporale se constată lipsă o marcă comercială cu o valoare contabilă 1.600 lei, amortizare înregistrată 1.100 lei. Vinovat pentru acest prejudiciu este şeful compartimentului de producție, căruia i se impută conform Hotărârii Tribunalului suma de 500 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile în legătură cu această operațiune economică:

1. Imputarea lipsei constatate la inventariere conform Hotărârii Judecătoreşti:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%** **7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”** **4427** **„TVA colectată”**	**595** **500** **95**

2. Reținerea din drepturile salariale a sumei imputate, conform Hotărârii Judecătorești:

421 **„Personal – salarii datorate”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**595**

3. Scoaterea din evidență a mărcii comerciale constatate lipsă:

%	=	**205**	**1.600**
2805 **„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”**		**„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**1.100**
6583 **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”**			**500**

Aplicația nr. 15

Se vinde un brevet conform facturii, preț vânzare 2.200 lei, TVA 19 %, valoarea contabilă 2.900 lei, amortizată înregistrată 900 lei. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operațiune economică?

1. Vânzarea brevetului conform facturii fiscale:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%**	**2.618**
		7583 **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”**	**2.200**
		4427 **„TVA colectată”**	**418**

2. Încasarea contravalorii brevetului vândut, conform extrasului de cont:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**2.618**

3. Scoaterea din evidență a brevetului vândut:

%	**=**	**205**	**2.900**
2805		**„Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”**	**900**
„Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”			
6583			**2.000**
„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”			

Aplicația nr. 16

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor necorporale se constată că valoarea de inventar a unui program informatic este de 1.700 lei, valoarea contabilă 2.200 lei, amortizare înregistrată 400 lei. Se apreciază că acest fenomen este reversibil. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această situație constatată?

Contabilizarea deprecierea reversibile a programului informatic:

6813	**=**	**2908**
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		**„Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”**

Aplicația nr. 17

Se vinde, cu plata în rate, un program informatic conform facturii. Prețul de vânzare 2.400 lei, TVA 19 %, dobânda calculată 14 % pe an. Termenul de achitare a ratelor 6 luni, în mărime egală. Care sunt înregistrările contabile pentru prima lună ştiind că nu s-a încasat avans şi că prețul de înregistrare în, contabilitate, este de 2.100 lei.

1. Se înregistrează vânzarea în rate, conform contractului de vânzare şi a facturii:

461	**=**	**%**	**3.024**
„Debitori diverşi”		**7583**	**2.400**
		„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”	
		4428	**456**
		„TVA neexigibilă”	
		472 „Venituri înregistrate în avans”	**168**

2. Încasat prima rată conform Extrasului de cont:
(3.024 lei : 6 rate egale = 504 lei)

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**504**

3. Trecerea TVA neexigibil la TVA exigibil aferent primei rate încasate:
(456 lei : 6 rate = 76 lei)

4428 **„TVA neexigibilă"**	=	**4427** **„TVA colectată"**	**76**

4. Trecerea veniturilor anticipate la venituri din dobânzi curente:
(168 lei : 6 rate = 28 lei)

472 **„Venituri înregistrate în avans"**	=	**766** **"Venituri din dobânzi"**	**28**

5. Scoaterea din evidență a programului informatic:

6583 **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"**	=	**208** **„Alte imobilizări necorporale"**	**2.100**

Aplicația nr. 18

1. Se subscrie de către un asociat, conform Prospectului de emisiune, aport în natură la formarea capitalului social, constând într-un autocamion, în valoare de 64.000 lei. Autocamionul subscris ca aport la capitalul social este evaluat de către un evaluator autorizat, care constată realitatea valorii subscrierii în natură. Se aportează aportul în natură. Să se facă toate înregistrările contabile impuse de această operație economică.

1. Subscrierea aportului în natură, conform prospectului de emisiune:

456 **„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul"**	=	**1011** **„Capital subscris nevărsat"**	**64.000**

2. Aportarea autocamionului, conform Procesului-verbal de predare-primire:

2133 **„Mijloace de transport”**	=	**456** **„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”**	**64.000**

3. Trecerea capitalului subscris la cel vărsat:

1011 **„Capital subscris nevărsat”**	=	**1012** **„Capital subscris vărsat”**	**64.000**

Aplicația nr. 19

O entitate economică care produce produse din metal achiziționează o mașină de șlefuit, conform facturii, preț factură 25.000 lei, cheltuieli cu transportul mașinii cuprinse în factură 800 lei, TVA 19 %. Durata normală de amortizare 10 ani, regimul de amortizare liniar. După 9 ani, se vinde mașina de șlefuit, preț factură 2.400 lei, TVA 19 %, încasându-se prin bancă valoarea facturii. Care sunt înregistrările corecte, în contabilitate, a operației economice prezentate.

1. Achiziționarea mașinii de șlefuit, conform facturii și Procesului-verbal de recepție:
(25.000 lei + 800 lei = 25.800 lei)

%	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**30.702**
2131 **„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”**			**25.800**
4426 **„TVA deductibilă”**			**4.902**

2. Achitarea datoriei față de furnizorul de imobilizări, conform Ordinului de plată și Extrasului de cont:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**30.702**

3. Calculul și înregistrarea amortizării lunare a mașinii de șlefuit:
(25.800 lei : (10 x 12) = 215 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”**	**215**

4. Vânzarea maşinii de şlefuit, conform facturii:
(TVA = 2.400 lei x 19 % = 456 lei)

461 **„Debitori diverşi"**	=	**%** **7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"** **4427** **„TVA colectată"**	**2.856** **2.400** **456**

5. Scoaterea din evidenţă a maşinii de şlefuit cedată:
Amortizarea: 9 ani x 215 lei/lună = 23.220 lei
Valoarea neamortizată: 25.800 lei – 23.220 lei = 2.580 lei

% **2813** **„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"** **6583** **"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"**	=	**2131** **„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"**	**25.800** **23.220** **2.580**

6. Încasarea valorii facturii, conform Extrasului de cont:

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**2.856**

Aplicaţia nr. 20

O entitate economică achiziţionează de la un furnizor un utilaj tehnologic în baza contractului încheiat. În acest scop acordă un avans în sumă de 4.000 lei. Ulterior se primeşte factura de la furnizor pentru valoarea de 18.000 lei, TVA 19 %. Cheltuielile cu montajul utilajului constau în consum de materiale auxiliare în sumă de 1.200 lei şi manoperă 800 lei, realizate în regie proprie. Se recepţionează şi se pune în funcţiune utilajul tehnologic. Care sunt înregistrările contabile generate de această operaţie, în contabilitatea achizitorului.

1. Acordarea avansului, conform Contractului şi a Extrasului de cont:

232 **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**4.000**

2. Primirea facturii a furnizorului de imobilizări:

%	=	404	21.420
2131 **„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”**		**„Furnizori de imobilizări”**	**18.000**
4426 **„TVA deductibilă”**			**3.420**

3. Achitarea facturii furnizorului de imobilizări ţinând seama de avansul primit:

404	=	%	21.420
„Furnizori de imobilizări”		**232** **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”**	**4.000**
		5121 **„Conturi la bănci în lei”**	**17.420**

Consum de materiale auxiliare, conform Bonurilor de consum:

6021	=	3021	1.200
„Cheltuieli cu materiale auxiliare”		**„Materiale auxiliare”**	

5. Contabilizarea drepturilor salariale pentru personalul ce a lucrat la montajul utilajului:

641	=	421	800
„Cheltuieli cu salariile personalului”		**„Personal – salarii datorate”**	

6. Înregistrarea veniturilor din lucrările realizate, în regie proprie:
(1.200 lei + 800 lei = 2.000 lei)

231	=	722	2.000
„Imobilizări corporale în curs de execuţie”		**„Venituri din producţia de imobilizări corporale”**	

7. Recepţia şi punerea în funcţiune a utilajului tehnologic, conform Procesului-verbal de recepţie şi punere în funcţiune:

2131 **„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”**	**=**	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**2.000**

Aplicația nr. 21

O entitate economică realizează, în regie proprie, o clădire, efectuând următoarele consumuri de resurse: materiale auxiliare 6.000 lei; consum de materiale de natura obiectelor de inventar 1.500 lei; cheltuieli cu amortizarea utilajelor folosite la realizarea construcției 500 lei; cheltuieli cu furnizarea utilităților, conform facturii 2.500 lei; TVA 19 %; cheltuieli cu salariile personalului ce au lucrat la realizarea investiției 4.000 lei; CAS 19,5 %; CASS 6 %; fond şomaj 2%. Se termină şi se recepționează clădirea. Să se facă toate înregistrările în contabilitate:

1. Înregistrarea consumului de materiale auxiliare, conform Bonurilor de consum:

6021 **„Cheltuieli cu materiale auxiliare”**	**=**	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**6.000**

2. Înregistrarea consumului de materiale de natura obiectelor de inventar:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	**=**	**303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”**	**1.500**

3. Contabilizarea cheltuielilor cu amortizarea utilajelor:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**=**	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**500**

4. Se contabilizează cheltuielile cu utilități pentru realizarea clădirii, conform facturii: (2.500 lei x 19 % = 475 lei)

%	**=**	**401**	**2.975**
605 **„Cheltuieli privind energia şi apa”**		**„Furnizori”**	**2.500**
4426 **„TVA deductibilă”**			**475**

5. Achitarea facturii furnizorului pentru prestații:

401 **„Furnizori”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.975**

6. Cheltuielile cu salarii, conform Statului de plată şi a Situației de repartizare:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**4.000**

7. Cheltuielile cu CAS suportat de angajator:
(4.000 lei x 19,5 % = 780 lei.

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311** **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**780**

8. Cheltuielile cu CASS suportate de angajator:
(4.000 lei x 6% = 240 lei)

6453 **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	=	**4313** **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	**240**

9. Cheltuielile cu fondul de şomaj suportate de angajator:
(4.000 lei x 2% = 80 lei)

6452 **„Contribuția unității pentru fondul de şomaj”**	=	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**80**

10. Recepția finală a clădirii şi darea ei în folosință, conform Procesului verbal de recepție provizoriu:
(6.000 lei + 1.500 lei + 500 lei + 2.500 lei + 4.000 lei + 780 lei + 240 lei + 80 lei = 15.600 lei)

212 **„Construcții”**	=	**722** **„Venituri din producția de imobilizări corporale”**	**15.600**

Aplicația nr. 22

O entitate economică realizează în regie proprie, o clădire utilizată ca şi magazin, pe parcursul a două perioade de calcul, consumând următoarele resurse:
În prima perioadă de gestiune: consum de materiale auxiliare 9.000 lei; manopera personalului 6.000 lei; CAS 19,5 %; CASS 6 %; contribuția unității la fondul de şomaj 2%.
În exercițiul următor: consum materiale de natura obiectelor de inventar 1.000 lei; manoperă personal 1.000 lei; CAS 19,5 %; CASS 6%; contribuția unității la fondul de şomaj 2%; utilități conform facturii fiscale 1.500 lei; TVA 19 %.
Se recepționează şi se dă în folosință construcția. Care sunt înregistrările contabile privind realizarea magazinului, în regie proprie ?

1. Înregistrarea consumului de materiale auxiliare, conform Bonurilor de consum:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**9.000**

2. Înregistrarea drepturilor de personal ce au lucrat la realizarea investiției, conform statelor de plată şi a Situației de repartizare a salariilor:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**6.000**

3. Înregistrarea CAS aferent suportat de entitate:
(6.000 lei x 19,5 % = 1.170 lei)

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311** **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**1.170**

4. Înregistrat CASS suportat de entitate:
(6.000 lei x 6% = 360 lei)

6453 **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	=	**4313** **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”**	**360**

5. Contribuția entității la fondul de șomaj
(6.000 lei x 2% = 120 lei)

6452 **„Contribuția unității pentru fondul de șomaj”**	=	**4371** **„Contribuția unității la fondul de șomaj”**	**120**

6. Contabilizat producția de imobilizări corporale în curs:
(9.000 lei + 6.000 lei + 1.170 lei + 360 lei + 120 lei = 16.650 lei)

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	=	**722** **„Venituri din producția de imobilizări corporale”**	**16.650**

7. Consumul de materiale de natura obiectelor de inventar:

603 **„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”**	=	**303** **„Materiale de natura obiectelor de inventar”**	**1.000**

8. Contabilizarea manoperei personalului, conform stat de plată:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**1.000**

9. Se înregistrează cheltuielile cu CAS:
(1.000 lei x 19,5 % = 195 lei.

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311** **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**195**

10. Se înregistrează cheltuielile cu CASS:
(1.000 lei x 6% = 60 lei)

6453 **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"**	=	**4313** **„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"**	**60**

11. Contabilizarea cheltuielilor cu contribuția la fondul de şomaj:
(1.000 lei x 2% = 20 lei)

6452 **„Contribuția unității pentru fondul de şomaj"**	=	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj"**	**20**

12. Contabilizarea producției de imobilizări corporale în curs:
(1.000 lei + 1.000 lei + 195 lei + 60 lei + 20 lei = 2.275 lei)

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție"**	=	**722** **„Venituri din producția de imobilizări corporale"**	**2.275**

13. Recepționarea şi punerea în funcțiune a magazinului de vânzare, conform Procesului verbal de recepție provizoriu:
(16.650 lei + 2.275 lei = 18.925 lei)

212 **„Construcții"**	=	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție"**	**18.925**

Aplicația nr. 23

O entitate economică achiziționează din import un mijloc de transport în valoare de 15.000 euro. Cursul euro la achiziție 3,7 lei/euro. Taxa vamală 10 %, comisionul vamal 0,5 %, TVA 19 %. La data plății furnizorului extern cursul euro este de 3,8 lei/euro. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operațiune.

1. Înregistrarea facturii furnizorului extern:
(15.000 euro x 3,7 lei/euro = 55.500 lei)

231 „Imobilizări corporale în curs de execuție"	=	**404** **„Furnizori de imobilizări"**	**55.500**

2. Calculul şi înregistrarea taxei vamale:
- valoare în vamă: 15.000 euro x 3,7 lei/euro = 55.500 lei
- taxa vamală = valoarea în vamă x 10% = 55.500 lei x 10% = 5.550 lei

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**5.550**

3. Calculul şi înregistrarea comisionului vamal:
- valoare în vamă x comision vamal:
(55.500 lei + 5.550 lei = 61.050 lei x 0,5 % = 305,25 lei)

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**305,25**

4. Calculul şi înregistrarea TVA aferent importului:
(Valoare în vamă + Taxa vamală + Comision vamal) x 19 %
55.500 lei + 5.550 lei + 305,25 lei = 61.355,25 lei x 19 % = 11.657,50 lei

4426 **„TVA deductibilă”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**11.657,50**

5. Plata furnizorului extern, conform Extrasului de cont, ținând seama de cursurile valutare ale valutei::
15.000 euro x 3,7 lei/euro = 55.500 lei
15.000 euro x 3,8 lei/euro = 57.000 lei
Diferența nefavorabilă de curs valutar: +1.500 lei

%	**=**	**5124**	**57.000**
404 **„Furnizori de imobilizări”**		**„Conturi la bănci în valută”**	**55.500**
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			**1.500**

6. Recepția mijlocului de transport, conform Procesului-verbal de recepție definitivă:
(55.500 lei + 5.550 lei + 305,25 lei = 61.355,25 lei)

2133 **„Mijloace de transport”**	**=**	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**61.355,25**

Aplicația nr. 24

O entitate economică încheie un contract cu un antreprenor pentru construcția unei clădiri. Construcția se realizează pe parcursul a trei perioade de calcul a costurilor, şi anume: pentru prima perioadă se facturează de către constructor valoarea lucrărilor executate de 9.000 lei; pentru perioada a doua 12.000 lei, iar în cea de a treia perioadă se finisează lucrarea facturându-se 14.000 lei. Durata normală de funcționare 50 ani, însă după 30 ani se vinde clădirea pentru suma de 15.000 lei. Să se facă toate înregistrările contabile impuse de această operațiune, inclusiv calculul şi înregistrarea amortizării lunare şi scoaterea din evidență a clădirii.

1. Contabilizarea imobilizării corporale în curs de execuție, la sfârşitul primei perioade de calcul:

%	**=**	**404**	**10.710**
231		**„Furnizori de imobilizări"**	**9.000**
„Imobilizări corporale în curs de execuție"			**1.710**
4426			
„TVA deductibilă"			

2. Înregistrarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, la sfârşitul celei de a doua perioadă de calcul:

%	**=**	**404**	**14.280**
231		**„Furnizori de imobilizări"**	**12.000**
„Imobilizări corporale în curs de execuție"			
4426			**2.280**
„TVA deductibilă"			

3. Înregistrarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, la sfârşitul celei de a treia perioadă de calul:

%	**=**	**4427**	**16.660**
231		**„TVA colectată"**	**14.000**
„Imobilizări corporale în curs de execuție"			
4426			**2.260**
„TVA deductibilă"			

4. Recepția clădirii conform, Procesului-verbal de recepție provizoriu:
(9.000 lei + 12.000 lei + 14.000 lei = 35.000 lei)

212 **„Construcții”**	=	**231** **“Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**35.000**

5. Calculul şi înregistrarea amortizării lunare, după metoda liniară:
(35.000 lei : (50 x 12) = 58,34 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2811** **„Amortizarea construcțiilor”**	**58,34**

6. Vânzarea clădirii, conform facturii, preț factură 15.000 lei:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”**	**15.000**

7. Scoaterea din evidență a clădirii vândute, conform facturii fiscale:
- calculul amortizării în cei 30 ani utilizați:
30 ani x 12 luni x 58,34 lei = 21.002,40 lei
- calculul valorii neamortizate a clădirii scoase din funcțiune:
35.000 lei - 21.002,40 lei = 13.997,60 lei

%	=	**212** **„Construcții”**	**35.000,00**
6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**			**21.002,40**
6583 **„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”**			**13.997,60**

8. Încasarea valorii clădirii vândute, conform extrasului de cont:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**15.000**

Aplicația nr. 25

Se primeşte Avizul pentru donația unei instalații de protecție a mediului la o entitate economică de producere a produselor chimice, în valoare de 60.000 lei. Ulterior se primeşte instalația ştiind că durata normală de funcționare este de 12 ani. Să se calculeze şi să se înregistreze şi amortizarea pentru primul an de funcționare a instalației.

1. Primirea Avizului pentru donația instalației:

445 **„Subvenții”**	=	**133** **„Donații pentru investiții”**	**60.000**

2. Primirea instalației de protecție a mediului, conform Avizului şi Procesului-verbal de recepție:

2132 **„Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	=	**445** **„Subvenții”**	**60.000**

3. Calculul şi înregistrarea amortizării pentru primul an:
(60.000 lei : 12 x 12 = 416,66 lei/lună x 12 luni = 5.000 lei)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**5.000**

4. Preluarea la venituri a sumelor contabilizate ca şi amortizare:

133 **„Donații pentru investiții”**	=	**7582** **„Venituri din donații şi subvenții primite”**	**5.000**

Aplicația nr. 26

Cu ocazia inventarierii se constată, în plus, un aparat de control în valoare de 4.200 lei, amortizare apreciată 800 lei:.

1. Înregistrarea aparatul de control constatat în plus, în contabilitate, conform Procesului-verbal de inventariere:

2132 **„Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	=	**134** **„Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”**	**4.200**

2. Contabilizarea amortizării estimată:

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**800**

3. Preluarea la venituri a mărimii amortizării aparatului de control:

134 **„Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”**	=	**7582** **„Venituri din donații şi subvenții primite”**	**800**

Aplicația nr. 27

Se trece pe rod o plantație pomicolă după al 3-lea an de la înființare. Valoarea plantației 90.000 lei, durată normală de utilizare 15 ani, după care se scoate din funcțiune plantația.

1. Trecerea pe rod a plantației, conform Procesului-verbal de recepție definitivă:

2134 **„Animale şi plantații”**	=	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție”**	**90.000**

2. Calculul şi înregistrarea amortizării plantației pe rod, pentru o lună:
(90.000 lei : 15 x 12 = 500 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**500**

3. Scoaterea din evidență a plantației pe rod după expirarea perioadei de utilizare:
(500 lei/lună x 180 luni = 90.000 lei)

2813 **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	=	**2134** **„Animale şi plantații”**	**90.000**

Aplicația nr. 28

O entitate cumpără de la o fermă zootehnică, conform Facturii, doi cai în valoare de 14.000 lei, TVA 19 %. Durata normală de folosire a cailor este de 10 ani, după care se vând unei persoane fizice, conform facturii, în sumă de 2.000 lei, TVA 19 %.

1. Achiziționarea celor doi cai, conform facturii şi procesului-verbal de recepție:

%	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**16.660** **14.000**
2134 **„Animale şi plantații”**			
4426 **„TVA deductibilă”**			**2.660**

2. Plata facturii furnizorului de imobilizări:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**16.660**

4. Calculul şi înregistrarea amortizării lunare a cailor de muncă:
(14.000 lei : 10 x 12 = 116,66 lei/lună)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**116,66**

5. Vânzarea cailor conform facturii:
(2.000 lei x 19 % = 380)

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%** **7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”** **4427** **„TVA colectată”**	**2.380** **2.000** **380**

6. Încasat contravaloarea Facturii, conform Extrasului de cont:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**2.380**

7. Scoaterea din evidenţă a animalelor de muncă vândute:
(116,66 lei/lună x 120 luni = 14.000 lei)

2813 **„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”**	=	**2134** **„Animale şi plantaţii”**	**14.000**

Aplicaţia nr. 29

O entitate ia cu chirie un magazin pentru vânzarea cu amânuntul, valoarea magazinului 60.000 lei, chiria lunară 240 lei, TVA 19 %. Durata contractului de închiriere 3 ani. Toate decontările se fac în numerar. După expirarea termenului de închiriere se restituie magazinul proprietarului. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operaţie economică în contabilitatea chiriaşului şi a închiriatorului.

În contabilitatea chiriaşului
1. Primirea magazinului în chirie, conform contractului de închiriere şi a Procesului-verbal:

DEBIT: 8031 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”		**60.000**

2. Primirea facturii pentru chiria lunară a magazinului:

% **612** **„Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”** **4426** **„TVA deductibilă”**	=	**401** **„Furnizori”**	**285,6** **240** **45,6**

3. Achitarea facturii pentru chirie, conform contractului pentru o lună:

401 **„Furnizori”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**285,6**

4. Se restituie închiriatorului magazinul la expirarea contractului de închiriere:

	CREDIT: 8031 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	**60.000**

În contabilitatea închiriatorului

1. Facturarea chiriei pentru o lună, conform contract de închiriere:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%**	**285,6**
		706 **„Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii”**	**240**
		4427 **„TVA colectată”**	**45,6**

2. Încasarea, în numerar a chiriei, conform contract de închiriere şi chitanță:

5311 **„Casa în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**285,6**

Aplicația nr. 30

Se execută o lucrare de modernizare la un aparat de măsură şi control, care are o valoare contabilă de 9.000 lei. În acest scop se cumpără diverse componente conform facturii în valoare de 2.000 lei, TVA 19 %, care se încorporează în aparatul de măsură şi control. Durata normală de utilizare 9 ani, durata rămasă de la data modernizării 5 ani. Care sunt operațiunile ce se vor face în contabilitate în legătură cu modernizarea şi care este amortizarea lunară înainte şi după această operațiune, ştiind că unitatea aplică regimul de amortizare liniar pentru acest activ.

1. Achiziționarea pieselor de schimb pentru executarea lucrării de modernizare:

%	=	**401** **„Furnizori”**	**2.380**
3024 **„Piese de schimb”**			**2.000**
4426 **„TVA deductibilă”**			**380**

2. Achitarea facturii furnizorului, conform extrasului de cont:

401 **„Furnizori”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.380**

3. Încorporarea pieselor de schimb în costul aparatului, conform Bonului de consum:

6024 **„Cheltuieli privind piesele de schimb”**	=	**3024** **„Piese de schimb”**	**2.000**

4. Înregistrarea veniturilor din executarea lucrării de modernizare cu forțe proprii:

2132 **„Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	=	**722** **„Venituri din producția de imobilizări corporale”**	**2.000**

5. Calculul şi înregistrarea amortizării pentru o lună înainte de modernizare:
(9.000 lei : 9 x 12 = 83,33 lei)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**83,33**

6. Calculul şi înregistrarea amortizării după modernizare:
2.000 : 5 x 12 = 33,33 lei
9.000 : 9 x 12 = 83,33 lei
Total 116, 66 lei

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**116, 66**

Aplicația nr. 31

O entitate procedează la reevaluarea unui mijloc de transport despre care se cunosc următoarele date: valoarea de înregistrare 32.000 lei; durata normală de funcționare 5 ani; durata rămasă de la reevaluare 2 ani; amortizarea calculată şi înregistrată până la reevaluare 19.200 lei; regimul de amortizare liniar; coeficientul de actualizare 2,2. Să se calculeze şi înregistreze diferența din reevaluarea mijlocului de transport, diferența între amortizarea actualizată şi cea înregistrată, amortizarea lunară după reevaluare.

1. Calculul şi înregistrarea rezervei din reevaluare:

32.000 lei x 2,2 = 70.400 lei

70.400 lei – 32.000 lei = 38.400 lei

2133 **„Mijloace de transport”**	=	**105** **„Rezerve din reevaluare”**	**38.400**

2. Calculul şi înregistrarea diferenței dintre amortizare actuală şi cea înregistrată:

19.200 lei x 2,2 = 42.240 lei

42.240 lei – 19.200 lei = 23.040 lei

105 **„Rezerve din reevaluare”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**23.040**

3. Calculul şi înregistrarea amortizării lunare pentru perioada rămasă:

70.400 lei : 5 ani = 14.080 lei

14.080 lei : 12 = 1.173,33 lei

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**2813** **„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”**	**1.173,33**

Aplicația nr. 32

Cu ocazia inventarierii se constată lipsa unui aparat de control valoarea contabilă 2.500 lei, amortizare înregistrată 900 lei. Vinovat de producerea prejudiciului este gestionarul căruia i se impută suma în baza hotărârii instanței, de 1.600 lei; TVA 19 %. Suma imputată se depune la casierie, după care în ziua următoare este depusă la bancă. Care sunt înregistrările contabile de efectuat în acest caz.

1. Constatarea lipsei aparatului de control, conform inventarului şi Procesului verbal:

%	**=**	**2132**	**2.500**
2813		**„Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”**	**900**
„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor”			**1.600**
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”			

2. Imputarea aparatului de control constatat lipsă conform hotărârii instanței:
(1.600 lei x 19 % = 304 lei)

461	**=**	**%**	**1.904**
„Debitori diverşi”		**7583**	**1.600**
		„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”	**304**
		4427	
		„TVA colectată”	

3. Depunerea la casierie a sumei imputate, conform chitanței:

5311	**=**	**461**	**1.904**
„Casa în lei”		**„Debitori diverşi”**	

4. Înregistrarea depunerii sumei la bancă:

581	**=**	**5311**	**1.904**
„Viramente interne”		**„Casa în lei”**	

5. Oglindirea sumei depuse la bancă, în contul curent, conform extrasului de cont:

5121	**=**	**581**	**1.904**
„Conturi la bănci în lei”		**„Viramente interne”**	

Aplicația nr. 33

La o entitate se scoate din evidență un utilaj tehnologic prin casare, cunoscându-se următoarele date: valoarea contabilă 8.000 lei, amortizare înregistrată 6.400 lei. Pentru scoaterea din evidență a utilajului tehnologic se fac următoarele consumuri de resurse: consum de materiale de natura obiectelor de inventar 300 lei, salarii 600 lei şi se recuperează materiale diverse pentru 950 lei. Valoarea neamortizată se suportă pe parcursul a unui an. Care sunt înregistrările contabile în acest caz.

1. Înregistrarea cheltuielilor cu casarea utilajului tehnologic, conform bonului de consum:

603 **„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”**	**=**	**303** **„Materiale de natura obiectelor de inventar”**	**300**

2. Cheltuieli cu salariile personalului ce a lucrat la casarea utilajului tehnologic:

641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	**=**	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**600**

3. Înregistrarea diverselor materiale recuperate, conform procesului verbal:

3028 **„Alte materiale consumabile”**	**=**	**7588** **„Alte venituri din exploatare”**	**950**

4. Înregistrarea diferenței între veniturile şi cheltuielile ocazionate de casarea utilajului:

950 lei – 900 lei = 50 lei

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	**=**	**281** **„Amortizări privind imobilizările corporale”** **ANALITIC: DISTINCT**	**50**

5. Scoaterea din evidență a utilajului tehnologic casat:

%	=	2131	8.000
6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**		**„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”**	**6.400** **50**
281 **„Amortizări privind imobilizările corporale”**			**1.550**
471 **„Cheltuieli înregistrate în avans”**			

6. Trecerea pe cheltuieli a cotei neamortizate pentru prima lună:

(1.550 lei : 12 = 129,16 lei)

6811 **„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”**	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	**129,16**

Aplicația nr. 34

Cu ocazia inventarierii la o entitate, în anul N, se constată următoarea situație în legătură cu terenurile a căror proprietar este societatea: valoarea contabilă 40.000 lei; valoarea de inventar 32.000 lei. Se apreciază ca reversibilă diferența de valoare a terenului. Care sunt înregistrările contabile în legătură cu această operație ştiind că în anul N+1 valoarea de inventar a terenului este de 38.000 lei.

1. Înregistrarea deprecierii valorii terenurilor în anul N:

(40.000 lei – 32.000 lei = 8.000 lei)

6813 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”**	=	**2911** **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”**	**8.000**

2. Preluarea la venituri a ajustării valorii terenurilor, în anul N+1:

2911 **„Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”**	=	**7813** **„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”**	**6.000**

Aplicația nr. 35

La o entitate se reformează animalele de muncă, despre care se cunosc următoarele: valoarea contabilă 15.000 lei, amortizarea înregistrată 12.000 lei. Animalele reformate se trec la îngrăşat în aceiaşi unitate, consumându-se pentru îngrăşarea lor următoarele: furaje 3.500 lei, medicamente 1.100 lei, salariile îngrijitorilor 1.500 lei, amortizarea grajdului 400 lei. Se vând animalele îngrăşate conform facturii, preț vânzare 12.000 lei, TVA 19%.

1. Scoaterea din evidență a animalelor de muncă, conform procesului verbal de scoatere din evidență şi trecere la animale la îngrăşat:

%	=	2134	15.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		**„Animale şi plantații”**	**12.000**
361 „Animale şi păsări”			**3.000**

2. Contabilizarea consumului de furaje, conform bonurilor de consum:

6026 „Cheltuieli privind furajele”	=	**3026 „Furaje”**	**3.500**

3. Consumul de medicamente, conform bonurilor de consum:

6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile”	=	**3028 „Alte materiale consumabile”**	**1.100**

4. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile personalului de îngrijire a animalelor:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 „Personal – salarii datorate”**	**1.500**

5. Amortizarea grajdului:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2812 „Amortizarea construcțiilor”**	**400**

6. Înregistrarea sporului de creştere în greutate a animalelor, conform procesului-verbal de cântărire:
(3.500 lei + 1.100 lei + 1.500 lei + 400 lei = 6.500 lei)

361 **„Animale şi păsări”**	=	**711** **„Variaţia stocurilor”**	**6.500**

7. Vândut animalele îngrăşate, conform facturii fiscale:
(12.000 lei x 19 % = 2.280 lei)

4111 **„Clienţi”**	=	**%**	**14.280**
		708 **„Venituri din activităţi diverse”**	**12.000**
		4427 **„TVA colectată”**	**2.280**

8. Încasarea valorii facturii fiscale, pentru animalele vândute:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**4111** **„Clienţi”**	**14.280**

9. Scoaterea din evidenţă a animalelor vândute:

%	=	**361** **„Animale şi păsări”**	**9.500**
606 **„Cheltuieli privind animalele şi păsările”**			**3.000**
711 **„Variaţia stocurilor”**			**6.500**

Aplicaţia nr. 36

Să se calculeze amortismentul anual (A_a) şi lunar (A_l) prin aplicarea regimului liniar, accelerat şi a celui degresiv de amortizare – varianta AD1, pentru un utilaj achiziţionat la data de 18 iulie exercițiul N, cu preţul de 60.000 lei (Va). Data punerii în funcţiune este 21 iulie exercițiul N, iar durata normală de funcţionare este de 5 ani (Dnf).
Se cere, totodată, ca pe baza datelor de mai sus, să se întocmească şi Planul de amortizare liniară, accelerată şi degresivă (AD1).

A. **Regimul liniar de amortizare:**

$$A_a = Va\ x\ q_l = 60.000\ x\ 20\% = 12.000\ (lei)\ ;\ q_l = \frac{1}{Dnf}x100 = \frac{1}{5}x100 = 20\%\ ;$$

$$A_l = \frac{A_a}{12} = \frac{12.000}{12} = 1.000\ (lei)$$

Pentru că utilajul analizat a fost pus în funcțiune la data de 21.07.N, amortizarea acestuia începe să se realizeze începând cu luna august exercițiul N şi se va încheia în luna iulie exercițiul N+5.

Planul de amortizare liniară este:

Anul	Amortismentul anual	Amortismentul cumulat	Valoarea rămasă
N	5.000	5.000	55.000
N+1	12.000	17.000	43.000
N+2	12.000	29.000	31.000
N+3	12.000	41.000	19.000
N+4	12.000	53.000	7.000
N+5	7.000	60.000	0

B. **Regimul accelerat de amortizare:**

- Amortismentul în primul an de funcționare (A_1):

A1 =Va x 50% = 60.000 x 50% = 30.000 (lei);

- Valoarea rămasă de amortizat după primul an (VR1):

VR1 = Va - A1 = 60.000 – 30.000 = 30.000 (lei)

- Amortismentul anual (A_i) în anii rămaşi ai duratei normale de funcționare:

$$\mathbf{A_{l_1} = \frac{VR1}{Dn - f} = \frac{30.000}{5 - 1} = 7.500\ (lei),\quad i = \overline{2,5}}$$

Amortismentul lunar în primul an de funcționare va fi:

$$\mathbf{A_{l_1} = \frac{A_l}{12} = \frac{30.000}{12} = 2.500\ (lei);}$$

Amortismentul lunar (Al_i) în anii următori, până la sfârşitul duratei normale de funcționare:

$$\mathbf{A_{l_1} = \frac{A_i}{12} = \frac{7.500}{12} = 625\ (lei);}$$

Pentru că amortizarea utilajului începe în luna august exercițiul N, amortismentul în anul N va fi:

AN= Al1 (lei/luna calendaristica)x 5 (luni calendaristice) = 2.500 x 5 = 12.500(lei)

În anul N+1, amortismentul înregistrat va fi:

AN+1 = Al1 x 7 + Al2 x 5 = 2.500 x 7 + 625 x 5 = 20.625 (lei);

În anii N+2, N+3 şi N+4 amortismentul anual va fi

A = 7.500 lei;

În anul N+5, amortismentul înregistrat este:

AN+5 = Al5 x 7 = 625 x 7 = 4.375 (lei).

Planul de amortizare accelerată este:

Anul	Amortismentul anual	Amortismentul cumulat	Valoarea rămasă
N	12.500	12.500	47.500
N+1	20.625	33.125	26.875
N+2	7.500	40.625	19.375
N+3	7.500	48.125	11.875
N+4	7.500	55.625	4.375
N+5	4.375	60.000	0

C. **Regimul degresiv de amortizare, varianta AD1:**

- Amortismentul în primul an:

A1 = Va x qd = Va x (ql x k) = 60.000x 30% = 18.000 (lei);

Notă: Coeficientul k de multiplicare a cotei liniare este, în cazul nostru 1,5 pentru că durata normală de funcționare este cuprinsă între 6 și 10 ani.

- Valoarea rămasă de amortizat după primul an (VR1):

VR1 = Va – A1 = 60.000 -18.000 = 42.000 (lei);

- Amortismentul în anul 2:

a. amortismentul degresiv: A2d = VR1 x qd = 42.000 x 30% = 12.600 (lei);

$$A_{2d} = VR1 \; x \; q_d = 42.000 \; x \; 30\% = 12.600 \text{ (lei)};$$

b. Amortismentul liniar: A_{2l}(lei).

Pentru că $A_{2d} > A_{2l}$, amortismentul în anul 2 al duratei normale de funcționare este:

A2 = A2d = 12.600 (lei)

- Valoarea rămasă de amortizat după doi ani de funcționare(VR2):

VR2 = VR1 – A2 = 42.000 – 12.600 = 29.400 (lei);

- Amortismentul în anul 3:

c. amortismentul degresiv: A3d = VR2 x qd = 29.400 x 30% = 8.820 (lei);

d. Amortismentul liniar: $\mathbf{A_{3l} = \frac{VR2}{Dnf - 2} = \frac{29.400}{5 - 2} = 9.800 \text{ (lei)};}$

Pentru că A3d < A3l, amortismentul în anul 3 și până la sfârșitul duratei normale de funcționare va fi: A3 = A4 = A5 = 9.800 (lei)

În ceea ce priveşte amortismentul lunar, acesta se determină pe baza următoarei relații generice:

$$\mathbf{A_{lunar} = \frac{A_{anual}}{12};}$$

Pornind de la rezultatele obținute mai sus și ținând seama că amortizarea utilajului se face începând cu luna august din exercițiul N avem:

- mortismentul în anul N: $\mathbf{A_N = A_l \times \frac{5}{12} = 18.000 \times \frac{5}{12} = 7.500 \text{ (lei)};}$

- Amortismentul în anul N+1:

$$\mathbf{A_{N+1} = A_1 \times \frac{7}{12} + A_2 \times \frac{5}{12} = 18.000 \times \frac{7}{12} + 12.600 \times \frac{5}{12} = 15.750\ (lei);}$$

- Amortismentul în anul N+2:

$$\mathbf{A_{N+2} = A_2 \times \frac{7}{12} + A_3 \times \frac{5}{12} = 12.600 \times \frac{7}{12} + 9.800 \times \frac{5}{12} = 11.433{,}33\ (lei);}$$

- Amortismentul în anii N+3 şi N+4: AN+3 = AN+4 = 9.800 (lei);
- Amortismentul în anul N+5: $\mathbf{A_{N+5} = A_5 \times \frac{7}{12} = 9.800 \times \frac{7}{12} = 5.716{,}67\ (lei);}$

Planul de amortizare degresivă, varianta AD1:

Anul	Amortismentul anual	Amortismentul cumulat	Valoarea rămasă
N	7.500,00	7.500,00	52.500,00
N+1	15.750,00	23.250,00	36.750,00
N+2	11.433,33	34.683,33	25.316,67
N+3	9.800,00	44.483,33	15.516,67
N+4	9.800,00	54.283,33	5.716,67
N+5	5.716,67	60.000,00	0

Aplicația nr. 37

Să se calculeze amortismentul anual (A_a) şi lunar (A_l) prin aplicarea regimului degresiv de amortizare – varianta AD2, pentru un utilaj a cărui durată normală de funcționare este de 8 ani (Dnf). Utilajul respectiv a fost pus în funcțiune la data de 18.12.N-1, costul de achiziție (Va) fiind de 60.000 lei.
Se cere, totodată, să se întocmească şi Planul de amortizare degresivă (AD2).

Algoritmul de calcul al amortismentului în această variantă este următorul:

1. Determinarea duratei de utilizare în care se aplică regimul liniar de amortizare (D_l):

$$D_l = \frac{100}{q_d};\quad q_d = q_l \times k = \frac{100}{8} \times 2 = 25\ (\%);\quad D_l = \frac{100}{25} = 4\ (ani);$$

2. Stabilirea duratei de utilizare în care se realizează amortizarea integrală (D_a):

$$Da = Dnf - Dl = 8 - 4 = 4\ (ani);$$

3. Durata de utilizare în care se aplică regimul degresiv de amortizare (D_d):

$$Dd = Da - Dl = 4 - 4 = 0\ (ani).$$

Aşa cum rezultă din datele de mai sus, valoarea de intrare (Va) se recuperează liniar într-un număr de ani ce reprezintă jumătate din durata normală de funcționare. De fapt această afirmație este valabilă pentru toate situațiile în care durata normală de funcționare este cuprinsă între 6 şi 10 ani, inclusiv.
În cazul aplicației noastre, amortismentul în fiecare din primii ani ai duratei normale de funcționare este:

$$A_1 = A_2 = A_3 = A_4 = \frac{Va}{4} = \frac{60.000}{4} = 15.000 \text{ (lei}$$

Amortismentul lunar: $$A_1 = \frac{A_{anual}}{12} = \frac{15.000}{12} = 1.250 \text{ (l}$$

Deoarece utilajul este pus în funcțiune în luna decembrie, amortizarea acestuia se va face începând cu luna ianuarie a anului următor, ceea ce înseamnă că amortismentul în fiecare an al duratei de amortizare se va suprapune cu amortismentul aferent anului calendaristic.

Planul de amortizare degresivă, varianta AD2 este:

Anul	Amortismentul anual	Amortismentul cumulat	Valoarea rămasă
N	15.000	15.000	45.000
N+1	15.000	30.000	30.000
N+2	15.000	45.000	15.000
N+3	15.000	60.000	0
N+4	0	0	0
N+5	0	0	0
N+6	0	0	0
N+7	0	0	0

Aplicația nr. 38

1. Pentru procurarea unei licențe de fabricație, o societate comercială acordă unui furnizor un avans în sumă de 15.000 lei, în baza contractului încheiat şi a extrasului de cont. Ulterior se primeşte şi se recepționează licența conform facturii şi a procesului verbal de recepție, în sumă de 50.000 lei, TVA 19%. Care sunt înregistrările contabile în această situație?

1. Plata avansului, conform extrasului de cont şi a contractului:

234 **„Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**15.000**

2. Primirea facturii furnizorului:

%	=	404	59.500
233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”		‚Furnizori de imobilizări”	50.000
4426 „TVA deductibilă			9.500

3. Plata facturii fiscale a furnizorului, ținând cont de avansul primit:

404 „Furnizori de imobilizări”	=	%	59.500
		5121 „Conturi la bănci în lei”	44.500
		234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”	15.000

4. Recepția licențelor, conform Procesului-verbal:

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”	=	233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”	50.000

Aplicația nr. 39

Se recepționează un program informatic realizat în regie proprie, estimat la 1.200 lei, din care 400 lei, înregistrat ca imobilizare necorporală în curs de execuție, la sfârşitul lunii precedente:

1. Înregistrarea imobilizării în curs de execuție, realizată în luna curentă:

233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”	=	721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”	800

2. Recepția programului informatic, conform procesului-verbal de recepție, la finalizarea acestuia:

208 „Alte imobilizări necorporale”	=	233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”	1.200

Aplicația nr. 40

Se realizează în antrepriză o clădire administrativă, conform contractului de antrepriză şi a documentației tehnico-economice de execuție, cunoscându-se următoarele: avans acordat constructorului 30.000 lei; lucrări executate conform situațiilor de lucrări şi a facturilor, în sumă de 70.000 lei, TVA – 19 %.

1. Acordat avans, conform Cntractului de execuție şi a Extrasului de cont:

232 **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**30.000**

2. Înregistrarea facturilor ale antreprenorului pentru lucrările executate şi acceptate:

231 **„Imobilizări corporale în curs de execuție"**	=	**404** **„Furnizor de imobilizări"**	**70.000**

3. Decontarea valorii lucrărilor executate de antreprenor, ținând seama de avansul acordat

404 **„Furnizori de imobilizări"**	=	**%**	**70.000**
		232 **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"**	**30.000**
		5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**40.000**

4. Recepția clădirii executate în antrepriză, conform Procesului-verbal de recepție provizorie:

212 **„Construcții"**	=	**231** **„Imobilizări corporale în curs de execuție"**	**70.000**

Aplicația nr. 41

1. Se achiziționează 20.000 acțiuni cu prețul de 10 lei/acțiune cu scopul de a obține o influență asupra gestiunii unității emitente de titluri (societatea respectivă va fi inclusă în cadrul grupului) şi pentru obținerea unui venit financiar sub formă de dividende. Se achită prin bancă suma de 150.000lei, restul se va achita ulterior prin aceeaşi modalitate. Comisionul achitat în numerar unității care a instrumentat tranzacția este de 1%. În anul următor se încasează cu ordin de plată dividende în sumă

de 50.000 lei. Ulterior se vând 1.000 acțiuni cu prețul de 15 lei/acțiune, încasarea făcându-se în numerar.

- Achiziționarea titlurilor:

261 **„Acțiuni deținute la entitățile afiliate**	=	**%** **5121** **„Conturi la bănci în lei"** **2691** **„Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate"**	**200.000** **150.000** **50.000**

- Achitarea comisionului:

622 **„Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"**	=	**5311** **„Casa în lei"**	**2.000**

- Achitarea vărsămintelor neefectuate:

2691 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**50.000**

- Încasarea dividendelor:

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**7611** **„Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	**50.000**

- Vânzarea acțiunilor (1.000 acțiuni x 15 lei/acțiune):

461 **„Debitori diverşi"**	=	**7641** **„Venituri din imobilizări financiare cedate"**	**15.000**

- Încasarea creanței:

5311 **„Casa în lei"**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**15.000**

- Scoaterea din evidență a titlurilor (1.000 x 10 lei/acțiune):

6641 **„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”**	=	**261** **„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”**	**10.000**

În ceea ce priveşte funcționarea contului 264 „Titluri puse în echivalență”, considerăm următorul exemplu:

Aplicația nr. 42

Societatea X a achiziționat 10% din acțiunile societății Y la prețul de 4.000 lei. Aceste acțiuni sunt considerate interese de participare. Capitalurile proprii ale societății Y sunt în valoare de 60.000 lei şi sunt reprezentate de: capital social 30.000 lei, rezerve 20.000 lei, rezultatul exercițiului 10.000 lei.

- **Capitalurile proprii ale lui Y ce revin lui X sunt: 60.000 x 10% = 6.000 (lei).**

- Prin urmare, imobilizările financiare înregistrate în contabilitatea lui X în contul **263 „Interese de participare”** cu valoarea de 4.000 lei vor fi înlocuite cu valoarea de 6.000 lei în contul 264 „Titluri puse în echivalență”, în momentul realizării consolidării la societatea X.
- Diferența de 2.000 lei este o sumă favorabilă pentru societatea X, din care 1.000 lei (10.000 x 10%) reprezintă partea din rezultat ce revine lui X, iar 1.000 lei va fi trecută la rezerve în bilanțul consolidat.

Înregistrarea contabilă la societatea X este:

264 **„Titluri puse în echivalență”**	=	**%**	**6.000**
		263 **„Interese de participare”**	**4.000**
		1068 **„Alte rezerve”** **Analitic: Consolidare Y**	**1.000**
		121 **„Profit sau pierdere”**[26]	**1.000**

26 În bilanțul consolidat elaborat de societatea X, partea din rezultatul lui Y ce revine lui X va apărea pe o poziție separată.

Aplicația nr. 43

1. O entitate (societatea mamă) acordă unei filiale din cadrul grupului un împrumut în sumă de 60.000 lei, care se restituie în două tranşe anuale egale. Dobânda anuală este de 10% şi se plăteşte la sfârşitul anului. Se înregistrează aceste operații în contabilitatea ambelor societăți.

A. În contabilitatea societății mamă:

- Acordarea împrumutului[27]:

2671 „Sume datorate de entitățile afiliate”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**60.000**

- Rambursarea primei tranşe a împrumutului:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**2671 „Sume datorate de entitățile afiliate”**	**30.000**

- Înregistrarea dobânzii pentru primul an (60.000 x 10%):

2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”	=	**763 „Venituri din creanțe imobilizate”**	**6.000**

- Încasarea dobânzii aferente primului an:

5121 „Conturi la bănci în lei datorate de entitățile afiliate”	=	**2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”**	**6.000**

- Rambursarea tranşei a doua a împrumutului:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**2671 „Sume datorate de entitățile afiliate”**	**30.000**

- Înregistrarea dobânzii pentru anul al doilea (30.000 x 10%):

27 În cazul în care împrumutul este pe termen scurt, celelalte condiții rămânând nemodificate, în locul contului 2671 „Sume datorate de entitățile afiliate” se foloseşte contul 4511 „Decontări între entitățile afiliate”, iar în locul contului 2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”, contul 4518 „ Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate”. Conturile 4511 şi 4518 sunt conturi bifuncționale dar, în acest caz sunt conturi de activ.

2672 **„Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”**	=	**763** **„Venituri din creanțe imobilizate”**	**3.000**

- Încasarea dobânzii aferente celui de-al doilea an:

5121 **„Conturi la bănci în lei datorate de entitățile afiliate”**	=	**2672** **„Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”**	**3.000**

B. În contabilitatea filialei:

- Primirea împrumutului[28]:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**1661** **„Datorii față de entitățile afiliate”**	**60.000**

- Rambursarea primei tranşe a împrumutului:

1661 **„Datorii față de entitățile afiliate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei**	**30.000**

- Înregistrarea dobânzii pentru primul an (60.000 x 10%):

666 **„Cheltuieli privind dobânzile de entitățile afiliate”**	=	**1685** **„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate”**	**6.000**

- Plata dobânzii aferente primului an:

1685 **„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**6.000**

- Rambursarea tranşei a doua a împrumutului:

1661 **„Datorii față de entitățile afiliate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**30.000**

28 Dacă împrumutul este pe termen scurt, în locul conturilor 1661 „Datorii față de entitățile afiliate”, respectiv 1685 „Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate” se folosesc conturile 4511 „Decontări între entitățile afiliate”, şi respectiv contul 4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate”, care de data aceasta sunt conturi de pasiv.

- Înregistrarea dobânzii pentru anul al doilea (30.000 x 10%):

666 **„Cheltuieli privind dobânzile de entitățile afiliate"**	=	**1685** **„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"**	**3.000**

- Plata dobânzii aferente celui de-al doilea an:

1685 **„Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**3.000**

NOTĂ:
1) În cazul în care dobânda se încasează, respectiv se plăteşte, în cadrul aceluiaşi an la care se referă, utilizarea conturilor 2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate", respectiv 1685 „Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate" nu este obligatorie.

2) În cazul în care se acordă un împrumut pe termen lung către o entitate în care nu există participații financiare, atunci această creanță imobilizată este reflectată cu ajutorul contului de activ 2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung".

Aplicația nr. 44

Se înregistrează în contabilitate următoarele operații:
a. Se depune prin virament bancar o garanție la societatea distribuitoare de gaz metan în sumă de 500 lei. Ulterior, se restituie în numerar o parte din garanție, în sumă de 100 lei;
b. Se constituie un depozit la termen pe doi ani în valoare de 2.000 lei. Dobânda anuală bonificată de bancă în contul curent (nu se capitalizează) este de 7%. Se înregistrează constituirea depozitului şi primirea dobânzii anuale în contul curent al societății.

a)
- Depunerea garanției:

2678 **„Alte creanțe imobilizate"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**3.000**

- Restituirea unei părți din garanția depusă:

5311 **„Casa în lei”**	=	**2678** **„Alte creanțe imobilizate”**	**100**

b)
- Constituirea depozitului la termen:

2678 **„Alte creanțe imobilizate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.000**

- Încasarea dobânzii anuale în contul curent (2.000 x 7%):

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**763** **„Venituri din creanțe imobilizate”**	**140**

3.8.2. Aplicații de rezolvat

Aplicația nr. 1

O entitate economică efectuează următoarele cheltuieli cu constituirea societății: cheltuieli cu întocmirea şi redactarea actului constitutiv al societății 700 lei, conform facturii, TVA 19 %; cheltuieli cu publicarea actului constitutiv în Monitorul Oficial al României, 160 lei, TVA 19 %. Toate cheltuielile se capitalizează, știind că se achită prin virament conform extrasului de cont. Să se facă toate înregistrările în contabilitate, inclusiv amortizarea lunară ştiind că durata de recuperare a cheltuielilor de constituire este de 5 ani.

Aplicația nr. 2

La o entitate economică se elaborează pe parcursul mai multor perioade de calcul, o nouă rețetă de fabricație a unui produs. Pentru aceasta s-au consumat următoarele resurse: materii prime 3.000 lei; amortizarea utilajelor din secție 900 lei; diverse prestații efectuate de terți 1.100 lei; TVA 19%. Rețeta de fabricație elaborată se utilizează 3 ani, calculându-se amortizarea după metoda liniară. Care sunt înregistrările contabile pentru realizarea şi folosirea rețetei de fabricație în primul an de utilizare.

Aplicația nr. 3

O entitate economică recepționează un proces tehnologic rezultat din activitatea de cercetare derulată pe parcursul mai multor perioade de calcul al costurilor. Valoarea lucrărilor de dezvoltare contabilizate este de 5.000 lei, cu durata de recuperare de 5 ani. După al treilea an se scoate din evidență procesul tehnologic rezultat din cercetare. Care sunt înregistrările contabile ce trebuie efectuate în acest caz.

Aplicația nr. 4

O entitate economică concesionează de la RADP, conform contractului de concesionare patinoarul pentru suma de 5.000 lei/an, pe o perioadă de 5 ani. Care sunt înregistrările contabile corecte pentru primul an de concesionare la concesionar şi la concendent.

Aplicația nr. 5

Se execută cu forțe proprii o lucrare de dezvoltare, consumându-se următoarele resurse: materii prime 5.000 lei; materiale de natura obiectelor de inventar 500 lei; amortizarea utilajului tehnologic folosit la cercetare 1.500 lei; amortizarea palatului administrativ al unității 1.000 lei; utilități primite de la terți conform facturii 2.000 lei; TVA 19 %. Cheltuielile de cercetare dezvoltare se concretizează într-un proiect. Care sunt înregistrările contabile corecte cu recepția şi folosirea în unitate a brevetului în primul an ştiind că durata de utilizare a acestuia este de 3 ani. ?

Aplicația nr. 6

În baza facturii se achiziționează de către o entitate economică o marcă comercială, preț factură 30.000 lei, TVA 19 %, amortizabilă pe parcursul a 5 ani.După 3 ani şi jumătate se scoate din evidență marca de fabricație. Care sunt înregistrările contabile corecte în primul şi în cel de al patrulea an de utilizaren ?

Aplicația nr. 7

O entitate economică care desface mărfuri cu amănuntul achiziționează o altă entitate economică conform facturii, cunoscându-se următoarele: clădirea unității achiziționate folosită ca şi magazin de vânzare are o valoare contabilă netă 80.000 lei; valoarea tranzacționată 110.000 lei; valoarea mărfurilor din magazin 50.000 lei; TVA aferent 19 %. Durata de utilizare a magazinului achiziționat 20 ani. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de achiziția entității şi utilizarea ei în primul an de folosință ?

Aplicația nr. 8

La o entitate economică se realizează, în regie proprie, un program informatic pe parcursul mai multor perioade de calcul al costurilor, în valoare de 1.800 lei, amortizabil în 3 ani. După doi ani se scoate din evidență programul informatic. Care sunt înregistrările corecte în primul an şi în cel al scoaterii din evidență ?

Aplicația nr. 9

O entitate economică acordă un avans, în sumă de 4.500 lei, unui furnizor pentru procurarea unei licențe. Ulterior se primeşte factura în sumă de 12.000 lei, TVA 19 %. Se achită factura furnizorului dintr-un împrumut pe termen lung. Care sunt înregistrările contabile ştiind că licența se foloseşte pe parcursul a 6 ani. ?

Aplicația nr. 10

La o entitate economică se procură un program informatic, conform facturii, valoarea 2.400 lei, TVA 19 %. Durata de utilizare 3 ani, după primul an de utilizare se scoate din evidență programul informatic. Care sunt înregistrările contabile ocazionate de această operație economică ?

Aplicația nr. 11

La o entitate economică se preia în concesiune un teren, conform contractului de concesionare, pentru o perioadă de 5 ani, la prețul de concesiune de 6.000 lei. Redevența se achită anual, în numerar, iar după expirarea perioadei de concesionare se restituie terenul ?

Aplicația nr. 12

Conform prospectului de emisiune se subscrie şi se aportează de către un acționar aport în natură constând într-o clădire în valoare de 70.000 lei. Evaluatorul autorizat evaluează clădirea adusă ca aport în natură la 95.000 lei, valoare acceptată de Adunarea Generală a Acționarilor, urmând a se deconta diferența cu acționarul aportant. Care sunt înregistrările contabile în acest caz ?

Aplicația nr. 13

O entitate achiziționează un teren de la altă societate comercială conform facturii, valoarea terenului 10.000 lei, TVA 19 %. Ulterior pe terenul cumpărat se realizează amenajări de către o firmă specializată conform facturii în sumă de 20.000 lei, TVA 19 % care se şi recepționează. Amenajarea terenului se amortizează liniar în 8 ani, după care se scoate din funcțiune. Care sunt înregistrările ocazionate de aceste operațiuni ?

Aplicația nr. 14

Se subscrie şi se aportează, conform prospectului de subscriere, aport în natură la formarea capitalului social constând în teren, care este evaluat de un expert evaluator la 3.600 lei, acordându-se 360 acțiuni a 10 lei pe acțiune valoare nominală. Care sunt înregistrările contabile în acest caz ?

Aplicația nr. 15

Se aportează la capitalul social o clădire a cărei valoare netă este de 30.000 lei, valoarea de aport 50.000 lei. Durata normală de utilizare 5 ani, însă în al patrulea an se scoate din evidență. Care sunt înregistrările contabile în această situație ?

Aplicația nr. 16

O unitate piscicolă amenajează în regie proprie un teren, efectuând următoarele consumuri de resurse: amortizarea escavatorului 1.500 lei, combustibil 2.500 lei, anvelope şi camere 1.200 lei, materiale auxiliare 3.500 lei, salariile personalului care a lucrat la amenajarea terenului 6.000 lei, CAS suportat de unitate 19,5 %, CASS suportat de unitate 6%, contribuția la fondul de şomaj 2%. Amenajarea are o durată normală de utilizare de 6 ani de la recepție, dar se scoate din evidență după 5 ani. Care sunt înregistrările contabile în acest caz. ?

Aplicația nr. 17

În baza hotărârii Adunării Generale extraordinare a Acționarilor şi a prevederilor din actul constitutiv al societății comerciale se restituie unui acționar teren aportat în valoare de 2.000 lei ce afectează mărimea capitalului social şi se vinde teren unei alte societăți comerciale în sumă de 3.000 lei, TVA 19 %. Prețul de înregistrare a terenului 2.100 lei. Care sunt înregistrările contabile, în acest caz ?

Aplicația nr. 18

Conform contractului de închiriere se ia cu chirie un depozit care are o valoare contabilă de 35.000 lei, pentru o perioadă de un an, cu o chirie de 4.000 lei pe an, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile la chiriaş şi închirietor, ştiind că durata normală de utilizare a imobilului este de 5 ani ?

Aplicația nr. 19

Se primeşte cu titlul gratuit un mijloc de transport în valoare de 45.000 lei, cu o durată normală de utilizare 6 ani. Pentru a se putea folosi mijlocul de transport s-au mai făcut cheltuieli cu repararea acestuia printr-o unitate specializată în sumă de 3.500 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile pentru această operațiune economică ?

Aplicația nr. 20

O entitate primeşte cu titlul gratuit o linie tehnologică evaluată la valoarea justă de 60.000 lei, cu o durată normală de utilizare de 5 ani. Care sunt înregistrările contabile în ultimul an ştiind că s-au făcut cheltuieli cu montajul şi punerea în funcțiune a liniei tehnologice în suma de 4.000 lei ?

Aplicația nr. 21

O entitate primeşte sub formă de subvenție un autocamion în valoare de 40.000 lei, durata normală de utilizare 8 ani. Care sunt înregistrările contabile corecte pentru primul an cunoscând că s-au mai făcut cheltuieli cu întreținerea mijlocului de transport, conform facturii furnizorului în sumă de 2.400 lei, TVA 19 % ?

Aplicația nr. 22

Se achiziționează un utilaj tehnologic conform facturii, valoarea din factură 70.000 lei, TVA 19 %, durata normală de utilizare 7 ani. După cinci ani se dă cu chirie utilajul tehnologic, conform contractului de închiriere, pe o durată de un an, cu chiria de 11.000 lei/an. Chiriaşul face o investiție de 6.000 lei la utilaj, recuperând în anul de închiriere 3.000 lei. Care sunt înregistrările contabile în ultimul an de folosință a utilajului tehnologic?

Aplicația nr. 23

O entitate scoate din evidență un utilaj tehnologic complet amortizat, neregăsit în capitalul social. Valoarea de inventar 50.000 lei, cheltuielile ocazionate cu scoaterea din evidență 1.200 lei, TVA 19 %, efectuate printr-o societate specializată; recuperări de materiale diverse, conform procesului verbal de scoatere din evidență şi de recuperare a materialelor, în sumă de 1.700 lei, diferența recuperată în plus față de cheltuielile ocazionate majorează sursele de finanțare a societății, conform hotărârii Adunării Generale a Asociaților. Care sunt înregistrările contabile în această situație?

Aplicația nr. 24

Conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor se casează un utilaj tehnologic despre care se cunosc următoarele: valoarea de inventar 10.000 lei, amortizarea înregistrată 9.000 lei; cheltuieli ocazionate cu casarea constând în consum de materiale de natura obiectelor de inventar 100 lei şi drepturi salariale ale personalului care a lucrat la casare 300 lei; materiale diverse rezultate din casare 500 lei. Valoarea nerecuperată prin amortizare se include eşalonat pe cheltuieli cu amortizarea pe o perioadă de 3 luni. Care sunt înregistrările contabile corecte în acest caz ?

Aplicația nr. 25

O entitate vinde unei alte societăți comerciale conform facturii o clădire cu o valoare contabilă 60.000 lei, preț vânzare 90.000 lei. Amortizarea cumulată 9.000 lei. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA, decontarea valorii clădirii are loc prin bancă. Care sunt înregistrările contabile în acest caz, cunoscând că Adunarea Generală a Acționarilor societății comerciale vânzătoare a hotărât să afecteze suma încasată pentru finanțarea activității societății şi că ambele societăți comerciale sunt plătitoare de TVA ?

Aplicația nr. 26

Cu ocazia inventarierii efectuate pentru închiderea exercițiului financiar s-a constatat în plus, conform Procesului-verbal a valorificării rezultatelor inventarierii, mobilier în valoare de 6.600 lei, cu o durată normală de utilizare de 6 ani. Care sunt înregistrările contabile ştiind că mobilierul s-a folosit întregul anul calendaristic ?

Aplicația nr. 27

Cu ocazia inventarierii anuale se constată lipsa unui aparat de reglare în valoare de 2.700 lei, amortizare înregistrată 1.100 lei. Vinovat pentru prejudiciu este gestionarul bunului, căruia i se impută suma de 2.000 lei, TVA 19 %, sumă ce se reține din drepturile salariale conform Hotărârii tribunalului. Care sunt înregistrările contabile cunoscând că suma imputată reîntregeşte finanțarea investițiilor ?

Aplicația nr. 28

O entitate cu profil agricol dispune de o plantație pomicolă cu o valoare contabilă 100.000 lei, amortizare înregistrată 20.000 lei, deprecierea plantației 9.000 lei, prețul de cesiune 70.000 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile privind această operațiune, ştiind că suma încasată este repartizată pentru dividende care se şi plătesc ?

Aplicația nr. 29

O entitate care produce cărămidă refractară deține o instalație tehnologică cu o valoare contabilă de 88.000 lei, durata normală de funcționare 10 ani, fiind în funcțiune de 6 ani. La aceasta s-a deteriorat banda transportoare care transportă cărămida prin cuptorul de ardere. Se procură o nouă bandă în valoare de 12.000 lei, TVA 19 %, conform facturii fiscale. Montarea benzii se face de către o firmă specializată care înaintează factura pentru montaj în sumă de 3.000 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile cu procurarea şi montarea benzii transportoare şi care este mărimea amortizării după montarea benzii transportoare ?

Aplicația nr. 30

O societate comercială deține un teren la costul istoric 26.500 lei, valoarea contabilă de 26.500 lei, valoarea de utilitate 24.000, la sfârşitul exercițiului N şi de 24.500 lei, la sfârşitul exercițiului N+1, iar în exercițiul N+2 se vinde terenul pentru suma de 26.000 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile în această situație ?

Aplicația nr. 31

O entitate deține o imobilizare în curs în valoare de 45.000 lei, a cărei realizare se sistează ca urmare a intrării societății în faliment. În anul următor se valorifică imobilizarea în curs la suma de 30.000 lei şi TVA 19 % unei persoane fizice. Care sunt înregistrările contabile în acest caz ?

Aplicația nr. 32

Cu ocazia inventarierii la o entitate de exploatare a lemnului pe picior se constată animale de muncă cu valoarea de înregistrare de 19.000 lei care se trec la animale tinere şi la îngrăşat. Amortizarea înregistrată 13.000 lei. Pentru întreținerea şi îngrăşarea acestora se fac următoarele cheltuieli: furaje consumate 6.000 lei, medicamente 1.200 lei, salarii personal îngrijitor 2.200 lei; amortizarea grajdului 600 lei. Animalele îngrăşate se vând conform facturii la valoarea de 24.000 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile în legătură cu aceste animale ?

Aplicația nr. 33

O entitate dispune de un utilaj tehnologic care este supus modernizării. În acest scop se procură diverse accesorii conform facturii în sumă de 8.000 lei, TVA 19 %. Lucrarea de modernizare este executată de personalul propriu a căror drepturi salariale pentru această lucrare sunt de 12.000 lei. Care sunt înregistrările contabile în acest caz şi care este mărimea amortizării lunare ştiind că utilajul tehnologic are o valoare contabilă de 64.000 lei, amortizare înregistrată 40.000 lei, durata normală de funcționare 8 ani, durata utilizată 5 ani. ?

Aplicația nr. 34

O entitate a achiziționat, de la o persoană fizică, în anul N un teren în suprafață de 1.000 m^2 cu 90 lei/m^2. În anul N+1 s-a ajustat valoarea terenului ca urmare a deprecierii terenului în sumă de 8.200 lei, iar în anul N+2 se vinde terenul unei persoane juridice pentru suma de 85.000 lei, TVA 19 %. Care sunt înregistrările contabile în această situație ?

Aplicația nr. 35

O entitate hotărăşte modernizarea benzii de transport a produselor ceramice care are o valoare contabilă de 24.000 lei, o durată normală de utilizare de 10 ani, durata rămasă 4 ani, amortizată în regim liniar. Toate lucrările de modernizare sunt executate de o unitate specializată care înaintează factura pentru suma de 9.000 lei, TVA 19 %. Efectul modernizării se concretizează în reducerea consumului de energie şi în creşterea volumului de producție transportat.
Care sunt înregistrările contabile în acest caz, şi care este amortizarea lunară, ştiind că banda transportoare a fost scoasă din funcțiune după trei ani de la modernizare ?

Aplicația nr. 36

O entitate achiziționează un aparat de reglare conform facturii, preț factură 8.000 lei, TVA 19 %. Durata normală de amortizare 5 ani, regim de amortizare accelerat. După un an de la utilizare aparatul de reglare este supus reevaluării, folosindu-se coeficientul de actualizare de 1,6. Care sunt înregistrările contabile în acest caz şi care este amortizarea lunară deductibilă şi nedeductibilă ?

Aplicația nr. 37

O entitate comercială primeşte avizul pentru o subvenție guvernamentală pentru investiții în utilaj tehnologic, în suma 6.000 lei. Ulterior se primeşte subvenția guvernamentală şi se achiziționează utilajul tehnologic pentru suma de 10.000 lei, TVA 19 %, achitându-se prin bancă factura. Care sunt înregistrările în contabilitate şi care este mărimea amortizării lunare şi a veniturilor din subvenții pentru investiții ştiind că durata de utilizare este de 5 ani ?

Aplicația nr. 38

La o entitate se scoate din evidență un autocamion de mare capacitate având o valoare contabilă de 50.000 lei, amortizare înregistrată 40.000 lei. Din casare au rezultat piese de schimb în valoare de 2.000 lei şi materiale diverse în valoare de 1.200 lei, care se valorifică sub formă de deşeuri preț vânzare 1.500 lei, TVA 19 %. Cheltuielile cu casarea sunt de 1.000 lei, constând în salarii. Diferența de valoare nerecuperată a autocamionului se suportă din alte rezerve. Care sunt înregistrările contabile în acest caz ?

Aplicația nr. 39

O entitate casează o linie tehnologică, valoarea contabilă 40.000 lei, amortizare înregistrată 32.500 lei, recuperându-se materiale diverse în sumă de 6.000 lei. Cheltuielile diverse în sumă de 6.000 lei. Cheltuielile de personal care a lucrat la casarea liniei tehnologice 1.500 lei, diferența nerecuperată se decide a se recupera în rate lunare pe parcursul unui an. Care sunt înregistrările contabile în acest caz ?

Aplicația nr. 40

Se donează de către o entitate o plantație pomicolă a cărei valoare contabilă este de 80.000 lei, amortizare înregistrată 30.000 lei. Cum se reflectă în contabilitate acest caz ?

Aplicația nr. 41

O entitate achiziționează un magazin de desfacere cu amănuntul situat lângă o şosea ce se modernizează. Prețul efectiv al magazinului este de 200.000 lei şi TVA 19 %, iar pentru clientela acestuia se adaugă 80.000 lei. Care sunt înregistrările contabile ştiind că toate decontările se fac prin virament bancar, iar după un an se vinde magazinul la prețul de 300.000 lei, cumpărătorul fiind plătitor de TVA ? Amortismentul înregistrat este de 20.000 lei.

Aplicația nr. 42

Să se calculeze amortismentul lunar (A_l) şi anual (A_a) prin aplicarea regimului degresiv de amortizare – varianta AD2, pentru un utilaj a cărui durată normală de funcționare este de 12 ani (Dnf). Utilajul respectiv a fost pus în funcțiune la data de 20.12.N-1, costul de achiziție (Va) fiind de 100.000 lei.
Se cere, totodată, să se întocmească şi Planul de amortizare degresivă (AD2).

Aplicația nr. 43

Să se calculeze amortismentul lunar (A_l) şi anual (A_a).prin aplicarea regimului degresiv de amortizare – varianta AD2, pentru un utilaj a cărui durată normală de funcționare este de 16 ani (Dnf). Utilajul respectiv a fost pus în funcțiune la data de 20.04.N, costul de achiziție (Va) fiind de 100.000 lei.
Se cere, totodată, să se întocmească şi Planul de amortizare degresivă (AD2).

Aplicația nr. 44

Se cunosc următoarele informații pentru un utilaj a cărui durată normală de funcționare este de 8 ani: Utilajul respectiv a fost pus în funcțiune la data de 19.12.N-1, costul de achiziție (Va) fiind de 100.000 lei, metoda de amortizare folosită este cea degresivă, varianta AD2; la 31.12.N, utilajul în cauză este reevaluat la valoarea justă de 81.000 lei; la 31.12.N+1, noua valoare justă a utilajului, determinată în urma unei noi reevaluări, este de 60.000 lei.
Să se întocmească Planul de amortizare degresivă (AD2), actualizat, şi să se facă înregistrările contabile corespunzătoare

Aplicația nr. 45

Se cunosc următoarele informații pentru un utilaj a cărui durată normală de funcționare este de 12 ani: Utilajul respectiv a fost pus în funcțiune la data de 20.04.N, costul de achiziție (Va) fiind de 80.000 lei, metoda de amortizare folosită este cea degresivă, varianta AD2; la 31.12.N, utilajul în cauză este reevaluat la valoarea justă de 75.000 lei; la 31.12.N+3, noua valoare justă a utilajului, determinată în urma unei noi reevaluări, este de 60.000 lei; la 31.12.N+5 valoarea justă a utilajului este de 50.000 lei.

Să se întocmească Planul de amortizare degresivă (AD2), actualizat, şi să se facă înregistrările contabile corespunzătoare

Aplicația nr. 46

La o entitate se modernizează tehnologia de fabricație pentru un anumit produs. În acest scop se achită un avans în sumă de 2.500 lei unei unități de cercetare specializată. Institutul de cercetare facturează lucrări de modernizare în valoare de 10.000 lei şi TVA 19%.

Aplicația nr. 47

La o entitate se realizează, în regie proprie, un proiect de inginerie tehnologică, consumându-se în prima lună următoarele resurse: materiale auxiliare consumabile 4.500 lei; salariile brute ale personalului implicat în realizarea proiectului 3.000 lei; CAS 19,5 %; CASS 6%; CFS 2%. În luna a II-a se mai consumă alte materiale consumabile în valoare de 1.500 lei, după care se recepționează proiectul.

Aplicația nr. 48

O entitate construieşte, în regie proprie o construcție, efectuând următoarele cheltuieli în prima lună: materiale auxiliare 6.000 lei; salarii 4.000 lei, CAS 19,5 %, CASS 6%, CFS 2%. În luna a II-a se mai fac cheltuieli cu materialele consumabile în sumă de 1.500 lei, după care se recepționează construcția.

Aplicația nr. 49

O entitate încheie un contract cu un antreprenor pentru realizarea unui depozit de conservare a fructelor. Se primeşte factura pentru lucrările executate în prima lună în sumă de 9.000 lei iar pentru finisarea lucrărilor în perioada următoare de gestiune se facturează suma de 8.000 lei după care are loc recepționarea depozitului.

Aplicația nr. 50

Societatea comercială *Montana* SRL acordă unei filiale din cadrul grupului un împrumut de 30.000 lei pe o durată de 3 ani cu o dobândă de 8% pe an. Rambursarea împrumutului şi plata dobânzilor aferente se face începând cu sfârşitul primului an în trei anuități (constante). Toate decontările se fac prin virament bancar. Să se stabilească anuitatea de rambursat şi să se facă înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr. 51

O entitate acordă prin bancă unui terț un împrumut în sumă de 20.000 lei, pe termen de 2 ani, cu o dobândă anuală de 10%, care trebuie să se achite la sfârşitul fiecărui an. Dobânda din primul an se încasează cu întârziere, adică în cursul celui de-al doilea an.

Aplicația nr. 52

O entitate acordă la 1 ianuarie exercițiul N unei alte entități un împrumut pe termen de 2 ani în valoare de 1.000 EUR, la cursul de 3,4 lei/EUR. Dobânda este de 10%, calculată anual şi nu se capitalizează. La sfârşitul exercițiului N, cursul valutar (în funcție de care se calculează şi dobânda este de 3,3 lei/EUR. Dobânda se încasează la începutul execrcițiului N+1 când cursul valutar este de 3,5 lei/EUR. La sfârşitul exercițiului N+1, când se restituie împrumutul, cursul valutar etse de 3,2 lei/EUR. Dobânda aferentă celui de-al doilea an se înregistrează şi se încasează tot la acelaşi curs de 3,2 lei/EUR.

Aplicația nr. 53

Entitatea X aduce ca aport în natură la capitalul societății Y un utilaj a cărui valoare de înregistrare în contabilitate este de 100.000 lei iar amortsmentul cumulat este de 20.000 lei. În schimbul acestui utilaj, societatea Y emite 8.000 de acțiuni cu valoarea nominală de 10 lei. Valoarea de emisiune este egală cu valoarea nominală. Acțiunile primite de societatea X îi va permite acesteia să asigure controlul asupra societății Y. Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea ambelor societăți.

Aplicația nr. 54

Societatea X participă cu un aport în natură la capitalul societății Y. Se consideră următoarele date:

- valoarea contabilă a utilajului adus ca aport: 80.000 lei;
- amortismentul cumulat: 30.000 lei;
- valoarea de aport: 60.000 lei;
- valoarea nominală totală a acțiunilor emise de societatea Y: 45.000 lei.

Ulterior, societatea X vinde titlurile deținute la entitatea afiliată la prețul de 70.000 lei, cu încasare ulterioară prin virament bancar. Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea ambelor societăți.

Referințe bibliografice

1. Matiş D., Contabilitatea operațiunilor speciale, Editura Intelcredo, Deva, 2003, p. 158

2. Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, 2004, pag. 123-235

3. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 101-157

4. H.G. nr. 1553 din 18.12.2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale şi stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 21 din 12.01.2004

5. H.G. 2139/2005, Catalogul privind clasificarea şi durata normală de funcționare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 46 din 13.01.2005, Partea I-a

6. H.G. nr. 105 din 31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, M.O. nr. 3 din 12.02.2007

7. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 987

8. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare art. 24, alin (4, 6, 10)

9. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

10. OMFP nr. 1753 din 22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, publicat în M.O. nr. 1174 din 13.12.2004

11. OMFP nr. 424 din 03.03.1998 privind Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Editura Economică, Bucureşti, 1998, pag. 59-69

4

Contabilitatea stocurilor

După studiul acestui capitol veţi fi capabili să:

- Explicaţi şi să discutaţi particularităţile privind evaluarea stocurilor în contabilitate
- Enumeraţi şi să prezentaţi principalele documente primare de evidenţă a stocurilor
- Ilustraţi şi să discutaţi metodele de organizare a contabilităţii sintetice a stocurilor (inventarul permanent şi inventarul intermitent)
- Descrieţi metodele de organizare a contabilităţii analitice a stocurilor
- Înregistraţi în contabilitate şi să explicaţi fluxurile de operaţii privind diferitele categorii de stocuri

4.1. Delimitări şi clasificări privind stocurile

Stocurile şi producţia în curs de execuţie sunt acele active circulante constând în ansamblul de bunuri materiale şi servicii din cadrul unităţilor economice care sunt destinate pentru a se consuma la prima utilizare, pot fi vândute după încheierea procesului de prelucrare (urmarea unui ciclu de producţie) sau pot fi vândute în starea în care au fost cumpărate.

„Stocurile privite ca şi componente ale activelor circulante se află într-o continuă mişcare, schimbându-şi forma materială şi utilitatea în cadrul circuitului economic al patrimoniului (materii prime, producţie în curs, produse finite, bani).”[1]

Într-un alt sens luat, respectiv în sens general, stocurile reprezintă „cantitatea de active materiale şi financiare existente la un moment dat într-o unitate patrimonială”[2].

1 Oprean I. (coord.), Bazele contabilităţii agenţilor economici, Editura Intelcredo, Deva, Ediţia IV-a, 2001, pag. 98.

2 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 315, 380-397, 407-575.

În categoria stocurilor se cuprind următoarele categorii de elemente:

1. materiile prime, care participă în mod direct la fabricarea produselor;

2. materialele consumabile, respectiv materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele şi materialele de plantat, care participă sau ajută procesul de producție;

3. materialele de natura obiectelor de inventar, respectiv:
- bunuri cu valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări corporale;
- echipamente de protecție, echipamente de lucru şi îmbrăcăminte specială;
- mecanisme, dispozitive, verificatoare, aparate de măsură şi control;
- baracamente, amenajări provizorii.

4. produsele, respectiv:
- produsele finite;
- semifabricatele;
- produsele reziduale;

5. animalele şi păsările, reprezentate de animalele născute şi cele tinere folosite pentru reproducție, animalele şi păsările la îngrăşat, animalele pentru producție, coloniile de albine;

6. ambalajele, care includ stocurile utilizate pentru păstrarea şi transportul bunurilor;

7. producția în curs de execuție, adică producția care nu a parcurs toate etapele procesului tehnologic;

8. mărfurile, adică bunurile cumpărate de unitate în vederea revânzării prin unitățile proprii sau prin alte unități comerciale.

Stocurile pot fi clasificate în funcție de mai multe criterii[3]:

A. după sursa de proveniență:
- stocuri cumpărate;
- stocuri fabricate.

B. după apartenența la patrimoniu:
- stocuri care fac parte din patrimoniu;
- stocuri care nu fac parte din patrimoniu.

C. după gradul de individualizare şi modul de gestionare:
- stocuri identificabile;
- stocuri interschimbabile sau fungibile.

3 Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 109, 115-144.

De asemenea în categoria stocurilor se mai cuprind bunurile aflate în custodie pentru prelucrare sau în consignație la terți.

În calitatea lor de active, stocurile sunt recunoscute numai atunci când este posibil ca ele să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare şi costul lor să poată fi evaluat în mod credibil.

Pentru atribuirea calității de active stocurilor, fiecare entitate economică aplică raționamentul profesional pentru a evalua nivelul sub care un element nu poate fi prezentat în bilanț, ci trecut în contul de profit şi pierdere, precum şi pentru luarea deciziei referitoare la înregistrarea stocurilor în categorii separate sau într-o singură categorie.

4.2. Particularități privind evaluarea stocurilor în contabilitate

4.2.1. Evaluarea intrărilor în stoc

Stocurile şi producția în curs de execuție sunt reflectate în contabilitatea sintetică valoric, în contabilitatea analitică cel mai adesea cantitativ-valoric şi numai cantitativ în evidența operativă de la depozite.

La intrarea în patrimoniul unei entități stocurile sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare (valoare de înregistrare sau cost istoric). În funcție de modul de dobândire valoarea de intrare este dată de costul de achiziție, costul de producție, valoarea de aport şi respectiv valoarea justă.

Stocurile cumpărate (procurate cu titlu oneros) sunt evaluate la *costul de achiziție*. Acesta este format din:

- prețul de facturare (fără TVA) al furnizorului,
- taxele nerecuperabile (taxe vamale, accize, comisioane, taxe de asigurare, TVA înscrisă în factura furnizorului, în cazul în care cumpărătorul nu este plătitor de TVA etc.),
- cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli ce pot fi atribuite direct achiziției de stocuri.

Reducerile comerciale (rabatul, remiza) acordate de furnizor nu trebuie cuprinse în costul de achiziție al stocurilor procurate pe această cale.

Stocurile fabricate de entitate (produse finite, semifabricate etc.) sunt evaluate la *costul de producție*. Acesta cuprinde cheltuielile directe şi cota de cheltuieli indirecte:

- Cheltuielile directe aferente producției cuprind materii prime şi materiale directe, energia consumată în procesul tehnologic, salariile muncitorilor direct productivi şi alte cheltuieli directe de producție.
- Cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricarea stocurilor respective cuprinde cheltuieli cu amortizarea utilajelor, cu reparațiile acestora, cu salariile personalului de conducere din secții etc.[4]

În afara cheltuielilor care intră în costul de producție, apar unele cheltuieli care nu sunt incluse în costul de producție şi care se numesc cheltuieli ale perioadei. Astfel de cheltuieli sunt pierderile de materiale sau manoperă, cheltuieli de administrație care nu participă la finalizarea bunurilor precum şi cheltuielile de desfacere.

Stocurile aduse ca aport în natură la capitalul social sunt evaluate la *valoarea de aport,* care este valoarea alocată bunurilor aduse ca aport în natură fie în cazul constituirii unei societăți comerciale sau a fuziunii unor societăți comerciale, fie în situația majo-

4 Pântea I. P., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Ed. Intelcredo, Deva, 2006, pag. 109.

rării capitalului social. Această valoare se determină în urma unor evaluări efectuate de evaluatori autorizați.

Stocurile obținute cu titlu gratuit (sau prin donație) sunt evaluate la *valoarea justă*. Această valoare reprezintă suma pentru care respectivul stoc ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoştință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. Valoare justă se poate determina în funcție de prețul pieței, starea şi amplasarea stocurilor etc.

Valoarea de aport a stocurilor aduse ca aport la capitalul social respectiv valoarea justă a stocurilor obținute cu titlu gratuit se substituie costului de achiziție.

Entitățile pot opta pe lângă evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor la *cost efectiv* (cost de achiziție, cost de producție) la momentul intrării în patrimoniu a acestora şi la alte metode în funcție de specificul activității lor. Astfel se mai utilizează: costul sau prețul standard şi prețul (de vânzare) cu amănuntul.

Costul sau prețul standard poate fi folosit în special în activitatea de producție şi ia în considerare un nivel normal al consumurilor de materiale şi manoperă. De asemenea ține cont de gradul de eficiență şi de utilizare a capacităților de producție. El este un preț/cost prestabilit care presupune evaluarea şi înregistrarea stocurilor în prețuri/costuri fixe, stabilite anterior pe baza prețurilor/costurilor medii ale stocurilor din perioada precedentă. El devine valoare (preț) de înregistrare şi presupune evidențierea distinctă (în conturi separate) a diferențelor de preț față de costul efectiv de achiziție sau de producție. În cazul utilizării prețului standard se impune actualizarea periodică a acestuia în funcție de condițiile economice. Diferențele de preț pot fi *favorabile*, când prețul standard este mai mare decât costul efectiv şi se înscriu în roşu sau *nefavorabile*, când prețul standard este mai mic decât costul efectiv şi se înscriu în negru. Aceste diferențe de preț sunt incluse în costuri pe măsura utilizării stocurilor sau odată cu vânzarea lor.

Prețul (de vânzare) cu amănuntul este utilizat pentru evaluarea stocurilor de mărfuri în unitățile comerciale cu amănuntul. Utilizarea acestui preț presupune la intrarea în entitate economică înregistrarea în contul de stocuri (mărfuri) a adaosului comercial precum şi a TVA neexigibilă (în cazul unităților plătitoare de TVA). Aceste prețuri au deci inclusă şi marja de adaos comercial. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor fără TVA. Orice modificare a prețului de vânzare, presupune recalcularea marjei brute.

4.2.2. Evaluarea ieşirilor din stoc

Evaluarea ieşirilor din stoc (vânzare, consum, donații, distrugere etc.), respectiv din gestiune se realizează în principiu la valoarea de intrare în stoc.

În cazul stocurilor identificabile se aplică ***metoda identificării specifice***, care constă în evaluarea elementelor identificabile ale stocurilor la momentul ieşirii lor la costul istoric (valoarea de intrare) al acestora. Identificarea specifică presupune individualizarea fiecărui articol de stocuri atât în momentul intrării cât şi al ieşirii lui din patrimoniu.[5]

Datorită faptului că bunurile de natura stocurilor pot fi de regulă interschimbabile şi fungibile, în activitatea practică este greu să se identifice în cazul ieşirilor lotul din care se face ieşirea şi în consecință valoarea de intrare individuală. În situația utilizării costului efectiv de înregistrare în contabilitate în practică se utilizează mai multe metode pentru evaluarea stocurilor fungibile la ieşirea din gestiune prezentate în continuare.

Metoda primului intrat, primului ieşit FIFO
Denumirea metodei **(FIFO)** provine din limba engleză: „**First in, first out**". Această metodă are la bază ideea că primele loturi de bunuri ieşite din patrimoniu sunt evaluate la costul primelor loturi intrate în patrimoniu. Pe măsura epuizării succesive a fiecărui lot, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului următor. Elementele care rămân în stoc la sfârşitul perioadei sunt evaluate la costul celor mai recente intrări în gestiune (prin achiziție, producție etc.).
În cazul aplicării metodei FIFO, ieşirile de stocuri urmează cu întârziere variațiile valorilor de intrare, durata acestei întârzieri fiind mai mare sau mai mică în funcție de viteza de rotație a stocurilor. Astfel în perioadele de creştere a prețurilor (inflaționiste) utilizarea acestei metode determină o subevaluare a cheltuielilor datorită supraevaluării stocurilor la finalul perioadelor de gestiune în funcție de valorile de înregistrare (cost de achiziție/de producție) a ultimelor loturi intrate, neangajate încă la ieşire.[6]

5 Ristea M., Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 159.
6 Pop A., Op. cit., pag. 395.

EXEMPLU:
In tabelul următor sunt prezentate stocul inițial şi mişcările din cursul lunii aprilie la „materia primă X”.

Data	Operația	Cantitate	Cost unitar
1.IV	Stoc inițial	500	10
2.IV	Aprovizionare	200	12
7.IV	Consum	400	
8.IV	Aprovizionare	200	15
9.IV	Consum	400	

Evaluarea ieşirilor şi a stocului final după metoda FIFO este redată în următorul tabel:

Data	Operația	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare
1.IV	Stoc inițial							500	10	5000
2.IV	Aprov.	200	12	2400				700		7400
								500	10	5000
								200	12	2400
7.IV	Consum				400	10	4000	300		3400
								100	10	1000
								200	12	2400
8.IV	Aprov.	200	15	3000				500		6400
								100	10	1000
								200	12	2400
								200	15	3000
9 .IV	Consum				400		4900	100	15	1500
					100	10	1000			
					200	12	2400			
					100	15	1500			
Total		400		5400	800		8900	100		1500

Metoda ultimul intrat, primul ieşit (LIFO)
Denumirea metodei **(LIFO)** provine din limba engleză: **„Last in, first out”**. Potrivit acestei metode primele loturi de bunuri ieşite din patrimoniu sunt evaluate la costul ultimelor loturi intrate în patrimoniu. Pe măsura epuizării succesive a fiecărui lot, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior. Elementele care rămân în stoc la sfârşitul perioadei sunt evaluate la costul celor mai vechi intrări în gestiune (prin achiziție, producție etc.)

În cazul aplicării metodei LIFO în perioadele de creştere a preţurilor (inflaţioniste) utilizarea acestei metode determină o supraevaluare a cheltuielilor datorită subevaluării stocurilor la finalul perioadelor de gestiune în funcţie de valorile de înregistrare (cost de achiziţie/de producţie) a primelor loturi intrate, neangajate încă la ieşire.[7]

Şi pentru aplicarea metodei LIFO documentele de evidenţă a stocurilor trebuie structurate în mod corespunzător. Pe baza datelor din exemplul de mai sus este prezentată în următorul tabel metoda LIFO de evaluare a ieşirilor şi a stocului final:

Data	Operaţie	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare
1.IV	Stoc iniţial							500	10	5000
2.IV	Aprov.	200	12	2400				700 500 200	 10 12	7400 5000 2400
7.IV	Consum				400 200 200	 12 10	4400 2400 2000	300	10	3000
8.IV	Aprov.	200	15	3000				500 300 200	 10 15	6000 3000 3000
9. IV	Consum				400 200 200	 15 10	5000 3000 2000	100	10	1000
Total		400		5400	800		9400	100		1000

Metoda costului mediu ponderat

Potrivit acestei metode ieşirile de stocuri sunt evaluate la un cost mediu ponderat, calculat prin raportarea valorii stocului iniţial/precedent şi a valorii intrărilor la cantitatea iniţială/precedentă şi cantitatea intrată. Metoda se poate aplica în practică în două versiuni şi anume:

- metoda costului mediu ponderat al ultimei intrări(CMPUI)
- metoda costului mediu ponderat global al tuturor intrărilor dintr-o perioadă (CMPTI).

Metoda costului mediu ponderat al ultimei intrări (CMPUI) constă în faptul ca după fiecare intrare în stoc se va calcula un cost mediu ponderat, după următoarea relaţie:

$$\mathbf{CMPUI} = \frac{\mathbf{VP} + \mathbf{VI}}{\mathbf{SC} + \mathbf{CI}},$$

unde:

7 Pop A., Op. cit., pag. 396..

VP = valoarea stocului precedent;
VI = intrările valoric;
SP = stocul precedent cantitativ;
CI = cantități intrate.

Pe baza datelor din exemplul de mai sus este prezentată în următorul tabel metoda CMP al ultimei intrări pentru evaluarea ieşirilor şi a stocului final:

Data	Operația	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare
1.IV	Stoc inițial							500	10	5000
2.IV	Aprov.	200	12	2400				700	10,572	7400
7.IV	Consum				400	10,571	4228,4	300	10,572	3171,6
8.IV	Aprov.	200	15	3000				500	12,343	6171,6
9.IV	Consum				400	12,343	4937,2	100	12,343	1234,4
Total		400		5400	800		9165,6	100		1234,4

Metoda costului mediu ponderat global al tuturor intrărilor dintr-o perioadă (CMPTI) presupune determinarea mediei ponderate a costurilor, periodic, de regulă la sfârşitul lunii, după următoarea relație:

$$\mathbf{CMPTI_i} = \frac{\mathbf{V_i} + \sum_{i=1}^{d} \mathbf{I_i}}{\mathbf{S_i} + \sum_{i=1}^{d} \mathbf{C_i}},$$

unde:
Vi, Si, reprezintă soldul valoric şi respectiv stocul cantitativ de la începutul perioadei de gestiune,
Ii, Ci, reprezintă intrările valorice şi cantitative care au avut loc în cursul perioadei de gestiune.

Pornind de la exemplul de mai sus, tabelul aferent metodei CMP al tuturor intrărilor se prezintă astfel:

Data	Operația	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare	Q	P.U.	Valoare
1.IV	Stoc inițial							500	10	5000
2.IV	Aprov.	200	12	2400				700		
7.IV	Consum				400			300		
8.IV	Aprov.	200	15	3000				500		
9.IV	Consum				400			100		
Total		400		5400	800	11,555	9244	100	11,56	1156

Din comparația cele două versiuni ale metodei CMP se constată că evaluarea ieşirilor din stoc după a doua variantă (CMPTI) prezintă atât avantajul reducerii calculelor cât şi avantajul de a nivela variațiile cheltuielilor cu consumurile de stocuri, însă nu permite valorizarea ieşirilor în cursul perioadei de gestiune. În schimb prima variantă oferă posibilitatea evaluării ieşirilor în cursul perioadei de gestiune, prezentând însă inconvenientul unui calcul mai complex.

Metoda costului mediu ponderat (CMP) şi metoda primul intrat-primul ieşit (FIFO) sunt considerate în literatura de specialitate tratamente contabile de bază iar metoda ultimul intrat-primul ieşit (LIFO) este considerată tratament contabil alternativ.

Aşa cum am mai arătat, entitățile pot opta pe lângă evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor la *cost efectiv* (cost de achiziție, cost de producție) şi la alte metode în funcție de specificul activității lor, cum ar fi costul sau prețul standard, prețul (de vânzare) cu amănuntul.

Costul sau prețul standard. Aplicarea acestei metode de evaluare presupune, după cum am arătat, înregistrarea stocurilor la prețuri/costuri fixe (prestabilite) şi evidențierea separată (în conturi de diferențe de preț) a diferențelor valorice față de costul efectiv de achiziție/producție. Aceste diferențe de preț sunt incluse în costuri pe măsura scoaterii stocurilor din gestiune (prin consum, vânzare etc.)
Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieşite precum şi asupra stocurilor se realizează cu ajutorul unui coeficient calculat după cum urmează:

$$\mathbf{k} = \frac{\textbf{Sold inițial al diferențelor de preț} + \textbf{Diferențe de preț cumulate aferente intrărilor în cursul anului}}{\textbf{Sold inițial al stocurilor la preț standard} + \textbf{Valoarea cumulată la preț standard a stocurilor intrate}} \times \mathbf{100}$$

Diferențele de preț aferente bunurilor ieşite se determină prin ponderarea coeficientului k cu valoarea bunurilor ieşite din stoc la cost standard:

$$\textbf{Diferențe de preț} = \textbf{Valoare la cost (preț) standard a bunurilor ieşite} \times \mathbf{K}$$

Aceste diferențe se repartizează asupra costurilor. Astfel valoarea (costul) bunurilor ieşite din gestiune este obținută prin însumarea valorii bunurilor respective la preț standard şi a diferențelor de preț (în negru sau în roşu) calculate.
Valoarea stocurilor existente la sfârşitul unei perioade la cost de achiziție sau de producție este obținută prin cumularea soldurilor conturilor de stocuri cu soldurile de diferențe de preț.

Prețul cu amănuntul, după cum am mai precizat, este utilizat în unitățile comerciale cu amănuntul pentru evaluarea stocurilor de mărfuri. În componența lui intră costul de achiziție al mărfurilor, adaosul comercial precum şi TVA neexigibilă (în cazul unităților plătitoare de TVA). Orice modificare a prețului de vânzare, presupune recalcularea marjei brute.

Costul mărfurilor vândute (ieşite din gestiune) este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare fără TVA al stocurilor respective. Dacă entitatea practică o cotă unică de adaos comercial, valoarea marjei brute poate fi determinată prin procedeul sutei mărite. În cazul în care entitatea utilizează cote de adaos diferite pentru diversele categorii de mărfuri, valoarea marjei brute se determină prin folosirea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ la mărfuri (K_{378}).[8]

În afara acestor metode de evaluare a ieşirilor din gestiune prevăzute de normele reglementare în vigoare (OMFP 1752/2005) în practica internaţională se mai utilizează numeroase alte metode, dintre care amintim[9]:
Metoda de evaluare a ieşirilor din stoc la un ***cost apropiat de costurile de achiziţie reale de intrare*** calculat statistic pe baza costurilor de achiziţie reale din perioadele de gestiune anterioare.

Metoda de evaluare a ieşirilor din stoc la un ***cost prestabilit*** determinat pe baza unor studii tehnice şi de previziune a evoluţiei costurilor de achiziţie.

Metoda următorul intrat primul ieşit **(NIFO – „next in, first out")** *presupune evaluarea ieşirilor din stoc la valoarea de înlocuire sau la preţul zilei*, metodă indicată în perioadele de hiperinflaţie, pentru a se realiza concordanţă între evoluţia costurilor de achiziţie şi evoluţia preţului de vânzare.
Şi în cazul acestor metode, ne vom confrunta cu diferenţe între costurile reale de achiziţie ale intrărilor şi costurile teoretice ale ieşirilor determinate şi analizate periodic. „Teoretic aceste diferenţe ar trebui să corecteze costurile de achiziţie a stocurilor care au fost deja consumate, dar în practică se procedează într-o manieră simplificată în sensul că aceste diferenţe se înregistrează direct pe seama cheltuielilor, prin intermediul cărora se afectează rezultatele economico-financiare ale contabilităţii financiare."[10]

Indiferent de metoda aleasă pentru evaluarea ieşirilor din stoc, ea „trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul."[11] Schimbarea metodei de evaluare în anumite situaţii excepţionale trebuie să fie însoţită de explicaţii privind motivul schimbării metodei şi efectele asupra rezultatului. O entitate trebuie de asemenea să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similară.

4.2.3. Evaluarea stocurilor în situaţiile de raportare financiară

Cu ocazia inventarierii patrimoniului de la sfârşitul exerciţiului, stocurile sunt evaluate la valoarea de inventar (valoarea actuală), denumită potrivit reglementărilor contabile în vigoare (OMFP 1752/2005) valoare realizabilă netă. Aceasta reprezintă preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii utilizatorului stocurilor, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunurilor şi a costurilor estimate necesare vânzării stocurilor respective.

8 A se vedea în acest sens exemplele de la capitolul 4.3.2 Contabilitatea stocurilor cumpărate în vederea revânzării.
9 Pop A., Op. cit., pag. 396-397.
10 Ibidem.
11 Ibidem.

În urma procesului de inventariere a stocurilor pot rezulta următoarele două categorii de diferențe:

Diferențe cantitative (în plus sau în minus) dintre situația faptică stabilită cu ocazia inventarierii fizice şi situația scriptică din contabilitate. Punerea de acord a stocurilor scriptice cu cele faptice se realizează prin înregistrarea în conturile de stocuri a plusurilor (în debit) şi/sau minusurilor (în credit) constatate.

Diferențe valorice (în plus sau în minus) dintre valoarea de inventar (valoarea realizabilă netă) şi valoarea de intrare (valoare contabilă sau cost istoric). Potrivit principiului prudenței stocurile trebuie prezentate în bilanț la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare (cost istoric) şi valoarea de inventar (valoarea realizabilă netă). Astfel plusurile de valoare aferente stocurilor inventariate nu se contabilizează iar minusurile de valoare se înregistrează în conturile de ajustări pentru deprecierea stocurilor. Aceste ajustări se constituie pe seama cheltuielilor privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante.

Cu ocazia fiecărei inventarieri de la sfârşitul exercițiilor financiare ulterioare are loc o nouă determinare a valorii de inventar (valorii realizabile nete) a stocurilor. Dacă pentru stocurile, pentru care s-au înregistrat ajustări pentru depreciere în exercițiul precedent, se constată o valoare realizabilă netă mai mică decât cea precedentă, diferența dintre acestea se contabilizează sub forma unor ajustări suplimentare pentru depreciere (de asemenea pe seama cheltuielilor). În schimb, dacă se constată o valoare realizabilă netă mai mare decât cea precedentă, ajustarea pentru depreciere va fi diminuată corespunzător sau anulată, în cazul în care valoarea realizabilă netă este cel puțin egală cu costul istoric al respectivelor stocuri. La noi în țară diminuarea sau anularea valorii ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se efectuează pe seama veniturilor din ajustări pentru depreciere.

Valoarea din bilanț a stocurilor (adică valoarea realizabilă netă a acestora) este obținută prin diferența dintre soldurile (debitoare ale) conturilor de stocuri şi soldurile (creditoare ale) conturilor de ajustări pentru deprecierea stocurilor.

4.3. Evidența operativă şi analitică a stocurilor

4.3.1. Evidența operativă a stocurilor

Operațiile care privesc stocurile, respectiv intrarea şi ieşirea stocurilor sunt consemnate în documente primare. În continuare menționăm cele mai des întâlnite documente primare.

Pentru intrările de stocuri se pot utiliza următoarele documente:
• ***Avizul de însoțire a mărfii***, care se emite la livrarea stocurilor şi serveşte ca document pentru eliberarea şi scăderea din depozit a stocurilor, ca document de însoțire a bunurilor pe timpul transportului, ca document pentru întocmirea facturii şi ca document de încărcare a gestiunii primitorului.
• ***Factura fiscală***, care se întocmeşte în momentul livrării bunurilor, cu sau fără aviz de însoțire a mărfii. Factura reprezintă actul justificativ pentru decontarea livrărilor care sunt efectuate.
• ***Nota de recepție şi constatare de diferențe***, care se întocmeşte la primirea şi recepția bunurilor, în cazurile când există diferențe la recepție, când sunt depozitate în mai multe locuri şi când sunt refuzate la plată, fiind ținute doar în păstrare. Acest document serveşte la :

- recepția bunurilor intrate în gestiune;
- intrarea bunului în gestiune;
- act probatoriu in justiție;
- document de înregistrare în contabilitatea sintetică şi analitică."[12]

• ***Bon de predare-transfer-restituire***, document folosit atât la consemnarea depozitării unor bunuri provenite din producție proprie, cât şi pentru transferul lor între magazii sau restituirii la locurile de depozitare inițiale.

Intrarea bunurilor în gestiune se realizează prin **procesul de recepție a stocurilor**, proces care presupune parcurgerea anumitor etape:
• recepția transportului pe baza documentului denumit *proces-verbal de constatare*;
• recepția cantitativă, urmând ca pe baza constatărilor gestionarul să întocmească *nota de recepție şi constatare de diferențe*;
• recepția calitativă, realizată de către specialişti, tehnologi .

În cazul decalajelor între etapa de aprovizionare şi etapa de recepție a stocurilor se procedează astfel:
• bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate pe baza recepției şi a celorlalte documente însoțitoare,

12 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, pag. 380.

• bunurile sosite şi nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune.[13]

Pentru urmărirea realizării contractelor de aprovizionare cu bunuri se întocmesc următoarele documente de evidență operativă: *Registrul de comenzi* şi *Fişa de urmărire a contractelor*.

În condițiile în care se impune urmărirea sosirii transporturilor şi plata facturilor se utilizează ca şi documente de evidență operativă *Registrul de comenzi* şi *Fişa de urmărire a executării contractelor*.

Pentru ieşirile de stocuri se pot folosi următoarele documente:
• ***Dispoziția de livrare, avizul de însoțire a mărfii şi factura fiscală***, pentru ieşirile în afara unității patrimoniale.
• ***Bonul de consum***, pentru materii prime şi materiale date în consumul productiv. Bonul de consum poate fi *bon de consum individual* sau *bon de consum colectiv*. Bonul de consum este un document care serveşte ca:
• document de eliberare din magazie pentru consum;
• document justificativ de ieşire a bunurilor din stoc, respectiv de descărcare de gestiune;
• document justificativ de înregistrare a ieşirilor din stoc în contabilitatea analitică şi sintetică."[14]
• ***Fişa limită de consum***, utilizată la consumul materiilor prime cu frecvență mare a ieşirilor din magazie.
• ***Bon de vânzare***, utilizat pentru vânzarea de mărfuri prin unitățile cu amănuntul.

În situația decalajelor între procesul de vânzare şi momentul livrării bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din unitate astfel:
• bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune iar în contabilitate se înregistrează în conturi extrabilanțiere;
• bunurile livrate şi nefacturate se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza documentelor aferente."[15]

Evidența operativă a stocurilor se realizează acolo unde se produc faptele. Documentul de evidență operativă la depozit este *fişa de magazie*. Aceasta se conduce la locurile de depozitare a stocurilor şi se deschide pentru fiecare sortiment care este depozitat. Operațiile economice se consemnează în *fişa de magazie* numai cantitativ.

13 Pântea P.I., Bodea G., pag. 115.
14 Pop A., Op. cit., pag. 383.
15 Pântea P.I. ., Bodea G., Op. cit, pag. 115-116.

În funcție de specificul activităților mai pot fi întocmite şi alte documente de evidență operativă cum sunt:
• ***Raportul de gestiune*** (zilnic sau periodic), cu ajutorul căruia se ține evidența operativă a mărfurilor şi ambalajelor în unitățile de desfacere cu amănuntul;
• ***Registrul stocurilor***, care este utilizat ca document de evaluare a stocurilor de valori materiale şi de verificare a concordanței înregistrărilor din fişele de magazie cu cele din contabilitate;
• ***Bonul de primire în consignație***, utilizat pentru descrierea obiectelor primite în consignație, menționându-se pe acestea şi prețul de vânzare;
• ***Borderoul de primire a obiectelor în consignație, borderoul de ieşire a obiectelor din consignație***, cu ajutorul cărora se centralizează intrările şi mişcările obiectelor primite spre vânzare în consignație;
• ***Borderou de predare a documentelor***.
În general documentele de evidență a stocurilor evidențiază intrările, ieşirile şi existențele de la un moment dat şi pentru un anumit loc de depozitare. De asemenea, ele reprezintă sursele de informații pentru controlul operativ şi contabil.

4.3.2. Contabilitatea analitică a stocurilor

În vederea asigurării integrității stocurilor, unitățile mari trebuie să îşi organizeze o contabilitate analitică a stocurilor. Unitățile mici şi mijlocii care folosesc metoda inventarului intermitent în contabilitatea sintetică a stocurilor nu organizează contabilitate analitică a stocurilor.

Unitățile mari care folosesc metoda inventarului permanent în contabilitatea sintetică a stocurilor, pot să organizeze contabilitatea analitică a stocurilor folosind una din următoarele **metode**:
- metoda cantitativ-valorică ;
- metoda operativ-contabilă sau pe solduri;
- metoda global-valorică.

Metoda cantitativ-valorică, pe fişe de cont analitic
După această metodă, la locurile de depozitare se ține o evidență cantitativă cu ajutorul formularului *fişa de magazie* pe fiecare sortiment, iar la contabilitate se ține o evidență cantitativ-valorică cu ajutorul formularului *fişa de cont analitic pentru valori materiale*, tot pe fiecare sortiment.
Etapele care se parcurg în evidența stocurilor în cazul acestei metode sunt următoarele:
- operarea cantitativă a stocurilor în fişele de magazie,
- întocmirea documentului borderou de predare a documentelor,
- înregistrarea documentelor în fişele de cont analitic pentru valori materiale,

- verificarea concordanței înregistrărilor din fişele de magazie cu cele din fişele de cont analitic,
- verificarea concordanței înregistrărilor din fişele de cont analitic cu situația din fişele de cont sintetic cu ajutorul balanțelor de verificare analitice.

Înregistrările în fişele de analitic pentru valori materiale se fac, document cu document, pe baza documentelor de intrare-ieşire a bunurilor stocabile în şi din gestiuni care au stat la baza înregistrării în fişa de magazie.

Metoda operativ-contabilă sau pe solduri

Utilizarea metodei operativ-contabilă sau pe solduri se bazează pe suprimarea fişelor de conturi analitice pentru valori materiale de la compartimentul financiar-contabil şi înlocuirea lor cu *fişe centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de bunuri*. Această metodă presupune evidența mişcării stocurilor în contabilitatea materialelor numai în expresie valorică pe gestiuni, conturi de stocuri şi grupe de bunuri.

Suprimarea fişelor de cont analitice pe feluri de stocuri de la compartimentul financiar-contabil impune conducerea corectă, cu cea mai mare atenție, a evidenței operative a stocurilor la locurile de depozitare.

Etapele care se parcurg în evidența stocurilor în cazul acestei metode sunt următoarele:

• evidența cantitativă a bunurilor la locurile de depozitare pe categorii de stocuri cu ajutorul fişei de magazie;

• întocmirea borderoului de predare a documentelor pe baza fişelor de magazie şi a documentelor de intrare-ieşire în contabilitate;

• întocmirea registrului stocurilor la sfârşitul lunii în care se trec: cantitățile de stocuri preluate din fişele de magazie, prețurile unitare şi totalul valorilor determinate.

• întocmirea fişei centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de bunuri.

Metoda global-valorică

Această metodă presupune ținerea evidenței valorice atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. Documentele care se întocmesc sunt *raportul de gestiune* şi *fişele de cont pentru operațiuni diverse*. Periodic se efectuează un control al concordanței dintre evidența operativă şi cea contabilă.

Metoda global-valorică se utilizează mai ales în cazul unităților de desfacere cu amănuntul.

"Această metodă de contabilitate analitică a gestiunilor de stocuri poate fi practicată atunci când nu există obligația legală, iar managerii unităților patrimoniale nu

dispun ținerea unei evidențe cantitativ-valorice pentru stocurile ce fac obiectul unei gestiuni”[16].

La locul de depozitare se foloseşte formularul denumit raport de gestiune, care se completează numai valoric, pe baza documentelor de intrare-ieşire a mărfurilor şi ambalajelor şi respectiv pe baza documentelor de depunere a numerarului rezultat din vânzări în casieria unității sau direct în conturile bancare ale acesteia.

La compartimentul financiar-contabil, contabilitatea se ține cu ajutorul fişei de cont pentru operațiuni diverse.

Controlul concordanței înregistrărilor efectuate la gestiuni şi în contabilitate se face periodic prin punctajul valoric al documentelor înregistrate în cele două evidențe.

Metoda global-valorică prezintă multiple avantaje mai ales in domeniul reducerii volumului de muncă.

16 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, pag., 407

4.4. Metode de contabilizare a stocurilor

Evidența constituirii şi mişcării stocurilor şi producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul *conturilor din clasa a 3-a* din Planul de conturi general, denumită ***„Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție"***. Aceste conturi sunt conturi de bilanț sau de inventar. Ele furnizează informații de reflectare şi control gestionar privind situația şi mişcarea stocurilor şi producției în curs de execuție. Soldul lor este debitor şi este un sold care se preia în activul bilanțului.

Conturile de stocuri au funcția contabilă de activ. Ele se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unității patrimoniale prin achiziționarea de la furnizori, aportate de către asociați, realizate din producția proprie şi din alte surse. Ele se creditează cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea unității patrimoniale prin consum, vânzare şi alte destinații. Soldul conturilor este debitor şi reprezintă valoarea bunurilor aflate în stoc sau în sold la sfârşitul exercițiului financiar.

Clasa a 3-a de conturi cuprinde următoarele grupe de conturi:

- **grupa 30 Stocuri de materii prime şi materiale;**
- **grupa 33 Producția în curs de execuție;**
- **grupa 34 Produse;**
- **grupa 35 Stocuri aflate la terți;**
- **grupa 36 Animale,**
- **grupa 37 Mărfuri;**
- **grupa 38 Ambalaje;**
- **grupa 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producția în curs de execuție**.

După conținutul economic, conturile din clasa 3 se grupează astfel:

- Conturi care țin evidența stocurilor la valoarea de intrare;
- Conturi substractive sau rectificative care au rolul de a corecta valoarea de intrare a stocurilor, respectiv conturile de diferențe de preț şi conturile de ajustări pentru depreciere.

Conturi care țin evidența stocurilor la valoarea de intrare (la cost istoric) cuprind conturi din grupele 30, 33, 34, 35, 36, 37, 38.

După funcția contabilă, aceste conturi sunt conturi de activ.

Ele se debitează cu valoarea stocurilor intrate şi se creditează cu valoarea stocurilor ieşite. Soldul final este debitor şi reprezintă stocurile existente la un moment dat.

Conturile rectificative, sau substractive au rolul de a corecta valoarea de intrare a stocurilor. În această categorie intră următoarele conturi: conturile (de diferențe de preț) 308, 348, 368, 388 precum şi conturile (de ajustări pentru depreciere) din grupa 39.

Dacă se utilizează ca şi conturi de activ, conturile de diferențe de preț 308, 348, 368 şi 388 se debitează cu diferențele de preț (în roşu sau negru) aferente stocurilor intrate şi se creditează cu diferențele de preț aferente stocurilor ieşite. Soldul final al conturilor este debitor şi poate fi în roşu sau negru , el reprezentând diferențele de preț aferente stocurilor existente în unitate.

Contul **378 Diferențe de preț la mărfuri**, este un cont de pasiv şi începe să funcționeze prin a se credita. Astfel el se creditează cu adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în unitate şi se debitează cu adaosul comercial aferent mărfurilor ieşite din unitate. Soldul final al contului este creditor şi reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor din stoc.

Conturile din grupa 39 sunt conturile de ajustări pentru depreciere a stocurilor şi a producției în curs de execuție, şi din punct de vedere al funcției contabile sunt conturi de pasiv. Ele se creditează cu valoarea ajustărilor pentru depreciere constituite sau majorate şi se debitează in momentul anulării sau diminuării ajustărilor existente la un moment dat. Soldul final este creditor şi reprezintă ajustările constituite.

Contabilitatea sintetică a fluxurilor de stocuri se poate organiza prin folosirea *inventarului permanent* sau a *inventarului intermitent*.

4.4.1. Metoda inventarului permanent

Această metodă de contabilizare a stocurilor se utilizează de unitățile mari şi constă în folosirea conturilor de stocuri (materii prime, materiale consumabile, produse, mărfuri). Prin utilizarea acestei metode se pot urmări în permanență stocurile scriptice după fiecare operație de intrare sau ieşire.

Ca atare, contabilitatea sintetică va reflecta:
- stocul inițial, de la începutul lunii, care va fi cel final din luna precedentă şi care nu poate fi decât debitor;
- intrările în cursul lunii, pe baza documentelor de intrare a stocurilor, ce se vor înregistra în debitul conturilor corespunzătoare;
- ieşirile din cursul lunii, în baza documentelor de ieşire a stocurilor care vor forma rulajul creditor al conturilor de stocuri;
- în baza elementelor menționate mai sus se va stabili în permanență stocul scriptic al bunurilor.

Folosirea acestei metode presupune:
- utilizarea fiecăruia dintre prețurile de înregistrare a stocurilor;

- folosirea conturilor de diferențe de preț aferente stocurilor, dacă este cazul;
- conducerea unei contabilități a stocurilor prin adoptarea uneia dintre metodele de contabilitate analitică descrise mai sus.

Metoda inventarului permanent, deşi presupune un volum mare de muncă, asigură o cunoaştere mai riguroasă a mărimii stocurilor şi un mai bun control al integrității patrimoniului.

4.4.2. Metoda inventarului intermitent

Această metodă de contabilizare a stocurilor poate fi utilizată de unități patrimoniale mici şi mijlocii şi se caracterizează prin faptul că în contabilitatea sintetică nu se urmăresc stocurile intrate şi ieşite în cursul perioadei de gestiune.

Conturile de stocuri se utilizează numai la sfârşitul perioadelor de gestiune când se debitează cu soldurile finale existente la locurile de consum sau de depozitare stabilite prin inventariere, după ce în prealabil aceleaşi conturi de stocuri au fost diminuate (creditate) cu stocurile intrate. Intrările de stocuri nu afectează conturile de stocuri , ci direct conturile de cheltuieli şi venituri. Tehnica aplicării inventarului intermitent diferă la stocurilor procurate din afară fată de cele provenite din producție proprie.

Pentru stocurile aprovizionate din afara unității se procedează astfel:

• se stornează stocurile inițiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a reveni asupra conturilor de cheltuieli, unde au fost înregistrate la început;

• achizițiile de bunuri efectuate de la furnizori se înregistrează direct asupra conturilor de cheltuieli,

• la finele perioadei se inventariază bunurile aprovizionate ori provenite din perioada precedentă, neconsumate, cu care se degrevează cheltuielile prin trecerea lor asupra conturilor de stocuri."[17]

Ieşirile de stocuri se determină astfel:

Ieşiri = Stoc inițial + Intrări - Stoc final

Pentru stocurile provenite din producție proprie se procedează astfel:

• se stornează stocurile inițiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a anula veniturile constituite cu acestea la finele perioadei precedente;

• bunurile obținute din producție proprie nu se înregistrează în contabilitatea sintetică, ci numai în evidența operativă de la locurile de depozitare;

17 Pântea P.I., Managementul contabilității românești, Editura Intelcredo, Deva 1998, pag. 222

• pe măsura vânzării sau a ieşirii lor se vor înregistra asupra conturilor de venituri din vânzarea produselor sau a semifabricatelor, fără să fie necesară destocarea lor;

• la finele perioadei se inventariază bunurile obținute din producție proprie, inclusiv cele provenite din perioada precedentă, dar nevândute, se înregistrează asupra conturilor de variația stocurilor."[18]

Relația matematică de determinare a acestor stocuri este următoarea:

Intrări = Stoc inițial + Vânzări – Stoc final

Pentru producția în curs de execuție, determinarea se face numai la sfârşitul perioadei prin metode diferite şi se înregistrează în contabilitate ca stocuri în conturile corespunzătoare, dar la începutul perioadei următoare operația respectivă se stornează.

Metoda inventarului intermitent nu permite un control riguros al gestionării stocurilor şi al asigurării integrității lor însă reduce volumul de muncă pe parcursul perioadei.

18 4. Pântea I.P., Managementul contabilității româneşti, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag. 222.

4.5. Contabilitatea fluxurilor de operații privind stocurile

4.5.1. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate în vederea consumului intern

Această categorie de stocuri, reprezentată de acele bunuri care sunt achiziționate de la terți (din exteriorul întreprinderii) pentru a fi consumate în procesul de producție (în interiorul întreprinderii) cuprinde: materiile prime, materialele consumabile şi materialele de natura obiectelor de inventar.

• **Stocurile de materii prime** sunt bunuri care participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se integral sau parțial, în stare inițială sau în stare transformată, în produsul obținut.

• **Stocurile de materiale consumabile** sunt bunuri care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul realizat. Principalele categorii de materiale consumabile sunt: materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele şi materialele de plantat, furajele etc.

• **Stocurile de materiale de natura obiectelor de inventar** sunt reprezentate de bunuri care nu îndeplinesc cumulativ condițiile pentru a putea fi incluse în categoria imobilizărilor corporale, adică, fie au durata de utilizare mai mică de un an, fie au valoarea de intrare mai mică decât limita legală[19]. Astfel de bunuri pot fi: echipamentul de protecție, echipamentul de lucru şi îmbrăcămintea specială impuse salariaților de normele de protecție a muncii sau de regulamente speciale, uneltele, dispozitivele, verificatoarele (SDV-uri), aparatele de măsură şi control (AMC-uri), mecanismele, matrițele şi alte obiecte similare; baracamentele şi amenajările provizorii de şantier, care sunt bunuri achiziționate sau construite în regie proprie pentru buna funcționare a şantierelor de construcții, cum ar fi: bărăci, podețe, schele, împrejmuiri etc.

Potrivit Planului de conturi general aprobat prin OMFP nr. 1752/2005 contabilitatea materiilor prime şi a materialelor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **30 „Stocuri de materii prime şi materiale”** care are următoarea structură:

- **301 „Materii prime”**
- **302 „Materiale consumabile”**

  3021 „Materiale auxiliare”
  3022 „Combustibili”
  3023 „Materiale pentru ambalat”
  3024 „Piese de schimb”
  3025 „Semințe şi materiale de plantat”
  3026 „Furaje”

19 Începând cu 01.07.2005 valoarea de intrare a imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe) este de minimum 1.500 lei.

3028 „Alte materiale consumabile”

- **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”**
- **308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”**

Conturile **301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” şi 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”** sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, conturi de activ.

În situația aplicării **inventarului permanent**, aceste conturi **se debitează** cu valoarea materiilor prime şi materialelor intrate în entitate economică şi **se creditează** cu valoarea materiilor prime şi materialelor ieşite din activul întreprinderii (de regulă prin consum intern). **Soldul debitor** al conturilor reprezintă valoarea materiilor prime şi materialelor existente în stoc.

EXEMPLU:
În cazul unei entități (plătitoare de TVA) care ține evidența stocurilor la cost efectiv de achiziție cu ajutorul inventarului permanent, aprovizionarea de la furnizori cu materii prime (100 kg) la prețul de 1.000 lei, TVA 19%, se înregistrează în contabilitate, conform facturii furnizorului, după cum urmează:

%	**=**	**401 „Furnizori”**	**1.190**
301 „Materii prime”			**1.000**
4426 „TVA deductibilă”			**190**

Cheltuielile de transport şi manipulare aferente (facturate de transportator de exemplu la valoarea de 100 lei, TVA 19%) măresc costul de achiziție al stocurilor cumpărate, înregistrându-se:

%	**=**	**401 „Furnizori”**	**119**
301 „Materii prime”			**100**
4426 „TVA deductibilă”			**19**

Costul de achiziție unitar al materiilor prime cumpărate se ridică deci la valoarea de 11 lei/kg (=(1.000 + 100): 100)
Consumul intern a jumătate (50 kg) din aceste materiile prime (conform bonului de consum) se înregistrează în contabilitate astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	**=**	**301 „Materii prime”**	**550**

NOTĂ:
Pentru evaluarea stocurilor (de materii prime şi materiale) la ieşirea lor din gestiune (de exemplu prin consum) atunci când la intrarea în patrimoniu, evaluarea şi înregistrarea lor în contabilitate are loc la cost efectiv de achiziție, entitățile pot opta pentru utilizarea uneia din metodele FIFO, LIFO, CMP.[20]

Un caz particular îl reprezintă materialele de natura obiectelor de inventar. Achiziția acestora se înregistrează similar achizițiilor de materii prime si materiale consumabile (prin debitarea contului de stocuri corespunzător, respectiv **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**).

Darea lor în folosință se înregistrează din punct de vedere contabil ca un consum (prin debitarea contului **603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"** şi creditarea contului **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"** cu valoarea obiectelor de inventar date în folosință, *spre exemplu* 1.000 lei):

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	**303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**	**1.000**

De asemenea se ține şi o evidență extracontabilă a materialelor de natura obiectelor de inventar prin debitarea contului din afara bilanțului **8039 „Stocuri de natura obiectelor de inventar"** cu valoarea obiectelor de inventar date în folosință.

Cu ocazia casării materialelor de natura obiectelor de inventar se înregistrează scoaterea din evidența extracontabilă a acestora prin creditarea contului din afara bilanțului **8039 „Stocuri de natura obiectelor de inventar"** cu valoarea obiectelor de inventar casate.

În situația aplicării **inventarului intermitent**, conturile de materii prime şi materiale (301, 302 şi 303) **se debitează** (**sau se creditează în roşu**) numai la sfârşitul lunii cu valoarea materiilor prime şi materialelor existente în stoc, stabilită pe baza inventarului şi **se creditează** la începutul lunii cu valoarea stocului inițial de materii prime şi materiale, care se include în cheltuielile aferente acestor stocuri reprezentate de conturile **601 „Cheltuieli cu materiile prime", 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**, respectiv **603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"** .

20 Aceste metode sunt prezentate în cadrul paragrafului 4.2.2 Evaluarea ieşirilor din stoc.

EXEMPLU:
Dacă o entitate (plătitoare de TVA), care ține evidența stocurilor la cost de achiziție și folosește metoda inventarului intermitent, deține la începutul lunii un stoc de materiale auxiliare în valoare de 500 lei, le va trece asupra cheltuielilor astfel:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**500**

Achizițiile din cursul lunii se înregistrează direct în conturile de cheltuieli (fără a mai debita conturile de stocuri). Astfel dacă entitatea din exemplul dat cumpără materiale auxiliare la cost de achiziție de 800 lei, TVA 19%, se va înregistra formula:

%	=	**401**	**952**
6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**		**„Furnizori”**	**800**
4426 **TVA deductibilă”**			**152**

Cheltuielile de transport şi manipulare aferente (facturate de transportator de la valoarea de 100 lei, TVA 19%) se înregistrează de asemenea direct în conturile de cheltuieli (fără a mai debita contul de stocuri):

%	=	**401**	**119**
6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**		**„Furnizori”**	**100**
4426 **TVA deductibilă”**			**19**

Consumurile de stocuri (în exemplul dat de materiale auxiliare) din cursul lunii nu se înregistrează în contabilitate (printr-o creditare a contului **3021 „Materiale auxiliare”**), întrucât la începutul lunii se efectuase destocarea (scriptică a) stocului inițial (creditând contul **3021 „Materiale auxiliare”**) iar în cursul lunii toate intrările au fost înregistrate direct în conturile de cheltuieli (fără a mai debita contul **3021 „Materiale auxiliare”**), potrivit premisei că existențele inițiale şi intrările de materiale auxiliare se vor consuma în cursul lunii.

La sfârşitul lunii se determină prin inventariere stocul final, degrevându-se cu valoarea acestora cheltuielile cu materialele auxiliare, prin trecerea lor asupra conturilor de stocuri. Presupunând că în exemplul dat, stocul final de materiale consumabile este de 400 lei, se va efectua următoarea înregistrare contabilă:

3021 **„Materiale auxiliare”**	=	**6021** **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	**400**

sau

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**400**

NOTĂ:
În situația utilizării metodei inventarului intermitent, valoarea ieşirilor efective se determină după relația: E (Ieşiri)= Si (Sold inițial) + I (Intrări) – Sf (Sold final). În exemplul prezentat, ieșirile de materiale auxiliare din cursul lunii sunt în valoare de 1.000 lei (500 + 900 – 400).

***Contul* 308 “ Diferențe de preț la materii prime şi materiale”** se utilizează atunci când evidența stocurilor de materii prime şi materiale se ține la un alt cost decât costul de achiziție (efectiv), respectiv la un cost standard (prestabilit). Prin urmare, aşa cum arată şi denumirea, acest cont ține evidența diferențelor (în plus sau în minus) dintre costul de achiziție şi prețul standard aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar. Este utilizat, de regulă, de către întreprinderile care utilizează inventarul permanent. După conținutul economic, este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime şi materialelor, iar după funcția contabilă, este un cont de activ.

Se debitează cu diferențele de preț în plus (costul de achiziție mai mare decât prețul standard) înregistrate „în negru” sau în minus (costul de achiziție mai mic decât prețul standard) înregistrate „în roşu” aferente materiilor prime şi materialelor intrate în gestiune. **Se creditează** cu diferențele de preț în plus („în negru”) sau în minus („în roşu”) aferente materiilor prime şi materialelor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului reprezintă diferențele de preț în plus (nefavorabile, „în negru”) sau în minus (favorabile, „în roşu”) aferente materiilor prime şi materialelor existente în stoc.

EXEMPLU:
O entitate (plătitoare de TVA), care ține evidența stocurilor de materii prime la cost standard, prezintă la începutul lunii un stoc inițial de 100 kg materii prime, evaluate la prețul/costul standard de 20 lei/kg şi diferențe de preț aferente stocului inițial de 60 lei. În cursul lunii entitatea achiziționează de la un furnizor 300 kg materii prime, la prețul de facturare de 18 lei/kg. În această situație entitatea debitează contul 301 „Materii prime” cu valoarea la cost standard a materiilor prime achiziționate (300 kg x 20 lei/kg = 6.000 lei) şi debitează (în roşu) contul 308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale” cu diferența negativă (favorabilă) dintre prețul de facturare şi costul standard (300kg x (-2 lei/kg) = -600 lei):

%	=	401	6.426
301 „Materii prime”		„Furnizori”	6.000
308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”			600
4426 TVA deductibilă”			1.026

Cheltuielile de transport aferente (facturate de transportator de exemplu la valoarea de 100 lei, TVA 19%) măresc costul de achiziție al stocurilor cumpărate, înregistrându-se în debitul contului de diferențe de preț (308):

%	=	401	119
308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”		„Furnizori”	100
4426 TVA deductibilă”			19

Entitatea mai achiziționează de la un alt furnizor 200 kg materii prime, la prețul de facturare de 21 lei/kg. În această situație entitatea debitează contul 301 „Materii prime” cu valoarea la cost standard a materiilor prime achiziționate (200 kg x 20 lei/kg = 4.000 lei) şi debitează (în negru) contul 308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale” cu diferența pozitivă (nefavorabilă) dintre prețul de facturare şi costul standard (200 kg x (1leu/kg) = 200 lei):

%	=	401	4.998
301 „Materii prime”		„Furnizori”	4.000
308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”			200
4426 TVA deductibilă”			798

În acest moment costul efectiv al stocului de 600 kg materii prime este obținut prin însumarea soldului curent al contului 301 „Materii prime” (1.200 lei) şi a soldului curent al contului 308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale” (-240 lei), rezultând 960 lei.

Cu ocazia unui consum de materii prime (spre exemplu 400 kg, costul standard fiind de 20 lei/kg) se înregistrează mai întâi scoaterea din gestiune a materiilor prime consumate la cost standard prin creditarea contului **301 „Materii prime”**:

601 **„Cheltuieli cu materiile prime”**	=	**301** **„Materii prime”**	**8.000**

Se impune de asemenea calcularea şi înregistrarea diferenţelor de preţ aferente materiilor prime ieşite din gestiune (prin consum). Pentru determinarea lor se calculează mai întâi coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ (K_{308}) după următoarea formulă:

K308 = (Sidct.308 + Rdct.308) / (Sidct.301 + Rdct.301) = (60 +(-300)) / (2.000 + 10.000) = - 0,02

Diferenţele de preţ aferente ieşirilor ($Rc_{ct.308}$) se obţin apoi prin înmulţirea coeficientului K_{308} cu valoarea ieşirilor de materii prime la preţ standard ($Rc_{ct.301}$):

$$\mathbf{Rc_{ct.308} = K_{308} \times Rc_{ct.301} = -0{,}02 \times 8.000 = -160 \text{ lei.}}$$

Înregistrarea în contabilitate a acestor diferenţe se realizează astfel:

601 **„Cheltuieli cu materiile prime”**	=	**308** **„Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale”**	**160**

Cu ocazia inventarierii stocurilor, care are loc periodic în entităţile economice, prin compararea stocului faptic (de la locurile de depozitare) cu stocul scriptic (din contabilitate) pot rezulta plusuri sau minusuri de inventar (cantitative), care trebuie desigur înregistrate în contabilitate, pentru a pune de acord scripticul cu fapticul.

EXEMPLU:
Într-o entitate, care ţine evidenţa stocurilor la cost de achiziţie (cu ajutorul inventarului permanent), se constată cu ocazia inventarierii o lipsă de materii prime în valoare de 100 lei şi un plus de materiale consumabile în valoare de 20 lei.
Minusul la inventar se înregistrează similar unui consum, după cum urmează:

601 **„Cheltuieli cu materiile prime”**	=	**301** **„Materii prime”**	**100**

Dacă lipsa la inventar se impută unui angajat (spre exemplu gestionarului la valoarea de 130 lei, plus 19% TVA), se va înregistra:

4282 **„Alte creanțe în legătură cu personalul”**	=	**%**	**154,7**
		7581 **„Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități”**	**130,0**
		4427 **„TVA colectată”**	**24,7**

În situația în care lipsa la inventar nu se impută, este necesară înregistrarea TVA colectată aferentă minusului (19% x 100 lei) şi a unei cheltuieli corespunzătoare:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**19**

Plusul la inventar se înregistrează printr-o formulă contabilă de stornare a unui consum, care poate fi în negru sau în roşu:

3021 **„Materiale auxiliare”**	=	**6021** **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	**20**

sau

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare”**	=	**3021** **„Materiale auxiliare”**	**20**

Cu ocazia inventarierii stocurilor, în baza listelor de inventariere întocmite, comisiile de inventariere trebuie să stabilească, alături de plusurile şi/sau minusurile de valoare generate de diferențe cantitative şi pe cele generate de factori conjuncturali, cum ar fi: inflație, modă, deprecieri calitative imputabile etc. [21]

Aceste diferențe se stabilesc prin compararea valorii contabile (valoarea de intrare în patrimoniu sau costul istoric) a fiecărui element stocabil inventariat cu valoarea lui de utilitate (valoarea actuală, de piață sau valoare de inventar) din momentul inventarierii, putând rezulta:

• **Plusuri de valoare**, dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă netă. În virtutea principiului prudenței aceste plusvalori nu se contabilizează, elementele de activ (stocurile, în cazul nostru) menținându-se la valoarea de intrare;

• **Minusuri de valoare**, dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă netă. În virtutea principiului prudenței, aceste diferențe se contabilizează sub

21 Pop A., *Op. cit.*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002, pag. 575

forma ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, elementele de activ (stocurile) menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor cumpărate în vederea consumului se realizează cu ajutorul a două conturi din grupa **39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor"**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- **391 "Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"**
- **392 "Ajustări pentru deprecierea materialelor"**

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi rectificative ale stocurilor, iar după funcția contabilă, conturi de pasiv.

Se creditează cu ocazia constituirii şi suplimentării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi **se debitează** cu ocazia anulării şi diminuării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor.

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor sunt: **6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"** şi **7814 " Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**.

EXEMPLU:
Considerăm că pentru materialele auxiliare existente în stoc la sfârşitul exercițiului financiar N, evaluate la cost de achiziție (valoarea de intrare) de 7.000 lei (această valoare se regăseşte în debitul contului 3021 „Materiale auxiliare"), valoarea stabilită prin inventariere este de 6.800 lei. Această scădere de valoare a unui element de activ (minusvaloare sau depreciere), conform principiului prudenței, se înregistrează în contabilitate printr-o ajustare, prin următoarea formulă contabilă:

6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	**3921 "Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"**	**200**

Unde, valoarea ajustării de 200 lei s-a stabilit prin diferența dintre valoarea de intrare şi valoarea de inventar (7.000 lei – 6.800 lei)

În bilanțul întocmit la sfârşitul exercițiului financiar N, la poziția „Stocuri • Materiale auxiliare" se va regăsi valoarea preluată din debitul contului 3021 „Materiale auxiliare" diminuată (corectată) de valoare din creditul contului 3921 "Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile", respectiv valoarea actuală (7.000 – 200 = 6.800 lei)

* Acest cont va fi tratat în detaliu la nivelul Capitolului 7 "Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor", aferent prezentei lucrări.

NOTĂ:
Dacă la sfârşitul exercițiului financiar N valoarea stabilită prin inventariere a materialelor auxiliare ar fi fost mai mare decât valoarea de intrare, de exemplu, de 7.100 lei, aceasta reprezintă o creştere de valoare (plusvaloare) care, conform principiului prudenței, nu se înregistrează în contabilitate.

Revenind la exemplul inițial, considerăm că, în exercițiul financiar N+1, materialele auxiliare sunt date în consum. În contabilitate înregistrăm consumul de materiale auxiliare prin următoarea formulă contabilă:

6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare"	**=**	**3021 " Materiale auxiliare"**	**7.000**

Iar, ajustarea constituită (existentă) pentru materialele auxiliare, rămasă fără obiect este anulată prin formula contabilă:

3921 "Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"	**=**	**7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**200**

NOTĂ:
O altă situație în care se impune diminuarea sau chiar anularea ajustării pentru deprecierea stocurilor este atunci când valoarea de inventar creşte până la nivelul valorii de intrare (cost istoric, valoare contabilă) sau peste aceasta. Pe datele exemplului cifric anterior, dacă înainte ca materialele auxiliare să fie date în consum, ar mai fi avut loc o inventariere prin care valoarea actuală era stabilită la 6.900 lei, atunci trebuia diminuată ajustarea existentă la valoarea de 100 lei (7.000 – 6.900) prin formula contabilă:

3921 "Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile"	**=**	**7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**100**

Iar, dacă prin această ultimă inventariere noua valoare stabilită ar fi fost de cel puțin 7.000 lei, atunci se impunea anularea ajustării pentru că nu mai este necesară (valoarea de inventar este mai mare sau egală decât valoarea contabilă).

4.5.2. Contabilitatea stocării producției în curs de execuție

Desfăşurarea procesului de producție presupune, în anumite cazuri, existența pe fluxul tehnologic a unei cantități de producție neterminată sau în curs de execuție.

Stocurile de **producție în curs de execuție** reprezintă " producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuție sau neterminate." [22]

De fapt, producția în curs de execuție sau neterminată se concretizează, din punct de vedere contabil, în cheltuieli. La sfârşitul fiecărei luni se impune "stocarea" cheltuielilor aferente producției neterminate, urmând ca ele să se închidă prin formule contabile inverse în prima zi a lunii următoare. În consecință, conturile de stocuri de producție în curs de execuție au o existență efemeră, ele utilizându-se numai pentru a "stoca" cheltuielile aferente producției neterminate în ultima zi a lunii.

Determinarea producției neterminate la sfârşitul perioadei de referință se poate face prin două metode:

1) Metoda contabilă (indirectă sau scriptică) – utilizează datele din evidența operativă şi contabilă, pe baza cărora se calculează producția neterminată, astfel:

Producția	**=**	**Producția neterminată la începutul perioadei**	**+**	**Cheltuielile totale ale perioadei**	**-**	**Cheltuielile aferente producției terminate**

2) Metoda directă (a inventarierii) – constă în inventarierea faptică a producției neterminate, la fața locului, de către comisia constituită în acest scop, care asigură, totodată, înscrierea cantităților de producție neterminată în listele de inventariere. Evaluarea cantităților de producție în curs, din listele de inventariere, se face, de cele mai multe ori, în funcție de gradul de finisare tehnică, care presupune stabilirea de către comisia de inventariere a procentului de finisare a producției în curs de execuție, cu ocazia constatării faptice a stocurilor. Procentul de finisare stabilit se ponderează cu costul antecalculat sau cu cel efectiv din perioada precedentă, a fiecărui reper, piesă, subansamblu etc., inventariate.[23]

Pentru contabilizarea stocurilor de producție în curs de execuție, Planul de conturi general în vigoare, respectiv cel aprobat prin OMFP nr. 1.752/2005, rezervă următoarele conturi:

- **331 " Produse în curs de execuție"**
- **332 " Lucrări şi servicii în curs de execuție"**

***Conturile* 331" Produse în curs de execuție" şi 332 " Lucrări şi servicii în curs de execuție"**, după conținutul economic, sunt conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. **Se debitează** cu valoarea (la cost de producție) producției în curs de execuție stabilită la sfârşitul perioadei şi **se cre-**

22 *** Reglementări contabile conforme cu Directivele europene, pct. 7.3.2 (aprobate prin OMFP nr. 1752/2005)

23 Dumbravă Partenie, Pop Atanasiu, *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997,pag. 187

ditează sau se debitează în roşu cu ocazia scoaterii din gestiune a producției în curs de execuție la începutul perioadei următoare (prin stornare). **Soldul debitor** al conturilor reprezintă valoarea (la cost de producție) producției în curs de execuție la sfârşitul perioadei.

EXEMPLU:

Considerăm că la o entitate economică productivă s-au efectuat, în luna martie, cheltuieli de producție (pentru realizarea produselor finite) în valoare de 50.000 lei, iar produsele finite obținute în cursul lunii, evaluate la cost de producție sunt de 45.000 lei.

Toate cheltuielile de producție vor fi înregistrate în contabilitate, în cursul lunii martie, în conturi din clasa 6 „Conturi de cheltuieli" în corespondență cu diverse conturi din clasa 3 „Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție" sau din clasa 4 „Conturi de terți", în funcție de natura cheltuielilor, iar la sfârşitul lunii se face recepția produselor terminate, care se înregistrează în contabilitate astfel:

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**45.000**

Şi pentru că totalul cheltuielilor de producție este de 50.000 lei, iar produsele finite terminate (recepționate) sunt în valoare doar de 45.000 lei, rezultă că există produse aflate încă pe benzile de fabricație, cu alte cuvinte există producție neterminată sau în curs de execuție, la sfârşitul lunii martie, care se înregistrează în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**5.000**

Unde, valoarea de 5.000 lei s-a obținut prin diferența 50.000 lei – 45.000 lei (metoda contabilă)

Urmând ca la începutul lunii aprilie, prima înregistrare care se va face să fie aceea de stornare a producției neterminate de la sfârşitul lunii anterioare (deoarece procesul de producție continuă pentru finalizarea producției neterminate):

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**5000**

Considerăm, mai departe, că în luna aprilie s-au efectuat cheltuieli de producție de 75.000 lei, iar produsele finite recepționate la sfârşitul lunii sunt evaluate la costul de producție de 77.500 lei. În acest caz, vom înregistra, în cursul lunii, cheltuielile de producție, iar la sfârşitul lunii produsele finite obținute, respectiv producția neterminată, prin următoarele formule contabile:

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**77.500**

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**2.500**

Unde, valoarea de 2.500 lei s-a obținut prin aplicarea formulei de calcul a producției neterminate din cadrul metodei contabile: 5.000 lei + 75.000 lei – 77.500 lei.

4.5.3. Contabilitatea stocurilor obținute din producție proprie

Stocurile obținute din producție proprie cuprind acele bunuri care sunt produse (obținute) de entitatea economică (proveniența –interiorul entității economice) şi sunt destinate, în cele mai multe cazuri, terților (destinație - exteriorul entității economice). În această categorie se includ: semifabricatele, produsele finite şi produsele reziduale care sunt definite astfel:

- **Semifabricatele** – reprezintă bunuri al căror proces de producție s-a încheiat (terminat) într-o secție sau fază de fabricație şi care urmează să-şi continue procesul tehnologic în alte secții sau faze de fabricație, sau urmează să fie livrate terților;

- **Produsele finite** – sunt bunurile care au parcurs în întregime fazele procesului de producție, întrunesc condițiile de calitate şi sunt predate pe bază de acte la magazie, urmând a fi depozitate, în vederea livrării lor către clienți;

- **Produsele reziduale** – reprezintă rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile, ce urmează a fi valorificate, în această stare, către terți.

Contabilitatea stocurilor fabricate se realizează, conform Planului de conturi general aprobat prin OMFP 1.752/2005, cu ajutorul conturilor din **grupa 34 " Produse"**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- **341 "Semifabricate"**
- **345 "Produse finite"**
- **346 "Produse reziduale"**
- **348 "Diferențe de preț la produse"**

Conturile **341 "Semifabricate", 345 "Produse finite" şi 346 "Produse reziduale"** sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, conturi de activ. În cazul utilizării **inventarului permanent**, aceste conturi **se debitează** cu valoarea (prețul de înregistrare) produselor intrate şi **se creditează** cu valoarea (prețul de înregistrare) produselor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** reprezintă valoarea (prețul de înregistrare) produselor existente în stoc.

EXEMPLU:
Considerăm o entitate economică productivă care obține în cursul unei luni, prin procesul de producție, produse finite în cantitate de 400 kg evaluate la costul de producție unitar de 130 lei/kg. Această operațiune de intrare în gestiune de produse finite se înregistrează în contabilitate astfel:

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"***	**52.000**

Vânzarea a 300 kg din produsele finite anterior obținute, la preț de vânzare de 170 lei/kg, TVA 19%, se va înregistra în contabilitate, conform facturii emise către clienți, astfel:

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**60.690**
		701 **" Venituri din vânzarea produselor finite"**	**51.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**9.690**

Iar, scoaterea din gestiune a produselor vândute se face la costul de producție (valoarea de intrare) de 130 lei/kg, astfel:

711 **" Variația stocurilor"**	=	**345** **" Produse finite"**	**39.000**

După aceste operații, contul 345 „Produse finite" ne va arăta prin soldul lui debitor, valoarea produselor finite existente în stoc (nevândute încă):

D	**345 „Produse finite"**	C
52.000 (400 x 130)	39.000 (300 x 130)	
Sfd 13.000 (100x 130)		

NOTĂ:
Dacă entitatea economică deține, la începutul lunii, produse finite în stoc sau obține, în cursul lunii, produse finite în mai multe etape la costuri de producție diferite, pentru evaluarea ieşirilor de produse finite trebuie precizată metoda de evaluare folosită: FIFO, LIFO sau CMP.

Normele metodologice de utilizare a conturilor reglementează conținutul economic şi corespondențele contabile ale conturilor din grupa **34 "Produse"** doar în ipoteza utilizării în contabilitatea financiară a **inventarului permanent**. Totuşi, contabilitatea financiară a stocurilor de produse fabricate se poate realiza şi prin **inventar intermitent,** caz în care conturile **341 "Semifabricate", 345 "Produse finite"** şi **346 "Produse reziduale" se debitează,** la sfârşitul lunii, cu valoarea la preț de înregistrare a produselor existente în stoc (stabilit prin inventariere) şi **se creditează** la începutul

lunii, cu valoarea stocului inițial de produse (similar unei descărcări din gestiune, pe considerentul că produsele existente în stoc se vor vinde, oricum, în cursul lunii).

În cazul în care entitatea economică ține evidența stocului de produse la un alt cost decât costul (efectiv) de producție, respectiv la un *cost standard (prestabilit),* pentru reflectarea diferențelor de preț (în plus sau în minus) dintre costul standard şi costul de producție la produsele fabricate de entitatea economică, se foloseşte ***contul* 348 „Diferențe de preț la produse".**

Acest cont este utilizat, de regulă, în cazul aplicării inventarului permanent şi se caracterizează astfel: după conținutul economic este un cont rectificativ al activelor circulante materiale, iar după funcția contabilă, este un cont de activ. **Se debitează** cu diferențele de preț în plus/nefavorabile (costul de producție este mai mare decât costul standard) înregistrate "în negru" sau în minus/favorabile (costul de producție este mai mic decât costul standard) înregistrate "în roşu" aferente produselor intrate. **Se creditează** cu diferențele de preț în plus/nefavorabile ("în negru") sau în minus/favorabile ("în roşu") aferente produselor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului exprimă diferențele de preț în plus (nefavorabile, "în negru") sau în minus (favorabile, "în roşu") aferente produselor existente în stoc.

EXEMPLU:
O entitate economică care ține evidența stocurilor de semifabricate la cost standard de 100 lei/buc., va înregistra în contabilitate obținerea a 200 buc. semifabricate la costul efectiv de producție de 105 lei/buc., astfel:

1. înregistrarea semifabricatelor obținute, la cost standard (200 buc. x 100 lei/buc.):

341 **"Semifabricate"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**20.000**

2. înregistrarea diferențelor de preț până la costul efectiv de producție determinate astfel: 200 buc. x (105 – 100) lei/buc.= 1.000 lei:

348 **"Diferențe de preț la produse"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**1.000**

Sunt vândute 170 buc. semifabricate, la preț de vânzare de 150 lei/buc., TVA 19%, care conform facturii emise către clienți, se înregistrează în contabilitate astfel:

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**30.345**
		702 **"Venituri din vânzarea semifabricatelor"**	**25.500**
		4427 **"TVA colectată"**	**4.845**

Scoaterea din gestiune a semifabricatelor vândute se face la valoarea de intrare (costul standard) de 100 lei/buc:

711 **" Variația stocurilor"**	=	**341** **" Semifabricate"**	**17.000**

Şi concomitent trebuie calculate şi înregistrate diferențele de preț aferente semifabricatelor ieşite din gestiune (vândute). Propunem două variante de calcul:

Varianta I: Se observă foarte uşor, în acest caz, că diferențele de preț dintre costul efectiv şi cel standard sunt de 5 lei/buc.(105 -100), iar pentru cantitatea de 170 buc. semifabricate vândute, acestea vor fi de 170 buc. x 5 lei/buc. = 850 lei

Varianta II: Prin calcularea coeficientului de repartizare a diferențelor de preț (K_{348}), după următoarea formulă: K_{348} = (Sid ct. 348 + Rd ct. 348) / (Sid ct. 341 + Rd ct. 341) = (0 + 1.000) / (0 + 20.000) = 0,05; iar diferențele de preț aferente semifabricatelor ieşite din gestiune se regăsesc în creditul contului 348, a cărui valoare se determină astfel: Rc ct. 348 = Rc ct. 341 x K_{348} = 17.000 x 0,05 = 850 lei

711 **" Variația stocurilor"**	=	**348** **" Diferențe de preț la produse"**	**850**

NOTĂ:
Dacă, costul de producție este mai mic decât costul standard, spunem că avem diferențe favorabile de preț, iar acestea sunt înregistrate în contabilitate în roşu (cu minus), astfel încât luând împreună valorile din conturile de stocuri şi contul de diferențe de preț să obținem costul (efectiv) de producție.

Luând în considerare datele exemplului cifric anterior, *considerăm că*, costul (efectiv) de producție este de 98 lei/buc. În acest caz intrările de semifabricate vor fi înregistrate prin următoarele formule contabile:

• înregistrarea semifabricatelor obținute, la cost standard (200 buc. x 100 lei/buc.):

341 **"Semifabricate"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**20.000**

• înregistrarea diferențelor de preț până la costul efectiv de producție determinate astfel: 200 buc. x (98 – 100) lei/buc.= -400 lei:

348 **"Diferențe de preț la produse"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**400**

Ieşirile de semifabricate (170 buc.) vor fi înregistrate în contabilitate astfel:

711 **" Variația stocurilor"**	=	**341** **" Semifabricate"**	**17.000**

Notă de calcul:
K348 = (Sid ct. 348 + Rd ct. 348) / (Sid ct. 341 + Rd ct. 341) = (0+(-400) / (0 +20.000) = - 0,02
Rc ct. 348 = Rc ct. 341 x K348 = 17.000 x (- 0,02) = - 340

711 **" Variația stocurilor"**	=	**348** **" Diferențe de preț la produse"**	**340**

La inventarierea care are loc periodic în entitățile economice, prin compararea Stocului faptic (din depozit) cu Stocul scriptic (din contabilitate) pot rezulta plusuri sau minusuri de inventar care trebuie înregistrate în contabilitate şi astfel puse de acord cele două situații (scripticul cu fapticul).

Astfel, un eventual plus la inventar de produse finite este înregistrat în contabilitate similar unei intrări (unei obțineri de produse):

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**

Iar, o eventuală lipsă la inventar de produse reziduale este înregistrată în contabilitate similar unei ieşiri din gestiune:

711 **" Variația stocurilor"**	=	**346** **" Produse reziduale"**

Tot inventarierea periodică din entitățile economice presupune şi compararea valorii de înregistrare în contabilitate (valoare de intrare) a produselor fabricate cu valoarea lor actuală sau de inventar, stabilită cu această ocazia. Diferențele constatate sunt apreciate conform principiului prudenței, respectiv doar minusvalorile (valoarea de inventar mai mică decât valoarea contabilă) ca ajustări pentru deprecierea acestor produse fabricate cu ajutorul contului **394 „Ajustări pentru deprecierea produselor".** Acest cont este, după conținutul economic, cont rectificativ al valorii produselor fabricate, iar după funcția contabilă, cont de pasiv. **Se creditează** cu ocazia constituirii şi/sau suplimentării ajustărilor pentru deprecierea produselor şi **se debitează** cu ocazia anulării şi/sau diminuării acestor ajustări. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor de produse.

EXEMPLU:
Considerăm că pentru produsele finite existente în stoc la sfârşitul exercițiului financiar N, evaluate la cost de producție (valoarea de intrare) de 4.000 lei (această valoare se re-

găseşte în debitul contului 345 „Produse finite"), valoarea stabilită prin inventariere este de 3.700 lei. Această scădere de valoare a unui element de activ (minusvaloare sau depreciere), conform principiului prudenței, se înregistrează în contabilitate printr-o ajustare, prin următoarea formulă contabilă:

6814 **"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"**	**=**	**394** **"Ajustări pentru deprecierea produselor"**	**300**

Unde, valoarea ajustării de 300 lei s-a stabilit prin diferența dintre valoarea de intrare şi valoarea de inventar (4.000 lei – 3.700 lei)

În bilanțul întocmit la sfârşitul exercițiului financiar N, la poziția „Stocuri – Produse finite" se va regăsi valoarea preluată din debitul contului 345 „Produse finite" diminuată (corectată) de valoare din creditul contului 394 "Ajustări pentru deprecierea produselor", respectiv valoarea actuală (4.000 – 300 = 3.700 lei).

NOTĂ:
Dacă la sfârşitul exercițiului financiar N valoarea stabilită prin inventariere a produselor finite ar fi fost mai mare decât valoarea de intrare, de exemplu, de 4.100 lei, aceasta reprezintă o creştere de valoare (plusvaloare) care, conform principiului prudenței, nu se înregistrează în contabilitate.

Revenind la exemplul inițial, considerăm că, în exercițiul financiar N+1, produsele finite sunt vândute. În acest caz, ajustarea constituită (existentă) pentru produse, rămasă fără obiect este anulată prin formula contabilă:

394 **"Ajustări pentru deprecierea produselor"**	**=**	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**300**

NOTĂ:
O altă situație în care se impune diminuarea sau chiar anularea ajustării pentru deprecierea stocurilor este atunci când valoarea de inventar creşte până la nivelul valorii de intrare (cost istoric, valoare contabilă) sau peste aceasta. Pe datele exemplului cifric anterior, dacă înainte ca produsele finite să fie vândute, ar mai fi avut loc o inventariere prin care valoarea actuală era stabilită la 3.900 lei, atunci trebuia diminuată ajustarea existentă la valoarea de 100 lei (4.000 – 3.900) prin formula contabilă:

394 **"Ajustări pentru deprecierea produselor"**	**=**	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**200**

Iar, dacă prin această ultimă inventariere noua valoare stabilită ar fi fost de cel puțin 4.000 lei, atunci se impunea anularea ajustării pentru că nu mai este necesară (valoarea de inventar este mai mare sau egală decât valoarea contabilă).

4.5.4 Contabilitatea stocurilor de mărfuri

Stocurile de mărfuri reprezintă bunurile achiziționate din afara întreprinderii (cumpărate) pentru a fi vândute în aceeaşi stare, fără vreo prelucrare suplimentară. Sunt asimilate mărfurilor şi alte categorii de active circulante materiale, cum sunt: stocurile achiziționate pentru utilizare proprie (materii prime, materiale, obiecte de inventar etc.) şi care, ulterior, şi-au schimbat destinația şi se oferă spre vânzare terților; stocurile provenite din producție proprie, care se vând prin magazine proprii (semifabricate, produse finite etc.).[24]

În ceea ce priveşte, *circulația mărfurilor,* trebuie menționat faptul că de la producător până la consumatorul final, acestea parcurg, de regulă, două stadii, şi anume:

• *Circulația cu ridicata ("en-gros") a mărfurilor* – care constă în achiziționarea de mărfuri în cantități mari de la producători sau de la alți furnizori în scopul revânzării acestora către alte entități economice, îndeosebi celor specializate în comerțul cu amănuntul;

• *Circulația cu amănuntul ("en-detail") a mărfurilor* – care constă în vânzarea mărfurilor consumatorilor individuali, precum şi unor entități economice pentru consumul propriu.

Inventarul permanent al stocurilor de mărfuri presupune practicarea unor *costuri/prețuri* specifice stadiului, din cadrul circulației mărfurilor, în care acestea se găsesc:

• *Costuri de achiziție,* specifice comerțului "en-gros" sau cu ridicata, unde contabilitatea analitică a mărfurilor se ține pe sortimente de mărfuri, folosind, de regulă, metoda cantitativ-valorică;

• *Prețuri (de vânzare) cu amănuntul (inclusiv TVA)*, practicate în comerțul "en-detail" sau cu amănuntul, unde contabilitatea analitică a mărfurilor se ține pe magazine, şi, în cadrul lor, pe gestiuni, folosind, de regulă, metoda global-valorică.

Pentru formarea prețului de vânzare cu amănuntul se adaugă la costul de achiziție, adaosul comercial şi TVA neexigibilă (reflectă TVA aferentă stocurilor de mărfuri existente în unitățile operative "en-detail". Detailiştii neplătitori de TVA utilizează

24 Pântea I.P., Bodea Ghe., *Contabilitatea românească armonizată cu Directivele Contabile Europene*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 144

preţul cu amănuntul compus din cost de achiziţie (în care se include şi TVA din factura de cumpărare) plus adaosul comercial.

Adaosul comercial sau marja comerciantului este suma care trebuie să asigure acoperirea cheltuielilor de circulaţie ale comerciantului şi obţinerea unui profit.

În ceea ce priveşte ***conturile utilizate*** pentru reflectarea stocurilor de mărfuri în contabilitate, acestea sunt, conform Planului de conturi general în vigoare, aprobat prin OMFP 1.752/2005, următoarele:

- **371 "Mărfuri"**
- **378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"**

***Contul* 371 "Mărfuri "** este, după conţinutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcţia contabilă, un cont de activ. În situaţia **utilizării inventarului permanent**, **se debitează** cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor intrate în entitate şi **se creditează** cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor existente în stoc.

EXEMPLU:
În cazul unei entităţi economice „en-gros" (cu ridicata), aprovizionarea de la furnizori cu mărfuri la cost de achiziţie de 10.000 lei, TVA 19%, se înregistrează în contabilitate, conform facturii, în felul următor:

%	=	401	11.900
371 "Mărfuri"		"Furnizori"	10.000
4426 " TVA deductibilă"			1.900

Vânzarea a jumătate din aceste mărfuri, la preţ de vânzare de 8.000 lei, TVA 19%, conform facturii emise către clienţi, se înregistrează astfel:

4111 "Clienţi"	=	%	9.520
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	8.000
		4427 "TVA colectată"	1.520

Pentru că jumătate din mărfuri au fost vândute (deci, entitatea nu le mai deţine) trebuie să reflectăm acest lucru şi în contabilitate, prin descărcarea gestiunii de mărfurile vândute (1/2 x 10.000):

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**5.000**

După aceste operații, contul 371 „Mărfuri" ne va arăta prin soldul lui debitor, valoarea mărfurilor existente în stoc (nevândute încă):

D	**371 „Mărfuri"**	C
10.000	**5.000**	
Sfd 5.000		

În cazul **utilizării inventarului intermitent**, contul **371 „Mărfuri" se debitează** (numai) la sfârşitul lunii cu valoarea la preţul de înregistrare al mărfurilor existente în stoc la acel moment şi **se creditează sau se debitează în roşu** la începutul lunii cu valoarea la preţul de înregistrare al mărfurilor existente în stoc.
După cum a fost precizat, deja, într-un paragraf anterior al acestui capitol inventarul intermitent poate fi aplicat doar de entitățile economice mici şi mijlocii şi se caracterizează prin faptul că, în cursul lunii nu sunt folosite conturile de stocuri (clasa 3 de conturi) pentru reflectarea operațiilor cu acestea, ci conturile de cheltuieli aferente stocurilor (clasa 6 de conturi).

EXEMPLU:
Prin urmare, dacă o entitate economică, care foloseşte inventarul intermitent, are la începutul lunii în stoc mărfuri (de exemplu: în valoare de 1.000 lei) le va trece asupra cheltuielilor prin formula contabilă:

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**1.000**

sau

371 **"Mărfuri"**	=	**607** **"Cheltuieli privind mărfurile"**	**1.000**

Achizițiile de mărfuri, din cursul lunii, se vor înregistra direct în conturile de cheltuieli (fără stocarea lor). De exemplu: achiziționarea de mărfuri la cost de achiziție de 10.000 lei, TVA 19%, se va înregistra conform facturii astfel:

%	=	**401**	**11.900**
607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**		**"Furnizori"**	**10.000**
4426 **"TVA deductibilă"**			**1.900**

Dacă entitatea economică care utilizează inventar intermitent, vinde mărfuri (de exemplu: 80% din mărfurile deținute sunt vândute la preț de vânzare de 11.000 lei, TVA 19%) va înregistra în contabilitate doar factura de vânzare a mărfurilor către clienți, nu și descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute, deoarece acestea nu sunt reflectate în conturile de stocuri, și prin urmare nu avem de unde să le descărcăm, ele sunt deja trecute asupra cheltuielilor:

4111	=	**%**	**13.090**
"Clienți"		**707**	**11.000**
		"Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	**2.090**
		"TVA colectată"	

La sfârşitul lunii, prin inventariere se va constata dacă mai există sau nu mărfuri în stoc, respectiv se va determina stocul final de mărfuri. Dacă prin inventariere se constată în stoc valoarea 0 pentru mărfuri atunci nu mai înregistrăm nimic în contabilitate. Dacă, însă, prin inventariere se constată că nu toate mărfurile au fost vândute, deci că mai există mărfuri în stoc, se va proceda la recunoaşterea lor ca stocuri (clasa 3) şi corectarea valorii din conturile de cheltuieli (clasa 6) care au fost supraestimate. În exemplul cifric pe care l-am prelucrat până în acest moment, considerăm că stocul final de mărfuri stabilit prin inventariere este de 2.200 lei. În acest caz vom înregistra în contabilitate preluarea stocului final astfel :

371	=	**607**	**2.200**
"Mărfuri"		**"Cheltuieli privind mărfurile"**	

NOTĂ:
În cazul inventarului intermitent ieşirile efective de mărfuri se calculează după formula: **E = Si + I – Sf**. În exemplul nostru, ieşirile efective de mărfuri, din cursul lunii, sunt în valoare de 8.800 lei, calculate după formula de sus: 1.000 + 10.000 – 2.200 = 8.800

***Contul* 378 "Diferențe de preț la mărfuri"** este, după conținutul economic, un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor, iar după funcția contabilă, este un cont de pasiv. În situația **utilizării inventarului permanent**, **se creditează** cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate şi **se debitează** cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite din gestiune. **Soldul creditor** al contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc. În cazul **utilizării inventarului intermitent**, acest cont **se creditează** (numai) la sfârşitul lunii cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc şi **se debitează** la începutul lunii cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul lunii precedente.

Strâns legat de aceste conturi de stocuri apare contul **4428 "TVA neexigibilă"** cu ajutorul căruia se ține evidența taxei pe valoare adăugată neexigibilă inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la entitățile economice care țin evidența la acest preț ("en-detail"). Este un cont de pasiv (în acest caz), în creditul căruia se înregistrează TVA aferentă mărfurilor din entitățile economice cu amănuntul, iar în debit TVA aferentă vânzărilor de mărfuri din entitățile economice cu amănuntul. Soldul contului reprezintă taxa pe valoare adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor existente în stoc (magazin) la un moment dat.

EXEMPLU:
O entitate economică „en-detail" (cu amănuntul) care ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul şi utilizează metoda inventarului permanent, va înregistra în contabilitate cumpărarea de mărfuri la cost de achiziție de 20.000 lei, TVA 19% , în felul următor:

%	**=**	**401**	**23.800**
371		**"Furnizori"**	**20.000**
"Mărfuri"			
4426			**3.800**
"TVA deductibilă"			

Şi apoi pe baza adaosului comercial stabilit pentru categoria de marfă respectivă, va înregistra formarea prețului de vânzare cu amănuntul pentru mărfurile intrate în gestiune (considerăm un adaos comercial de 35%), astfel:

371	**=**	**%**	**12.130**
"Mărfuri"		**378**	**7.000**
		"Diferențe de preț la mărfuri"	
		4428	**5.130**
		"TVA neexigibilă"	

Unde, adaosul comercial s-a obținut: 20.000 x 35% = 7.000, iar TVA neexigibilă: (20.000 + 7.000) x 19% = 5.130

După aceste operații în debitul contului **371 "Mărfuri"** se regăseşte prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor achiziționate (cu cele 3 componente incluse: costul de achiziție, adaosul comercial şi TVA neexigibilă).
Considerăm, mai departe, în cadrul aceleiaşi entități economice, vânzarea de mărfuri cu încasarea în numerar a sumei de 22.491 lei, inclusiv TVA:

5311	**=**	**%**	**22.491**
„Casa în lei"		**707**	**18.900**
		"Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	**3.591**
		"TVA colectată"	

Unde, TVA colectată s-a obținut prin procedeul sutei mărite, astfel: 22.491 x 19/119 = 3.591

Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute, se va face conform următoarei *Note de calcul:*

1. Preț de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA): 22.491
2. TVA(rd. 1 x 19/119): 3.591
3. Preț de vânzare fără TVA (rd.1 – rd.2): 18.900
4. Adaos comercial (rd.3 x 35/(100 + 35)): 4.900
5. Cost de achiziție (rd.3 – rd.4): 14.000

NOTĂ:
Deoarece entitatea practică o cotă unică de adaos comercial, pentru determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute s-a putut utiliza procedeul sutei mărite.

%	=	371 "Mărfuri"	22.491
607			**14.000**
"Cheltuieli privind mărfurile"			
378			**4.900**
"Diferențe de preț la mărfuri"			
4428			**3.591**
"TVA neexigibilă"			

Însă, în cazul în care entitatea economică „en-detail" practică cote de adaos diferite, pentru determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute se impune folosirea procedeului coeficientului de repartizare (K_{378}), care se calculează după următoarea formulă:

$$K_{378} = \frac{\text{Sic ct. 378 + Rc ct. 378}}{\text{Sid ct. 371 + Rd ct. 371}}.$$

EXEMPLU:
Considerăm la o entitate economică cu amănuntul, următoarea situație privind aprovizionarea cu mărfuri, pe o anumită perioadă:
1. mărfuri la cost de achiziție de 20.000 lei, adaosul comercial practicat 35%;
2. mărfuri la cost de achiziție de 15.000 lei, adaosul comercial practicat 30%.

În contabilitate aceste aprovizionări se regăsesc în următoarele formule contabile:
1. pentru prima aprovizionare:

%	=	401	23.800
371		**"Furnizori"**	**20.000**
"Mărfuri"			
4426			**3.800**
" TVA deductibilă"			

2. formarea prețului de vânzare cu amănuntul:

371	=	**%**	**12.130**
"Mărfuri"		**378**	**7.000**
		"Diferențe de preț la mărfuri"	
		4428	**5.130**
		"TVA neexigibilă"	

unde, adaosul comercial s-a obținut: 20.000 x 35% = 7.000, iar TVA neexigibilă: (20.000 + 7.000) x 19% = 5.130

3. pentru a doua aprovizionare:

%	=	**401**	**17.850**
371		**"Furnizori"**	**15.000**
"Mărfuri"			
4426			**2.850**
" TVA deductibilă"			

4. formarea prețului de vânzare cu amănuntul:

371 "Mărfuri"	=	**%**	**8.205**
		378	**4.500**
		"Diferențe de preț la mărfuri"	
		4428	**3.705**
		"TVA neexigibilă"	

unde, adaosul comercial s-a obținut: 15.000 x 30% = 4.500, iar TVA neexigibilă: (15.000 + 4.500) x 19% = 3.705

Sunt vândute mărfuri cu încasarea în numerar a sumei de 35.700 lei, inclusiv TVA:

5311 „Casa în lei"	=	**%**	**35.700**
		707	**30.000**
		"Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	**5.700**
		"TVA colectată"	

unde, TVA colectată s-a obținut prin procedeul sutei mărite, astfel: 35.700 x 19/119 = 5.700

Descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute presupune scăderea valorii la preț de vânzare cu amănuntul din contul 371 „Mărfuri" şi concomitent din conturile corespondente care reflectă cele 3 componente ale prețului de vânzare cu amănuntul (cost de achiziție, adaos comercial, TVA neexigibilă).

Notă de calcul:

1. Preț de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA): 35.700
2. TVA (rd. 1 x 19/119): 5.700

3. Preț de vânzare fără TVA (rd.1 – rd.2): 30.000
4. Pentru calculul adaosului comercial, propunem două variante:
Varianta I – cu includerea TVA – ului în calculul coeficientului:
Adaos comercial (rd.1 x K_{378}): 7.419
K378 = (7.000 + 4.500) / (32.130 + 23.205) = 0,207825
Varianta II – cu excluderea TVA – ului din prețul de vânzare cu amănuntul, la calculul lui K378
Adaos comercial (rd.3 x K_{378}): 7.419
K378 = (7.000 + 4.500) / (27.000 + 19.500) = 0,247312
5. Cost de achiziție (rd.3 – rd.4): 22.581

%	=	371	35.700
607		**"Mărfuri"**	**22.581**
"Cheltuieli privind mărfurile"			
378			**7.419**
"Diferențe de preț la mărfuri"			
4428			**5.700**
"TVA neexigibilă"			

Şi în cazul stocurilor de mărfuri, inventarierea periodică poate constata plusuri sau minusuri de inventar, acestea trebuind înregistrate în contabilitate pentru a (re)aduce la egalitate stocul scriptic cu cel faptic.

EXEMPLU:
Într-o entitate economică en-detail se constată o lipsă de mărfuri la inventar, evaluată la prețul de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA) de 1.547 lei, adaosul comercial practicat de entitate fiind de 30%, aceasta se înregistrează în contabilitate, conform următoarei Note de calcul, astfel:

1. Preț de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA):	1.547
2. TVA (rd. 1 x 19/119):	247
3. Preț de vânzare fără TVA (rd.1 – rd.2):	1.300
4. Adaos comercial (rd.3 x 30/(100 + 30)):	300
5. Cost de achiziție (rd.3 – rd.4):	1.000

%	=	371	1.547
607		**"Mărfuri"**	**1.000**
"Cheltuieli privind mărfurile"			
378			**300**
"Diferențe de preț la mărfuri"			
4428			**247**
"TVA neexigibilă"			

Dacă prin inventariere se constată un plus de mărfuri, *de exemplu,* într-o entitate en-gros, la cost de achiziție de 500 lei, acesta se înregistrează în contabilitate în felul următor:

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**500**

sau

371 **"Mărfuri"**	=	**607** **"Cheltuieli privind mărfurile"**	**500**

Dacă prin compararea valorii de intrare în contabilitate a mărfurilor cu valoarea de inventar rezultă minusvalori, acestea trebuie înregistrate în contabilitate ca ajustări pentru deprecierea mărfurilor în ***contul* 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"** care, după conținutul economic este cont rectificativ al valorii mărfurilor, iar după funcția contabilă, cont de pasiv. **Se creditează** cu ocazia constituirii şi/sau suplimentării ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor şi **se debitează** cu ocazia anulării şi/sau diminuării acestor ajustări. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea mărfurilor.

Astfel, scăderea valorii mărfurilor existente în stoc la sfârşitul unui exercițiu financiar față de valoarea de intrare presupune înregistrarea unei ajustări de valoare astfel:

6814 **"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"**	=	**397** **"Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"**

În bilanțul întocmit la sfârşitul exercițiului financiar respectiv, mărfurile vor fi prezentate la valoarea netă contabilă obținută prin diferența dintre valoarea preluată din debitul contului **371 „Mărfuri"** şi valoarea din creditul contului **397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"**. În anul următor când mărfurile vor fi vândute ajustările existente, rămase fără obiect, vor fi anulate prin formula contabilă:

397 **"Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"**	=	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**

4.5.5 Contabilitatea altor categorii de stocuri

Sub denumirea de „*Alte stocuri*" ne vom referi în continuare la acele categorii de stocuri care prin caracteristicile pe care le prezintă nu se încadrează întru totul în nici una din categoriile de stocuri prezentate anterior. Este vorba despre: stocurile de animale, stocurile de ambalaje şi stocurile aflate la terți.

4.5.5.1 Contabilitatea efectivelor de animale

Reglementările contbile în vigoare, OMFP 1.752/2005, asimilează stocurilor, sub denumirea de "Animale şi păsări": animalele născute şi cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducție, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producție (lână, lapte, blană, ouă). Acestea sunt asimilate stocurilor indiferent dacă sunt achiziționate de la terți sau sunt obținute din producție proprie. Ieşirile de animale din unitate se pot face prin vânzarea de animale vii, ca produse finite, sau prin vânzarea de produse animaliere, prin sacrificare.

Evaluarea animalelor se poate face la cost de producție, cost de achiziție sau la cost standard. Creşterile în greutate pot fi evaluate la cost de producție sau la cost standard.

Contabilitatea animalelor se realizează cu ajutorul grupei **36 "Animale şi păsări"** care cuprinde conturile sintetice de gradul I:

- **361 "Animale şi păsări"**
- **368 "Diferențe de preț la animale şi păsări"**

***Contul* 361 "Animale şi păsări"** este, după conținutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, un cont de activ. **Se debitează** cu valoarea la preț de înregistrare a animalelor intrate în gestiune. Tot în debitul contului se înregistrează şi sporul de creştere în greutate a animalelor. **Se creditează** cu valoarea la preț de înregistrare a animalelor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a animalelor existente în unitate la sfârşitul perioadei.

EXEMPLU:
O fermă cumpără de la producători (furnizori) animale pentru îngrăşat la cost de achiziție de 20.000 lei , TVA 19%, care conform facturii se înregistrează în contabilitate astfel:

%	=	401	23.800
361 "Animale şi păsări"		"Furnizori"	20.000
4426 " TVA deductibilă"			3.800

NOTĂ:
Dacă animalele sau păsările sunt obținute în fermă înregistrarea lor în contabilitate se realizează prin următoarea formulă contabilă:

361 **"Animale şi păsări"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**

Revenind la exemplul inițial, considerăm că, creşterea lunară în greutate a animalelor se înregistrează la costul de producție de 3.000 lei astfel:

361 **"Animale şi păsări"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**3.000**

Considerăm că după 4 luni, animalele sunt vândute la preț de vânzare de 50.000 lei, TVA 19%. Această operațiune de vânzare se va înregistra în contabilitate, conform facturii emise, astfel:

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**59.500**
		701 **"Venituri din vânzarea produselor finite"**	**50.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**9.500**

Descărcarea gestiunii de animalele vândute, prin următoarea formulă contabilă:

%	=	**361** **"Animale şi păsări"**	**36.000**
606 **"Cheltuieli privind animalele şi păsările"**			**20.000**
711 **"Variația stocurilor"**			**12.000**

unde, valoarea de 20.000 lei reprezintă valoarea la care au fost achiziționate animalele şi care prin vânzarea acestora va fi recunoscută în contabilitate ca o cheltuială, iar valoarea de 12.000 lei reprezintă sporul de greutate adăugat lunar de 3.000 lei în cele 4 luni până la vânzare.

Contul **368 "Diferențe de preț la animale şi păsări"** este, după conținutul economic, un cont rectificativ al activelor circulante materiale, iar după funcția contabilă, un cont de activ. Acest cont se utilizează atunci când evidența animalelor se ține la un alt cost decât costul (efectiv) de producție sau de achiziție, respectiv la un cost standard (prestabilit). Prin urmare, acest cont ține evidența diferențelor de preț (în plus sau în minus) dintre costul standard şi costul de producție sau de achiziție al animalelor.

Contul **368 "Diferențe de preț la animale şi păsări"** funcționează astfel: **se debitează** cu diferențele de preț în plus (costul efectiv este mai mare decât costul standard) înregistrate "în negru", sau în minus (costul efectiv este mai mic decât costul standard) înregistrate "în roşu" aferente animalelor intrate în gestiune; **se creditează** cu diferențele de preț în plus ("în negru") sau în minus ("în roşu") aferente animalelor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului exprimă diferențele de preț în plus (nefavorabile, "în negru") sau în minus (favorabile, "în roşu") aferente animalelor existente în entitate.

Aşadar, în cazul în care entitatea economică foloseşte pentru evidența stocurilor de animale şi păsări *costul standard*, la cumpărarea sau obținerea de animale sau păsări va înregistra în debitul contului **361 „Animale şi păsări"** costul standard stabilit, iar în debitul contului **368 „Diferențe de preț la animale şi păsări"** diferența (în plus sau în minus) până la costul efectiv de achiziție sau de producție. La vânzarea animalelor sau a păsărilor, când trebuie descărcată gestiunea de stocurile vândute, va credita contul **361 „Animale şi păsări"** cu costul standard şi, totodată, va calcula diferențele de preț aferente animalelor sau păsărilor ieşite din stoc prin metodele prezentate în subcapitolele anterioare.

De asemenea, scăderea valorii contabile a animalelor deținute de o entitate trebuie înregistrată cu ocazia constatării noii valori (la inventariere) ca ajustare privind deprecierea acestor stocuri cu ajutorul ***contului*** **396 „Ajustări pentru deprecierea animalelor"** care, după conținutul economic este cont rectificativ al valorii animalelor, iar după funcția contabilă, cont de pasiv. **Se creditează** cu ocazia constituirii şi/sau suplimentării ajustărilor pentru deprecierea animalelor şi **se debitează** cu ocazia anulării şi/sau diminuării acestor ajustări. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea animalelor.

Formulele contabile de constituire/majorare, respectiv anulare/diminuare a ajustărilor pentru deprecierea animalelor se prezintă astfel:

6814 **"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"**	=	**396** **"Ajustări pentru deprecierea animalelor"**

396 **"Ajustări pentru deprecierea animalelor"**	=	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**

Urmând ca în bilanț stocurile de animale să fie prezentate la valoarea netă contabilă obținută prin diferența dintre valoarea din debitul contului **361 „Animale şi păsări"** şi valoarea din creditul contului **396 "Ajustări pentru deprecierea animalelor"**.

4.5.5.2. Contabilitatea stocurilor de ambalaje

Ambalajele sunt bunuri destinate păstrării şi protejării altor bunuri pe timpul transportului, depozitării şi desfacerii. Doctrina contabilă operează cu diverse criterii de clasificare a ambalajelor, cum ar fi:

1. După *"conexiunea" preţurilor marfă-ambalaj*, se disting:

a. Ambalaje *al căror preţ este inclus în preţul mărfurilor*. Acestea nu fac obiectul contabilităţii stocurilor, nici în contabilitatea vânzătorului şi nici în contabilitatea cumpărătorului. Eventualele recuperări de astfel de ambalaje cu posibilităţi de valorificare pot fi evidenţiate în contabilitatea cumpărătorului ca produse reziduale, obţinute din producţie proprie;

b. Ambalaje *al căror preţ nu este inclus în preţul mărfurilor*. Astfel de ambalaje fac obiectul stocurilor de ambalaje în funcţie de natura lor economică şi modul de circulaţie.

2. **După *posibilităţile de folosire*, distingem*:***
a. Ambalaje *refolosibile*. Acestea pot fi păstrate în mod temporar de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contract;
b. Ambalaje *de unică folosinţă* – care nu mai pot fi utilizate pentru un nou proces de circulaţie, dar pot fi valorificate ca şi deşeuri.

3. **După *durata de utilizare*, se disting:**
a. Ambalaje *de natura imobilizărilor*;
b. Ambalaje *de natura obiectelor de inventar*;
c. Ambalaje *de natura materialelor de ambalat*;
d. Ambalaje *de transport sau circulaţie*.

Primele trei tipuri de ambalaje din această clasificare urmează regimul contabil al activelor patrimoniale din care fac parte. În regimul contabil al stocurilor de ambalaje intră doar ambalajele de transport sau de circulaţie.

4. **După *modul de facturare şi decontare*, se disting:**
a. Ambalaje *cu factură proformă (cantitativ) care circulă pe principiul restituirii integrale*. Sunt ambalajele de natura imobilizărilor şi obiectelor de inventar, care cu ocazia livrării mărfurilor nu ies din patrimoniul vânzătorului. În contabilitatea cumpărătorului de mărfuri, evidenţa acestor ambalaje se ţine extrabilanţier până la restituire;
b. Ambalaje *care circulă pe principiul vânzării-cumpărării*. Acestea sunt evidenţiate în documente fiscale, similar mărfurilor.
c. Ambalaje *care circulă la schimb*. Se înregistrează doar mărfurile, făcându-se abstracţie de ambalajele care circulă în regim "plin-gol".

Contabilitatea ambalajelor care circulă pe principiul vânzării-cumpărării se realizează cu ajutorul grupei **38 "Ambalaje"**, care cuprinde conturile:

- **381 "Ambalaje"**
- **388 "Diferențe de preț la ambalaje"**

***Contul* 381 "Ambalaje"** este, după conținutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, un cont de activ. **Se debitează** cu valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor intrate; **se creditează** cu valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor ieşite din gestiune; **Soldul debitor** al contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în stoc.

***Contul* 388 " Diferențe de preț la ambalaje"** se utilizează atunci când evidența stocurilor de ambalaje se ține la un alt cost decât costul de achiziție (efectiv), respectiv la un cost standard (prestabilit). Acest cont ține, deci, evidența diferențelor (în plus sau în minus) dintre costul de achiziție şi costul standard aferente ambalajelor.

După conținutul economic, este un cont rectificativ al activelor circulante materiale, iar după funcția contabilă, este un cont de activ.

Se debitează cu diferențele de preț în plus (costul de achiziție mai mare decât costul standard) înregistrate "în negru", sau în minus (costul de achiziție mai mic decât costul standard) înregistrate "în roşu" aferente ambalajelor intrate în gestiune. **Se creditează** cu diferențele de preț în plus ("în negru") sau în minus ("în roşu") aferente ambalajelor ieşite din gestiune. **Soldul debitor** al contului reprezintă diferențele de preț în plus (nefavorabile, "în negru") sau în minus (favorabile, "în roşu") aferente ambalajelor existente în stoc.

EXEMPLU:

Luăm în considerare cazul ambalajelor care circulă pe principiul vânzării-cumpărării, la o entitate economică care cumpără materii prime la cost de achiziție de 10.000 lei, TVA 19%, ambalate în lăzi facturate distinct în valoare de 500 lei, TVA 19%. Această operațiune de achiziție de materii prime şi de ambalaje, totodată, se înregistrează în contabilitate, conform facturii primite de la furnizor, astfel:

%	=	401	12.495
301 "Materii prime"		"Furnizori"	10.000
381 "Ambalaje"			500
4426 " TVA deductibilă"			1.995

* Este indicată utilizarea acestei formule contabile pentru înregistrarea, la începutul lunii, a stocului (inițial) existent, deoarece în acest mod nu sunt afectate rulajele conturilor de cheltuieli. Poate fi, însă, utilizată şi formula contabilă inversă, cu suma "în negru": 601 "Cheltuieli cu materiile prime" = 301 "Materii prime" 12.000.000

Ieşirile de ambalaje din gestiunea entităţii care le deţine se face, de cele mai multe ori, prin casarea acestora, iar în unele situaţii prin casare pot rezulta produse reziduale valorificabile.
Presupunem, mai departe, că jumătate din ambalaje se deteriorează şi sunt scoase din evidenţă prin următoarea formulă contabilă:

608 **"Cheltuieli privind ambalajele"**	=	**381** **"Ambalaje"**	**250**

Ambalajele deţinute de entitatea economică care la sfârşitul exerciţiului financiar (sau la inventariere) înregistrează o valoare actuală mai mică decât valoarea contabilă trebuie ajustate la valoare cu ajutorul ***contului* 398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"** care, după conţinutul economic este cont rectificativ al valorii ambalajelor, iar după funcţia contabilă, cont de pasiv. **Se creditează** cu ocazia constituirii şi/sau suplimentării ajustărilor pentru deprecierea ambalajelor şi **se debitează** cu ocazia anulării şi/sau diminuării acestor ajustări. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea ambalajelor.

Formulele contabile de constituire/majorare, respectiv anulare/diminuare a ajustărilor pentru deprecierea ambalajelor se prezintă astfel:

6814 **"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"**	=	**398** **"Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"**

398 **"Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"**	=	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**

Urmând ca în bilanţ stocurile de ambalaje să fie prezentate la valoarea netă contabilă obţinută prin diferenţa dintre valoarea din debitul contului **381 „Ambalaje"** şi valoarea din creditul contului **398 "Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"**.

4.5.5.3. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi

Sunt considerate stocuri aflate la terţi acele bunuri care se află în una din următoarele situaţii: achitate şi lăsate în custodia furnizorilor; date spre prelucrare la terţi; predate terţilor pentru vânzarea în consignaţii; trimise pentru depozitare temporară la terţi; aflate în curs de aprovizionare, adică achitate, dar nesosite sau sosite, dar nerecepţionate.[25]

25 Pântea I.P., Bodea Ghe., Op. cit., Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 136

Contabilitatea stocurilor aflate temporar la terți se realizează cu ajutorul **grupei 35 "Stocuri aflate la terți"**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- **351 „Materii şi materiale aflate la terți"**
- **354 „Produse aflate la terți"**
- **356 „Animale aflate la terți"**
- **357 „Mărfuri aflate la terți"**
- **358 „Ambalaje aflate la terți"**

***Conturile* din grupa 35 „Stocuri aflate la terți"** sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, conturi de activ. **Se debitează** cu valoarea la preț de înregistrare a stocurilor de materii şi materiale, produse, animale, mărfuri sau ambalaje aflate la terți şi **se creditează** cu prețul de înregistrare al stocurilor reintrate în gestiune sau a celor în curs de aprovizionare sosite în unitate. **Soldul debitor** reprezintă valoarea la preț de înregistrare a stocurilor aflate (încă) la terți sau a celor în curs de aprovizionare.

Precizăm că reglementările contabile în vigoare au în vedere contabilizarea stocurilor aflate la terți numai prin inventar permanent în contabilitatea financiară. Prin urmare, în exemplele pe care le vom prezenta ne vom limita doar la tehnica contabilizării prin inventar permanent.

EXEMPLU:
Considerăm că o entitate economică trimite un aparat de măsură în valoare de 4.000 lei la o entitate specializată pentru repararea acestuia. În contabilitate, vom înregistra trimiterea aparatului la reparat astfel:

351 "Materii şi materiale aflate la terți"	=	**303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"**	**4.000**

Dacă entitatea care a efectuat reparațiile asupra aparatului de măsură ne emite factură pentru serviciul pe care ni l-a prestat, în valoare de 700 lei, vom înregistra factura astfel:

%	=	**401 "Furnizori"**	**833**
611 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile"			**700**
4426 " TVA deductibilă"			**133**

Readucerea aparatului reparat:

303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	=	**351 "Materii şi materiale aflate la terți"**	**4.000**

În perioada de la trimiterea aparatului la reparat şi până la readucerea lui în entitate, soldul debitor al contului **351 "Materii şi materiale aflate la terţi"** ne arată valoarea stocurilor aflate la terţi.

Dacă în perioada în care stocurile se găsesc la terţi, din diferite motive, amintite mai înainte, se constată o depreciere a valorii acestora se înregistrează în contabilitate o ajustare de valoare a acestor stocuri cu ajutorul ***contului* 395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi",** cont sintetic de gradul I detaliat pe conturi sintetice de gradul II astfel (conform OMFP nr. 1.752/2005):

- **3951 „Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi"**
- **3952 „Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi"**
- **3953 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi"**
- **3954 „Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi"**
- **3956 „Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi"**
- **3957 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi"**
- **3958 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi"**

Aceste conturi sunt, după conţinutul economic, conturi rectificative de valoare a stocurilor aflate la terţi, iar după funcţia contabilă, conturi de pasiv. **Se creditează** cu ocazia constituirii şi/sau suplimentării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi şi **se debitează** cu ocazia anulării şi/sau diminuării acestor ajustări. **Soldul creditor** reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi.

Mecanismul de înregistrare a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi este similar celorlalte categorii de stocuri, urmând ca în bilanţ stocurile aflate la terţi să fie prezentate la valoarea netă contabilă obţinută prin diferenţa dintre valoarea din debitul conturilor din grupa **35 „Stocuri aflate la terţi"** şi valoarea din creditul contului corespunzător de ajustări **395 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi"**.

4.6. Aplicații practice

4.6.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația nr. 1

La o entitate economică care ține evidența stocurilor la cost de achiziție, cu ajutorul inventarului permanent, regăsim în evidența contabilă următoarele date referitoare la materii prime:

- stoc inițial: 200 kg evaluat la costul de achiziție de 10 lei/kg;:
- achiziționare de materii prime, conform facturii: 600 kg la prețul de facturare de 12 lei/kg şi TVA 19%, cu plata ulterioară prin bancă;
- cheltuieli de transport: 600 lei şi TVA 19% achitate în numerar;
- consum de materii prime: 700 kg evaluat după metoda FIFO.

1. Achiziționare de materii prime, conform facturii (600 kg x 12 lei/kg = 7.200):

%	=	401	8.568
301		"Furnizori"	7.200
"Materii prime"			
4426			1.368
"TVA deductibilă"			

2) Cheltuieli de transport achitate în numerar:

%	=	5311	714
301		"Casa în lei"	600
"Materii prime"			
4426			114
"TVA deductibilă"			

Notă de calcul:

1.Cost de achiziție total: 7.200 + 600 = 7.800 lei

2.Cost de achiziție unitar: 7.800 : 600 = 13 lei/kg

3) Achitarea cu ordin de plată a facturii:

401	=	5121	8.568
"Furnizori"		"Conturi la bănci în lei"	

4) Consum de materii prime, conform bonului de consum (200 kg x 10 lei/kg + 500 kg x 13 lei/kg = 8.500):

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **" Materii prime"**	**8.500**

Aplicația nr. 2

Entitatea economică "Alpha" ține evidența stocurilor la cost standard cu ajutorul inventarului permanent. Pentru materialele auxiliare deținute, contabilitatea ne oferă următoarele informații:

- stoc inițial: 1.000 l evaluat la cost standard de 25 lei/l;
- diferențe de preț aferente stocului inițial: 500 lei;
- achiziționare de materiale auxiliare, conform facturii: 3.000 l cu prețul de facturare de 24 lei/l şi TVA 19%; cheltuielile de transport facturate de furnizor sunt în valoare de 6.000 lei şi TVA 19%; plata furnizorului va avea loc ulterior prin virament bancar;
- consum de materiale auxiliare: 3.500 l.

Notă de calcul:

1.Cost de achiziție: 3.000 l x 24 lei/l + 6.000 = 78.000 lei
2.Cost standard: 3.000 l x 25 lei/l = 75.000 lei
3. Diferențe de preț (rd. 1 – rd. 2): 3.000 lei

1) Achiziționare de materiale auxiliare, conform facturii:

%	=	**401**	**92.820**
3021 **"Materiale auxiliare"**		**"Furnizori"**	**75.000**
308 **"Diferențe de preț la materii prime şi materiale"**			**3.000**
4426 **"TVA deductibilă"**			**14.820**

2) Achitarea facturii cu ordin de plată:

401 **"Furnizori"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**92.820**

Notă de calcul:

1. K308 = (500 + 3.000) : (25.000 + 75.000) = 0,035
2. Rc 3021 = 3.500 l x 25 lei/l = 87.500
3. Rc 308 = 87.500 x 0,035 = 3.063

3) Consum de materiale auxiliare:

6021	=	**%**	**90.563**
" Cheltuieli cu materialele auxiliare"		**3021**	**87.500**
		"Materiale auxiliare"	
		308	**3.063**
		" Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"	

Aplicaţia nr. 3

La inventariere se constată o lipsă de materii prime în valoare de 1.000 lei care se impută gestionarului la valoarea actuală de 1.100 lei şi TVA 19%. Debitorul achită suma la casieria unităţii.

1. Înregistrarea lipsei de materii prime:

601	=	**301**	**1.000**
" Cheltuieli cu materiile prime"		**" Materii prime"**	

2. Imputarea lipsei de materii prime gestionarului la valoarea actuală:

4282	=	**%**	**1.309**
"Alte creanţe în legătură cu personalul"		**7581**	**1.100**
		"Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	**209**
		4427	
		"TVA colectată"	

3. Încasarea în numerar a creanţei faţă de gestionar:

5311 "Casa în lei""	=	**4282**	**1.309**
		"Alte creanţe în legătură cu personalul"	

Aplicaţia nr. 4

O entitate economică care ţine evidenţa stocurilor de materii prime la cost de achiziţie cu ajutorul inventarului intermitent prezintă în evidenţa contabilă următoarele date:

- stoc iniţial: 100 kg evaluat la 12 lei/kg;
- cumpărări de materii prime în cursul lunii, conform facturii: 500 kg la cost de achiziţie de 13,2 lei/kg şi TVA 19%.

La inventarierea de la sfârşitul lunii s-a constatat un stoc de materii prime de 200 kg care se evaluează la costul unitar mediu ponderat al materiei prime respective.

1. La începutul lunii – includerea în cheltuieli a soldului iniţial de materii prime (100 kg x 12 lei/kg= 1.200):

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **"Materii prime"**	**1.200**

2. Achiziționarea de materii prime (500 kg x 13 lei/kg = 6.500):

%	=	**401**	**7.854**
601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**		**"Furnizori"**	**6.600**
4426 **"TVA deductibilă"**			**1.254**

Notă de calcul:
CUMP = (1.200 + 6.600) : (100 + 500) = 13 lei/kg

3. Înregistrarea stocului final de materii prime constatat la inventariere (200 x 13 = 2.600):

301 **"Materii prime"**	=	**601** **" Cheltuieli cu materiile prime"**	**2.600**

Comentariu:
Consumul de materii prime din cursul lunii se determină astfel:
E = Si + I –Sf = 1.200 + 6.600 – 2.600 = 5.200 (400 kg x 13 lei/kg)

Aplicația nr. 5

Entitate economică "Alfa" achiziționează 9 aparate de măsură şi control (AMC-uri) cu prețul de facturare de 500 lei/buc. şi TVA 19%, care se achită ulterior prin bancă. Cheltuielile de transport aferente sunt de 900 lei şi TVA 19% şi se achită în numerar. Se dau în folosință 7 aparate, care după o perioadă se scot din folosință şi se casează, rezultând materiale evaluate la suma de 450 lei. Se vor înregistra în contabilitate operațiile de mai sus în 2 variante:
a. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține la cost de achiziție;
b. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține la costul standard de 550 lei/buc.

a. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține la ***cost de*** *achiziție*
1. Achiziționarea materialelor de natura obiectelor de inventar (9 x 500 = 4.500):

%	=	401	5.355
303 **"Materiale de natura obiectelor de inventar"**		**"Furnizori"**	**4.500**
4426 **"TVA deductibilă"**			**855**

2. Plata furnizorului prin bancă :

401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	5.355

3. Cheltuieli de transport achitate în numerar:

%	=	5311	1.071
303 **"Materiale de natura obiectelor de inventar"**		**"Casa în lei"**	**900**
4426 **"TVA deductibilă"**			**171**

Notă de calcul:
Cost de achiziție total: 4.500 + 900 = 5.400 lei
Cost de achiziție unitar: 5.400 : 9 = 600 lei/buc.

4. Trecerea în folosință a 7 AMC-uri (7 x 600 = 4.200):

603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"	4.200

5. Evidența extrabilanțieră a AMC-urilor date în folosință:

8039 "Stocuri de natura obiectelor de inventar"	=		4.200

6. Scoaterea din evidența extrabilanțieră a AMC-urilor casate:

	=	8039 "Stocuri de natura obiectelor de inventar"	4.200

7. Obținerea de materiale din procesul de dezmembrare:

3028 **"Alte materiale consumabile"**	=	**7588** **"Alte venituri din exploatare"**	**450**

b. *Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține la costul standard de 550 lei/buc.*

Notă de calcul:

1. Preț de facturare: 9 x 500 = 4.500 lei
2. Cost standard: 9 x 550 = 4.950 lei
3. Diferențe de preț (rd.1 – rd.2) = (-450)

1. achiziționarea materialelor de natura obiectelor de inventar:

%	=	**401**	**5.355**
303 **"Materiale de natura obiectelor de inventar"**		**"Furnizori"**	**4.950**
308 **"Diferențe de preț la materii prime şi materiale"**			**450**
4426 **"TVA deductibilă"**			**855**

2. plata furnizorului prin bancă :

401 **"Furnizori"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**5.355**

3. cheltuieli de transport achitate în numerar:

%	=	**5311**	**1.071**
308 **"Diferențe de preț la materii prime şi materiale"**		**"Casa în lei"**	**900**
4426 **"TVA deductibilă"**			**171**

4. trecerea în folosință a 7 AMC-uri (7 x 550 = 3.850):

603 **"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"**	=	**303** **"Materiale de natura obiectelor de inventar"**	**3.850**

5. evidența extrabilanțieră a AMC-urilor date în folosință:

8039 "Stocuri de natura obiectelor de inventar"	=		**3.850**

Notă de calcul:
1. K = 450 : 4.950 = 0,0909091
2. Rc 303 = 3.850
3. Rc 308 = 3.850 x 0,0909091 = 350

6. diferențele de preț aferente aparatelor date în folosință:

603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	**308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"**	**350**

7. scoaterea din evidența extrabilanțieră a AMC-urilor casate:

	=	**8039 "Stocuri de natura obiectelor de inventar"**	**3.850**

8. obținerea de materiale din procesul de dezmembrare:

3028 "Alte materiale consumabile"	=	**7588 "Alte venituri din exploatare"**	**450**

Aplicația nr. 6

O entitate economică care ține evidența produselor fabricate la cost de producție cu ajutorul inventarului permanent prezintă în evidența contabilă următoarele date referitoare la produse finite:
- stoc inițial: 100 kg evaluat la costul efectiv de producție de 12 lei/kg;
- produse finite obținute în cursul lunii: 400 kg pentru care s-au efectuat următoarele cheltuieli: cu materiile prime 4.000 lei; cu materialele auxiliare 1.500 lei; cu colaboratorii: 1.000 lei şi cu energia electrică facturată de furnizori 300 lei şi TVA 19%;
- livrarea către clienți a 400 kg produse finite la prețul de vânzare de 20 lei/kg şi TVA 19%, creanța încasându-se ulterior prin bancă;
- scoaterea din evidență a produselor finite vândute se face folosindu-se metoda FIFO;

1. Înregistrarea cheltuielilor de producție:
1.1. Cheltuieli cu materiile prime:

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **"Materii prime"**	**4.000**

1.2. Cheltuieli cu materialele auxiliare:

6021 **"Cheltuieli cu materialele auxiliare"**	=	**3021** **"Materiale auxiliare"**	**1.500**

1.3 Cheltuieli cu colaboratorii:

621 **"Cheltuieli cu colaboratorii"**	=	**401** **"Furnizori"**	**1.000**

1.3. Cheltuieli cu energia electrică facturată de furnizor:

%	=	**401**	**357**
605 **"Cheltuieli privind energia şi apa"**		**"Furnizori"**	**300**
4426 **"TVA deductibilă"**			**57**

Notă de calcul:
1. Cost de producție total = 4.000 + 1.500 + 1.000 + 300 = 6.800 lei;
2. Cost de producție unitar = 6.800 : 400 = 17 lei/kg

2) Obținerea de produse finite evaluate la cost de producție efectiv:

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**6.800**

3)Vânzarea de produse finite (400 kg x 20 lei/kg = 8.000):

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**9.520**
		701 **"Venituri din vânzarea produselor finite"**	**8.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**1.520**

4. Scoaterea din evidență a produselor finite vândute, conform următoarei note de calcul:

După metoda FIFO, cele 400 kg produse finite se evaluează astfel:100 kg x 12 lei/kg + 300 kg x 17 lei/kg = 6.300 lei

711 **"Variația stocurilor"**	=	**345** **"Produse finite"**	**6.300**

5. Încasarea contravalorii produselor finite vândute:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**4111** "Clienți"	**9.520**

Aplicația nr. 7

O entitate economică obține prin procesul de producție 250 kg semifabricate la cost total de producție de 10.000 lei. Din acestea 60% sunt vândute unor clienți la prețul de vânzare de 50 lei/kg şi TVA 19% cu încasare ulterioară prin bancă, iar restul (40%) se prelucrează în continuare în cadrul întreprinderii.

1. Obținerea semifabricatelor:

341 **"Semifabricate"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**10.000**

2. Vânzarea a 60% din semifabricatele obținute (60% x 250 kg) x 50 lei/kg = 7.500:

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**8.925**
		702 **"Venituri din vânzarea semifabricatelor"**	**7.500**
		4427 **"TVA colectată"**	**1.425**

3. Descărcarea gestiunii de semifabricatele vândute (150 kg x 40 lei/kg = 6.000):

711 **"Variația stocurilor"**	=	**341** **"Semifabricate"**	**6.000**

4. Transmiterea a 40% din semifabricate pentru prelucrarea în continuare (100 kg x 40 lei/kg = 4.000):

711 **"Variația stocurilor"**	=	**341** **"Semifabricate"**	**4.000**

5. Încasarea contravalorii semifabricatelor vândute:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **"Clienți"**	**8.925**

Aplicația nr. 8

O entitate economică obține produse finite evaluate la cost de producție de 7.000 lei pe care le transferă în magazinul propriu de desfacere cu un adaos comercial de 30% şi TVA 19%.

1. Obținere de produse finite

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**7.000**

2. Transferul produselor în magazinul propriu de desfacere:

371 **"Mărfuri"**	=	**345** **"Produse finite"**	**7.000**

3. Formarea prețului de vânzare cu amănuntul (Adaos comercial: 30% x 7.000 = 2.100; TVA neexigibilă: 19% x (7.000 + 2.100) = 1729):

371 **"Mărfuri"**	=	**%**	**3.829**
		378 **"Diferențe de preț la mărfuri"**	**2.100**
		4428 **"TVA neexigibilă"**	**1.729**

Aplicația nr. 9

Pentru realizarea a 300 kg produse finite, o entitate economică efectuează în cursul lunii martie a exercițiului financiar N următoarele cheltuieli de producție:

- cu materiile prime: 20.000 lei;
- cu materialele auxiliare: 4.000 lei;
- cu colaboratorii: 6.000 lei

Inventarul de la sfârşitul lunii indică produse finite obținute (recepționate la depozit) în cantitate de 250 kg evaluate la costul efectiv de producție de 110 lei/kg.
80% din produsele finite obținute se livrează clienților la prețul de vânzare de 150 lei/kg şi TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă.
În luna aprilie a exercițiului financiar N, procesul de producție generează următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime: 15.000 lei;

- cu alte materiale consumabile: 3.000 lei;
- cu colaboratorii: 5.000 lei, în urma cărora rezultă 200 kg produse finite evaluate la cost efectiv de producție de 110 lei/kg.

1. Înregistrarea cheltuielilor de producție aferente lunii martie:
1.1. Cheltuieli cu materiile prime:

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **"Materii prime"**	**20.000**

1.2. Cheltuieli cu materialele auxiliare:

6021 **"Cheltuieli cu materialele auxiliare"**	=	**3021** **"Materiale auxiliare"**	**4.000**

1.3. Cheltuieli cu colaboratorii:

621 **"Cheltuieli cu colaboratorii"**	=	**401** **"Furnizori"**	**6.000**

2. Recepția produselor finite obținute în luna martie (250 x 110 = 27.500):

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**27.500**

3. Vânzarea a 80% din produselor finite (80% x 250 kg) x 150 lei/kg = 30.000 lei:

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**35.700**
		701 **"Venituri din vânzarea produselor finite"**	**30.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**5.700**

4. Scoaterea din evidență a produselor finite vândute (200 x 110 = 22.000):

711 **"Variația stocurilor"**	=	**345** **"Produse finite"**	**22.000**

5. Încasarea contravalorii produselor finite vândute:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **"Clienți"**	**35.700**

Notă de calcul:

1. Total cheltuieli de producție = 20.000 + 4.000 + 6.000 = 30.000 lei;
2. Producția terminată = 250 kg x 110 lei/kg = 27.500
3. Producția neterminată la sfârşitul lunii martie (rd. 1 – rd.2) = 2.500

6. Înregistrarea producției neterminate la sfârşitul lunii martie:

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**2.500**

7. Stornarea, la începutul lunii aprilie, a stocului de producție neterminată:

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**2.500**

8. Înregistrarea cheltuielilor de producție aferente lunii aprilie:

8.1. Cheltuieli cu materiile prime:

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **"Materii prime"**	**15.000**

8.2. Cheltuieli cu alte materiale consumabile:

6028 **"Cheltuieli privind alte materiale consumabile "**	=	**3028** **"Alte materiale consumabile"**	**3.000**

8.3. Cheltuieli cu colaboratorii:

621 **"Cheltuieli cu colaboratorii"**	=	**401** **"Furnizori"**	**5.000**

9. Recepția produselor finite obținute în luna aprilie (200 x 110 = 22.000):

345 **"Produse finite"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**22.000**

***Notă de calcul*:**
1. Producție neterminată la începutul lunii aprilie = 2.500 lei;
2. Total cheltuieli de producție în aprilie: 15.000 + 3.000 + 5.000 = 23.000 lei;
3. Producția terminată aprilie = 22.000 lei;
4. Producție neterminată la sfârşitul lunii aprilie (rd.1 + rd.2 – rd.3) = 3.500 lei

10) Înregistrarea producției neterminate la sfârşitul lunii aprilie:

331 **"Produse în curs de execuție"**	=	**711** **"Variația stocurilor"**	**3.500**

Aplicația nr. 10

Entitatea economică "Alfa" care ține evidența mărfurilor la cost de achiziție cu ajutorul inventarului permanent prezintă în evidența contabilă următoarele date:

- stoc inițial: 400 kg evaluat la costul de achiziție de 50 lei/kg;
- cumpărare de mărfuri: 200 kg la costul de achiziție de 56 lei/kg şi TVA 19%, cu plata ulterioară prin bancă;
- vânzare de mărfuri: 500 kg la prețul de vânzare de 62 lei/kg şi TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă;

Evaluarea ieşirilor din stocul de mărfuri se face după metoda costului unitar mediu ponderat.

1. Achiziționare de mărfuri, conform facturii (200 kg x 56 lei/kg = 11.200):

%	=	**401**	**13.328**
371 **"Mărfuri"**		**"Furnizori"**	**11.200**
4426 **"TVA deductibilă"**			**2.128**

2. Achitarea cu ordin de plată a mărfurilor:

401 **"Furnizori"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**13.328**

3. Vânzarea mărfurilor (500 kg x 62 lei/kg = 31.000):

4111 **"Clienți"**	=	**%**	**36.890**
		707 **"Venituri din vânzarea mărfurilor"**	**31.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**5.890**

4. Încasarea facturii:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **"Clienți"**	**36.890**

Notă de calcul:

CUMP = (400 x 50 + 200 x 56) : (400 + 200) = 52 lei/kg;

5. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute (500 kg x 52 lei/kg = 26.000):

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**26.000**

Aplicația nr. 11

O entitate economică care ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul achiziționează de la furnizori mărfuri la cost de achiziție de 10.000 lei şi TVA 19%, achitate prin ordin de plată. Adaosul comercial practicat de entitate economică este de 30%. Ulterior se vând mărfuri cu încasarea în numerar a sumei de 12.376 lei, preț de vânzare inclusiv TVA.

1. Achiziționare de mărfuri, conform facturii:

%	=	**401** **"Furnizori"**	**11.900**
371 **"Mărfuri"**			**10.000**
4426 **"TVA deductibilă"**			**1.900**

2. Achitarea cu ordin de plată a mărfurilor:

401 **"Furnizori"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**11.900**

3. Formarea prețului de vânzare cu amănuntul conform următoarei ***Note de calcul***:
1. Cost de achiziție:=10.000 lei;
2. Adaos comercial (rd.1 x 30%) = 3.000 lei;
3. TVA neexigibilă (rd.1 + rd.2) x 19% = 2.470 lei;
4. Preț de vânzare cu amânuntul (rd.1 + rd.2 + rd.3) = 15.470 lei

371 **"Mărfuri"**	=	**%**	**5.470**
		378 **"Diferențe de preț la mărfuri"**	**3.000**
		4428 **"TVA neexigibilă"**	**2.470**

4. Vânzarea mărfurilor cu încasare în numerar:

5311 **"Casa în lei"**	=	**%**	**12.376**
		707 **"Venituri din vânzarea mărfurilor"**	**10.400**
		4427 **"TVA colectată"**	**1.976**

5. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute conform următoarei ***Note de calcul***
1. Preț de vânzare (cu amănuntul) inclusiv TVA = 12.376 lei;
2. TVA (rd. 1 x 19/119) = 1.976 lei
3. Preț de vânzare fără TVA (rd. 1 – rd. 2) = 10.400 lei;
4. Adaos comercial (rd. 3 x 30/130) = 2.400 lei;
5. Cost de achiziție (rd. 3 – rd. 4 = 8.000

%	=	371 "Mărfuri"	12.376
607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**			**8.000**
378 **"Diferențe de preț la mărfuri"**			**2.400**
4428 **"TVA neexigibilă"**			**1.976**

Aplicația nr. 12

Se înregistrează un plus de mărfuri la inventariere, evaluate la cost de achiziție de 2.000 lei, adaos comercial 20% şi TVA 19%.

Se vor înregistra în contabilitate operațiile de mai sus în următoarele situații:
a. entitatea economică ține evidența mărfurilor la cost de achiziție;
b. entitatea economică ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul.

a) Entitatea economică ține evidența mărfurilor la cost de achiziție

1. Înregistrarea plusului de mărfuri stabilit la inventar:

371 **"Mărfuri"**	=	**607** **"Cheltuieli privind mărfurile"**	**2.000**

sau

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**2.000**

b) Entitatea economică ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul

2. Înregistrarea plusului de mărfuri conform următoarei ***Note de calcul***:
1. Cost de achiziție: 2.000 lei;
2. Adaos comercial (rd.1 x 20%): 400 lei;
3. TVA neexigibilă (rd.1 + rd.2) x 19%: 456 lei;
4. Preț de vânzare cu amănuntul (rd.1 + rd.2 + rd.3): 2.856 lei

%	=	371	
607		"Mărfuri"	2.856
"Cheltuieli privind mărfurile"			2.000
378			400
"Diferențe de preț la mărfuri"			
4428			456
"TVA neexigibilă"			

Aplicația practică nr. 13

Din producție proprie se obțin animale evaluate la cost standard de 50.000 lei, costul de producție efectiv fiind de 52.500 lei. Se înregistrează lunar sporul de creştere în greutate, calculat la costul standard de 10.000 lei, costul efectiv al sporului lunar de creştere în greutate fiind de 10.500 lei. După 7 luni se vând animalele vii la prețul de vânzare de 200.000 lei şi TVA 19%.

1. Obținerea din producție proprie a animalelor:

%	=	711	
			52.500
361		"Variația stocurilor"	50.000
"Animale şi păsări"			
368			2.500
"Diferențe de preț la animale şi păsări"			

2. Înregistrarea sporului lunar de creştere în greutate:

%	=	711	
			10.500
361		"Variația stocurilor"	10.000
"Animale şi păsări"			
368			500
"Diferențe de preț la animale şi păsări"			

***Comentariu**:* Această operație se repetă şi în lunile următoare (încă 6 luni) până la vânzarea animalelor.

3. Vânzarea animalelor vii:

4111	=	%	
"Clienți"			238.000
		701	200.000
		"Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	38.000
		"TVA colectată"	

4. Descărcarea gestiunii de animalele vândute conform următoarei ***note de calcul***:
1. Cost (efectiv) de producție: 52.500 + 10.500 x 7 = 126.000 lei;
2. Cost standard: 50.000 + 10.000 x 7 = 120.000 lei;
3. Diferențe de preț (rd.1 – rd.2) = 6.000

711	=	**%**	**126.000**
"Variația stocurilor"		**361**	**120.000**
		"Animale şi păsări"	
		368	**6.000**
		"Diferențe de preț la animale şi păsări"	

Aplicația nr. 14

Se achiziționează de la terți 5 animale pentru îngrăşat la costul de achiziție de 2.500 lei/buc. şi TVA 19%. Sporul lunar de creştere în greutate este de 800 lei/buc. După 2 luni unul dintre animale dispare; după 6 luni două animale sunt trecute în categoria imobilizărilor (ca animale de muncă), iar celelalte două animale sunt vândute ca animale vii la prețul de vânzare de 12.000 lei/buc. şi TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă.

1. Achiziționarea animalelor vii (5 x 2.500 = 12.500):

%	=	**401**	**14.875**
361		**"Furnizori"**	**12.500**
"Animale şi păsări"			
4426			**2.375**
"TVA deductibilă"			

2. Înregistrarea sporului lunar de creştere în greutate (5 x 800 = 4.000):

361	=	**711**	**4.000**
"Animale şi păsări"		**"Variația stocurilor"**	

3. Înregistrarea lipsei unui animal (valoarea de înregistrare: 2.500 + 800 x 2 = 4.100):

%	=	**361**	**4.100**
606		**"Animale şi păsări"**	**2.500**
"Cheltuieli privind animalele şi păsările"			
711			**1.600**
"Variația stocurilor"			

4. Trecerea a două dintre animale în categoria imobilizărilor [valoarea de înregistrare: (2.500 + 800 x 6) x 2 = 14.600 lei]:

Varianta I

2134 **"Animale şi plantaţii"**	=	**361** **"Animale şi păsări"**	**14.600**

Varianta II

2134 **"Animale şi plantaţii"**	=	**701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"**	**14.600**

%	=	**361**	**14.600**
606 **"Cheltuieli privind animalele şi păsările"**		**„Animale şi păsări"**	**5.000**
711 **"Variaţia stocurilor"**			**9.600**

5. Vânzarea celorlalte două animale (12.000 x 2 = 24.000):

4111 "Clienţi"	=	**%**	**28.560**
		701 **"Venituri din vânzarea produselor finite"**	**24.000**
		4427 **"TVA colectată"**	**4.560**

6. Descărcarea gestiunii de animalele vândute
[valoarea de înregistrare: (2.500 + 800 x 6) x 2 = 14.600]:

%	=	**361**	**14.600**
606 **"Cheltuieli privind animalele şi păsările"**		**„Animale şi păsări"**	**5.000**
711 **"Variaţia stocurilor"**			**9.600**

7. Încasarea facturii:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **"Clienţi"**	**28.560**

Aplicația nr. 15

Se achiziționează de la furnizori materiale consumabile înregistrate la cost de achiziție de 7.000 lei şi TVA 19% ambalate în lăzi facturate distinct în valoare de 1.500 lei şi TVA 19%. Factura se achită cu ordin de plată. Ulterior ambalajele se casează, rezultând produse reziduale evaluate la 500 lei, care sunt vândute în numerar.

1. Achiziționarea materialelor consumabile şi a ambalajelor:

%	=	**401**	**10.115**
3028		**"Furnizori"**	**7.000**
"Alte materiale consumabile"			
381			**1.500**
"Ambalaje"			
4426			**1.615**
"TVA deductibilă"			

2. Achitarea prin bancă a facturii:

401	=	**5121**	**10.115**
"Furnizori"		**"Conturi la bănci în lei"**	

3. Casarea ambalajelor şi obținerea de produse reziduale:

608	=	**381**	**1.500**
"Cheltuieli privind ambalajele"		**"Ambalaje"**	

346	=	**711**	**500**
"Produse reziduale"		**"Variația stocurilor"**	

4. Vânzarea deşeurilor cu încasare în numerar:

5311	=	**%**	**595**
"Casa în lei"		**703**	**500**
		"Venituri din vânzarea produselor reziduale"	
		4427	**95**
		"TVA colectată"	

5. Scoaterea din evidență a produselor reziduale vândute:

711	=	**346**	**500**
"Variația stocurilor"		**"Produse reziduale"**	

Aplicația nr. 16

Se trimit spre prelucrare la terți materii prime în valoare de 900 lei. Costul prelucrării este de 100 lei şi TVA 19% şi se achită în numerar la primirea facturii odată cu reîntoarcerea în entitatea economică a materiilor prime prelucrate.

1. Trimiterea materiilor prime spre prelucrare:

351 **"Materii şi materiale aflate la terți"**	=	**301** **"Materii prime"**	**900**

2. Reîntoarcerea de la prelucrare a materiilor prime:

301 **"Materii prime"**	=	**351** **"Materii şi materiale aflate la terți"**	**900**

3. Înregistrarea costului prelucrării achitat în numerar:

%	=	**5311**	**119**
301 **"Materii prime"**		**"Casa în lei"**	**100**
4426 **"TVA deductibilă"**			**19**

Aplicația nr. 17

Din cauza lipsei spațiilor de depozitare se trimit la terți pentru depozitare temporară produse reziduale în valoare de 3.000 lei. Chiria percepută este de 500 lei şi TVA 19% care se achită în numerar. Ulterior produsele sunt readuse în entitatea economică.

1. Trimiterea produselor reziduale pentru depozitare temporară:

354 **"Produse aflate la terți"**	=	**346** **"Produse reziduale"**	**3.000**

2. Achitarea chiriei:

%	=	5311	595
612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile"		"Casa în lei"	500
4426 "TVA deductibilă"			95

3. Readucerea în entitate economică a produselor reziduale:

346 "Produse reziduale"	=	354 "Produse aflate la terți"	3.000

4.6.2. Aplicații practice de rezolvat

Aplicația nr. 1

O entitate economică care ține evidența stocurilor la cost de achiziție cu ajutorul inventarului permanent, prezintă în evidența contabilă următoarele date referitoare la materii prime:

- stoc inițial 300 kg evaluat la cost de achiziție de 11 lei/kg;
- achiziționarea de materii prime: 500 kg la prețul de facturare de 12 lei/kg şi TVA 19%, cu plata ulterioară prin bancă;
- cheltuieli de transport: 600 lei şi TVA 19% achitate în numerar;
- consum de materii prime: 750 kg evaluat după metoda LIFO.

Aplicația nr. 2

Entitatea economică "Alfa" ține evidența stocurilor la cost standard cu ajutorul inventarului permanent. Pentru materialele consumabile ale entității există următoarea situație:

- stoc inițial 300 kg evaluat la cost standard de 20 lei/kg;
- diferențe de preț aferente stocului inițial: 800 lei;
- achiziționarea de materiale consumabile, conform facturii: 400 kg la cost de achiziție de 25 lei/kg şi TVA 19%; plata furnizorului va avea loc ulterior prin virament bancar;
- consum de materiale consumabile: 550 kg.

Aplicația nr. 3

Se achiziționează materii prime în cantitate de 1.000 kg înregistrate la costul de achiziție de 20 lei/kg şi TVA 19% care se achită în numerar. În cursul anului se dau în consum 600 kg. La sfârşitul anului se constată că prețul materiilor prime respec-

tive a scăzut la 19 lei/kg. Ulterior preţul materiilor prime din aceeaşi categorie creşte la 20,5 lei/kg.

Aplicaţia nr. 4

Entitatea economică "X" achiziţionează materiale de natura obiectelor de inventar: 10 bucăţi cu preţul de facturare de 1.200 lei/buc. şi TVA 19%, care se achită ulterior prin bancă. Cheltuielile de transport aferente sunt de 1.500 lei şi TVA 19% şi se achită în numerar. Se dau în folosinţă 8 buc. dintre obiectele de inventar achiziţionate. Se vor înregistra în contabilitate operaţiile de mai sus în 2 situaţii:
a. Evidenţa materialelor de natura obiectelor de inventar se ţine la cost de achiziţie;
b. Evidenţa materialelor de natura obiectelor de inventar se ţine la cost standard de 1.450 lei/buc.

Aplicaţia nr. 5

O entitate economică prezintă în contabilitate următoarele date: soldul contului 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" este de 1.200 lei, iar cel al contului 3922 "Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar" de 100 lei. La sfârşitul exerciţiului financiar N valoarea de piaţă (actuală) a obiectelor de inventar este de 1.020 lei. La inventarierea de la sfârşitul exerciţiului financiar N+1 se constată că valoarea de piaţă a materialelor de natura obiectelor de inventar a crescut la 1.150 lei. În cursul exerciţiului financiar N+2 se dau în folosinţă obiectele de inventar existente în stoc.

Aplicaţia nr. 6

O entitate economică care ţine evidenţa produselor la cost (efectiv) de producţie cu ajutorul inventarului permanent, prezintă în contabilitate următoarele date referitoare la produse finite:
- stoc iniţial 200 kg evaluat la costul efectiv de producţie de 17 lei/kg;
- în cursul lunii s-au mai fabricat 600 kg produse finite, efectuându-se în acest scop

următoarele cheltuieli: cu materiile prime 6.000 lei; cu materialele auxiliare 2.500 lei; cu colaboratorii: 3.000 lei şi cu energia electrică facturată de furnizori 500 lei şi TVA 19%, achitată în numerar;
- livrarea către clienţi a 700 kg produse finite la preţul de vânzare de 30 lei/kg şi

TVA 19%, creanţa încasându-se ulterior prin bancă, iar scoaterea din evidenţă a produselor finite vândute se face folosindu-se metoda FIFO.

Aplicaţia nr. 7

O entitate economică are la începutul lunii un stoc de produse finite de 200 buc. evaluat la costul standard de 80 lei/buc., diferenţele de preţ aferente stocului iniţial fiind de 1.200 lei. În cursul lunii, entitate economică a mai fabricat 500 buc. produse finite, efectuând în acest scop următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime: 31.000 lei;
- cu alte materiale consumabile: 6.000 lei;
- cu salariile: 10.000 lei;
- factura de utilități (energie electrică, gaz, apă): 3.000 şi TVA 19%.

Se livrează clienților 650 buc. produse finite la prețul de vânzare de 140 lei/buc. şi TVA 19%, factura încasându-se prin bancă.

Aplicația nr. 8

Stocul inițial de semifabricate la începutul unei luni este de 300 buc, la costul de producție efectiv de 10 lei/buc. În cursul lunii se mai obțin 700 buc. semifabricate pentru care se efectuează următoarele cheltuieli: cu materiile prime 4.000 lei, cu materialele consumabile 2.000 lei, cu salariile muncitorilor 1.500 lei, cu energia electrică şi apa facturate de terți 200 lei şi TVA 19%. Se vând unui client 900 buc. semifabricate la prețul de vânzare de 15 lei/buc şi TVA 19%, cu încasare prin virament bancar.
Să se înregistreze în contabilitate operațiile de mai sus în situația în care evidența stocurilor de semifabricate se ține la costul standard de 10,5 lei/buc.

Aplicația nr. 9

Din procesul de producție rezultă deşeuri (produse reziduale) evaluate la 300 lei. Ulterior sunt vândute deşeurile la prețul de 500 lei şi TVA 19% cu încasare în numerar.

Aplicația nr. 10

O entitate economică efectuează în cursul lunii martie a exercițiului financiar N următoarele cheltuieli de producție: cu materiile prime: 8.000 lei; cu materialele auxiliare: 2.000 lei; cu colaboratorii: 5.000 lei
Inventarul de la sfârşitul lunii indică produse finite obținute (recepționate la depozit) evaluate la cost de producție efectiv de 12.000 lei, care se livrează clienților la prețul de vânzare de 18.000 lei şi TVA 19% şi se încasează ulterioară prin bancă.
În luna aprilie a exercițiului financiar N, procesul de producție generează următoarele cheltuieli: cu materiile prime: 5.000 lei; cu alte materiale consumabile: 1.000 lei; cu colaboratorii: 4.000 lei, în urma cărora rezultă produse finite evaluate la cost efectiv de producție de 11.000 lei.

Aplicația nr. 11

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operații:
a. produse finite în valoare de 5.000 lei – cost efectiv de producție, transferate în magazinul propriu de desfacere;
b. semifabricate în valoare de 2.000 lei constatate în plus la inventar;
c. produse reziduale distruse de un incendiu, în valoare de 5.000 lei.

Aplicația nr. 12

O entitate economică care ține evidența stocurilor la cost de achiziție prezintă în contabilitate următoarele date referitoare la mărfuri:
- stoc inițial 300 kg evaluat la costul de achiziție de 80 lei/kg;
- achiziționarea de mărfuri: 400 kg la costul de achiziție de 85 lei/kg şi TVA 19%, cu plata ulterioară prin bancă;
- vânzarea a 600 kg mărfuri la prețul de vânzare de 100 lei/kg şi TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă;
- stoc final de mărfuri: 100 kg stabilit prin inventariere.

Evaluarea ieşirilor din stoc, respectiv a stocului final de mărfuri se face după metoda costului unitar mediu ponderat.
Să se înregistreze în contabilitate operațiile de mai sus în două situații:
a. entitate economică utilizează metoda inventarului permanent;
b. entitate economică utilizează metoda inventarului intermitent.

Aplicația nr. 13

O entitate economică care ține evidența stocurilor de mărfuri la cost de achiziție cu ajutorul inventarului intermitent prezintă în contabilitate următoarele date:
- stoc inițial: 400 kg evaluat la cost de achiziție 50 lei/kg;
- cumpărări de mărfuri în cursul lunii, conform facturii: 200 kg la cost de achiziție de 56 lei/kg şi TVA 19%;
- vânzarea a 500 kg mărfuri la prețul de vânzare de 62 lei/kg şi TVA 19%;
- stoc final, stabilit prin inventariere: 100 kg evaluat la costul unitar mediu ponderat.

Aplicația nr. 14

O entitate economică care ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul achiziționează de la furnizori mărfuri la cost de achiziție de 20.000 lei şi TVA 19%, achitate prin ordin de plată. Adaosul comercial practicat de entitate este de 40%. Ulterior se vând mărfuri cu încasarea în numerar a sumei de 29.988 lei, preț de vânzare inclusiv TVA.

Aplicația nr. 15

Entitatea economică "A" vinde entității "B" mărfuri la prețul de 50.000 lei şi TVA 19%. Costul de achiziție a mărfurilor vândute de entitatea "A" este de 41.000 lei. Adaosul comercial practicat de "B" este de 35%. Entitatea economică "B" vinde, apoi, mărfuri cu încasare în numerar, în valoare de 48.195 lei, preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA.
Ştiind că entitatea economică "A" ține evidența mărfurilor la cost de achiziție, iar entitatea economică "B" la preț de vânzare cu amănuntul, să se înregistreze operațiile de mai sus în contabilitatea celor două entități economice.

Aplicația nr. 16

Se achiziționează de la furnizori 7 viței la costul de achiziție de 2.000 lei/buc. şi TVA 19% care se achită ulterior prin ordin de plată. Creşterea lunară în greutate a animalelor se înregistrează la costul efectiv (de producție) de 400 lei/buc. După 6 luni, 4 viței sunt trecuți în categoria animalelor de muncă, iar ceilalți viței sunt vânduți la prețul de vânzare de 6.000 lei/buc. şi TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă.

Aplicația nr. 17

Din producție proprie se obțin animale evaluate la cost standard de 10.000 lei, costul efectiv fiind de 11.500 lei. Se înregistrează lunar sporul de creştere în greutate, calculat la costul standard de 3.000 lei, costul efectiv al sporului lunar de creştere în greutate fiind de 3.500 lei. După 7 luni se vând animalele vii la prețul de vânzare de 50.000 lei şi TVA 19% cu încasare prin virament bancar.

Aplicația nr. 18

Se achiziționează de la furnizori materii prime înregistrate la cost de achiziție de 15.000 lei şi TVA 19% ambalate în lăzi facturate distinct în valoare de 3.000 lei şi TVA 19%. Factura se achită cu ordin de plată. Ulterior ambalajele se casează, rezultând produse reziduale evaluate la 1.000 lei, care se vând în numerar.

Aplicația nr. 19

O fermă achiziționează, conform facturii, animale pentru îngrăşat în valoare de 3.000 lei şi TVA 19% care se lasă o perioadă în custodia furnizorului. Ulterior se aduc în unitate animalele cumpărate şi se achită factura prin ordin de plată.

Aplicația nr. 20

Se obțin produse finite la cost efectiv de producție de 4.000 lei care din cauza lipsei spațiilor de depozitare se trimit la terți pentru depozitare temporară. Chiria percepută este de 100 lei şi TVA 19% care se achită în numerar. Ulterior produsele sunt readuse în entitatea economică.

Aplicația nr. 21

Se trimit la terți ambalaje în valoare de 12.000 lei pentru a fi recondiționate; costul recondiționării în sumă de 2.500 lei şi TVA 19% se achită în numerar. Ulterior, ambalajele reintră în unitate.

Referințe bibliografice

1. Dumbravă P., Pop A., Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo, Deva, 1997, pag. 187

2. Oprean I. (coord.), Bazele contabilității agenților economici, Editura Intelcredo, Deva, Ediția IV-a, 2001, pag. 98

3. Pântea I.P., Managementul contabilității românești, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag. 222

4. Pântea I. P., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006, pag. 109

5. Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 109, 115-144

6. Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene și Standardele Internaționale de Contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 315, 380-397, 407-575

7. Ristea M., Contabilitatea financiară, Editura Universitară, București, 2004, pag. 159

8. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005, pct. 7.3.2

5

Contabilitatea creanțelor şi datoriilor curente

După studiul acestui capitol veţi fi capabili să:

- Înțelegeţi şi cunoaşteţi obiectivele contabilităţii financiare a creanţelor şi datoriilor curente;
- Analizaţi şi detaliaţi formele de creanţe şi datorii curente;
- Explicaţi modalităţile concrete de decontare a creanţelor şi datoriilor generate de activităţile derulate de entităţile economice;
- Descrieţi formele de salarizare folosite de angajatori, tipurile de impozite, taxe şi fonduri speciale datorate de entităţile economice;
- Cunoaşteţi şi să aplicaţi prevederile legale referitoare la impozitele, taxele şi celelalte contribuţii sociale datorate de entităţile economice;
- Rezolvaţi aplicaţiile cu caracter practic ce privesc contabilitatea financiară a creanţelor şi datoriilor curente.

5.1. Conținutul şi structura generală a creanțelor şi datoriilor

Entităţile patrimoniale îşi desfăşoară activitatea în contextul unui sistem complex de relaţii de decontare cu furnizorii, cu clienţii, cu angajaţii, cu organismele de asigurare şi protecţie socială, cu bugetul statului şi alte organisme publice, cu grupul de asociaţi şi cu subunităţile, precum şi cu alte persoane fizice şi juridice, care în contabilitate poartă denumirea de terţi.

Aceste relaţii comerciale curente se concretizează, în contabilitate, în două categorii patrimoniale distincte, şi anume[1]:

• apariţia şi stingerea drepturilor de creanţă – componente ale activelor patrimoniale;

1 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi standardele internaţionale de contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 287, 589-595.

• apariția şi stingerea angajamentelor de plată, respectiv ale obligațiilor sau a datoriilor- componente a pasivelor patrimoniale.

Termenele de decontare a acestor datorii şi creanțe nu depăşesc, de regulă, un an.

Această categorie a „decontărilor cu terții", include şi decontările între exercițiile financiare determinate de valorile de regularizare de la un exercițiu la altul, în schimb nu cuprinde datoriile şi creanțele financiare determinate de creditele pe termen scurt primite, respectiv acordate de entitatea patrimonială.

Datoriile (obligațiile) entității reprezintă surse străine atrase de la creditori. Existența lor este generată de decalajul de timp dintre momentul primirii valorilor economice şi cel al livrării unui echivalent valoric sau a unei contraprestații pe măsură. Agenții economici care au avansat valorile economice poartă denumirea de *creditori*.

Reflectarea contabilă a acestor datorii începe o dată cu crearea angajamentelor şi încetează în momentul stingerii (plății) lor.

IFRS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" menționează că o datorie trebuie clasificată ca datorie curentă în următoarele situații:

- se aşteaptă ca datoria să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității patrimoniale;
- datoria este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Creanțele entității reprezintă drepturile generate de existența unui decalaj între momentul livrării unor bunuri economice sau prestării unor servicii şi cel al decontării, adică a primirii unui echivalent valoric sau a unei contraprestații pe măsură. Agenții economici care au beneficiat de bunurile şi valorile avansate, poartă denumirea de *debitori*.

Potrivit IFRS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", o creanță în calitatea ei de activ, trebuie clasificată ca şi activ curent în următoarele situații:

- se aşteaptă ca această creanță să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al unei entități patrimoniale;
- se aşteaptă ca aceasta să fie realizată în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Ciclul de exploatare al unei entități este perioada de timp necesară pentru transformarea intrărilor (resurselor) în ieşiri.

Reflectarea contabilă a acestor creanțe începe odată cu apariția dreptului față de terți şi încetează în momentul stingerii (încasării) lor.

În consecință, dinamica vieții economice impune existența unor permanente interacțiuni între terțe persoane, participanți activi în „mediul de afaceri". În urma acestor relații economice, iau naştere o serie de datorii şi creanțe, a căror decontare pe termen scurt sunt delimitate prin categoria de „decontări cu terții".

Interdependența între debitori şi creditori, persoane care în cadrul unui raport patrimonial au primit o valoare economică şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestație, respectiv au avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestație, poate fi reflectată schematic astfel:

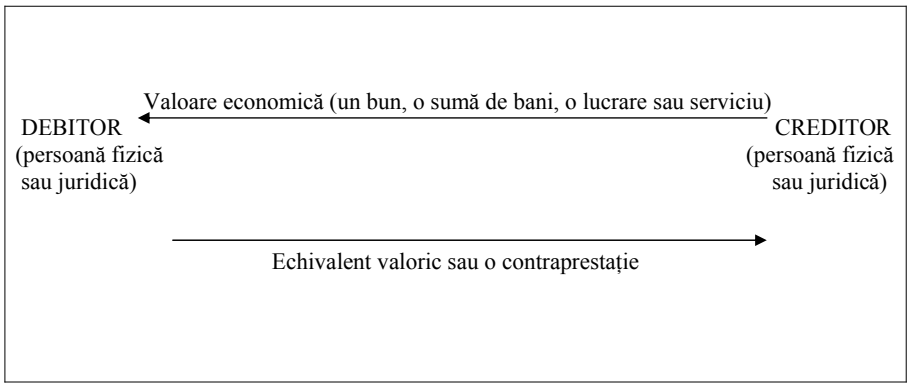


Figura 5.1 Schema relației debitor – creditor

EXEMPLU:

În cazul în care se vând mărfuri clienților, echivalentul valoric constă dintr-o sumă de bani egală cu valoarea mărfii facturate; dacă însă se acordă un avans salariaților care urmează să plece în delegație, echivalentul valoric constă în munca prestată care este evaluată prin însumarea cheltuielilor privind transportul, cazarea şi diurna delegatului.

In concluzie, ansamblul acestor interactiuni între debitori si creditori dau naştere la o serie de datorii şi creanțe curente, pe care literatura de specialitate le grupeaza astfel[2]:

- datorii şi creanțe comerciale față de furnizori şi clienți;
- datorii şi creanțe față de salariați;
- datorii şi creanțe față de bugetul asigurărilor sociale;
- datorii şi creanțe față de bugetul statului;
- datorii şi creanțe față de asociați;
- datorii şi creanțe față de diverşi creditori, respectiv debitori.

2 Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 170.

5.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a creanţelor şi datoriilor curente în contabilitate

Recunoaşterea elementelor de creanţe şi datorii curente în situaţiile financiare se realizeaza pe bază a două criterii care trebuie îndeplinite în mod cumulativ:

- probabilitatea realizării unui beneficiu economic viitor (pentru active), respectiv a unei ieşiri de resurse purtătoare de beneficii economice (pentru datorii);
- evaluarea să se poata realiza în mod credibil.

În aceste condiţii, o creanţă curentă este recunoscută în bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitatea patrimonială şi creanţa curentă are o valoare care poate fi determinată în mod credibil. O datorie curentă este recunoscută în bilanţ atunci când este probabil că va rezulta o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice din lichidarea unei obligaţii prezente şi când valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi determinată în mod credibil.

Evaluarea datoriilor şi creanţelor se face în momentul apariţiei lor la valoarea nominală consemnată în documente, adică a sumelor datorate, respectiv a sumelor de încasat sau de decontat.

Datoriile şi creanţele exprimate în devize se înregistrează „în contabilitate atât în lei la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor comunicat de BNR, cât şi în valută”[3].

Diferenţele de curs valutar ce apar între data plăţii datoriilor respectiv încasării creanţelor în valută şi data la care au fost înregistrate iniţial, sunt recunoscute ca venituri financiare (la datorii, cursul valutar scade, la creanţe, cursul valutar creşte) respectiv cheltuieli financiare (la datorii cursul valutar creşte, la creanţe cursul valutar scade) în perioada în care apar.

Din punct de vedere al momentului decontării datoriei sau creanţei în valută, apar următoarele situaţii:

• dacă decontarea se face în decursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care a survenit, atunci întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu.

• dacă decontarea se face într-un exerciţiu financiar ulterior, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu financiar, care intervine până în exerciţiul decontării,

3 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005.

se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de BNR, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului şi debitori, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

Utilizarea ajustărilor pentru depreciere este o consecință a aplicării principiului prudenței care presupune că valoarea fiecărui element de activ sau de pasiv să fie determinată avându-se în vedere, pe de o parte, obligațiile previzibile şi pierderile potențiale care au luat naştere în cursul exercițiului încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, iar pe de altă parte, deprecierile elementelor de activ şi de pasiv. În domeniul creanțelor şi ele pot fi supuse deprecierilor de valoare care pot fi reversibile sau ireversibile.

Deprecierile ireversibile, concretizate în pierderile din creanțe, sunt generate în principal de falimentul sau dispariția clienților sau debitorilor. Creanțele incerte sunt scoase din evidență, iar entitatea economică le suportă prin trecerea lor pe cheltuieli[4].

Reflectarea contabilă specifică ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se va trata în cadrul acestui capitol, la subcapitolul 5.11. “Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor”.

4 Chițu A.G. (coord.), Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil, Editura Irecson, Bucureşti, 2005, pag. 321.

5.3. Sistematizarea creanțelor şi datoriilor curente în contabilitatea sintetică

Contabilitatea sintetică a creanțelor şi datoriilor curente față de terți, persoane fizice sau juridice se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 4 „Conturi de terți"**, care cuprinde următoarele grupe:

40 "Furnizori şi conturi asimilate"
41 "Clienți şi conturi asimilate"
42 "Personal şi conturi asimilate"
43 "Asigurări sociale, protecția socială şi conturi asimilate"
44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate"
45 "Grup şi acționari/ asociați"
46 "Debitori şi creditori diverşi"
47 "Conturi de regularizare şi asimilate"
48 "Decontări în cadrul unității"
49 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor"

Aceste grupe cuprind conturi sintetice de gradul I, unele desfăşurându-se pe conturi sintetice de gradul II. Astfel, la întreprinderile mici, mijlocii şi micro se pot folosi numai conturi sintetice de gradul I şi facultativ conturi sintetice de gradul II, urmând ca la întreprinderile mari să se folosească conturi sintetice de gradul II, iar în situația în care ele nu există, conturi sintetice de gradul I.

O caracterizare a conturilor specifice clasei **4 „Conturi de terți"** ar fi conform figurii 5.2.

Conținutul economic	Funcția contabilă a contului	Detalii privind funcționarea contului	Exemple de conturi
Creanțe	**Conturi de activ**	**Se debitează la crearea creanțelor asupra terților; se creditează la decontarea (încasarea) creanțelor.**	**409;411; 461;471.**
Datorii	**Conturi de pasiv**	**Se creditează cu datoriile create în mod curent față de terți; se debitează la decontarea (achitarea) datoriilor.**	**401;419;421; 431;444; 457;462;472.**
Creanțe şi/ sau datorii	**Conturi bifuncționale**	**Se debitează prin achitarea sau transferul de bunuri sau valori; se creditează la primi-rea de bunuri sau valori.**	**428;448;473; 481;482.**

Figura 5.2. Situația conturilor specifice clasei 4 „Conturi de terți"

5.4. Contabilitatea decontărilor comerciale: furnizori • clienti

5.4.1. Contabilitatea primară şi analitică a furnizorilor şi clienților

Planul de conturi general detaliază în cadrul categoriilor de datorii şi creanțe curente, datoriile şi creanțele comerciale astfel:

• relațiile de decontare privind obligațiile față de furnizori şi plata acestora, precum şi eventuale creanțe față de furnizori – **grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate**

Contul	Continutul economic	Funcția contabilă a contului	Observații
0	*1*	*2*	*3*
401 Furnizori 404 Furnizori de imobilizări	**Datorii**	**Conturi de pasiv**	**Servesc pentru reflectarea contabilă a creditului comercial clasic.**
403 Efecte de plătit 405 Efecte de plătit pentru imobilizări	**Datorii**	**Conturi de pasiv**	**Servesc pentru reflectarea contabilă a creditului comercial cambial.**
408 Furnizori – facturi nesosite	**Datorii**	**Cont de pasiv**	**Serveste pentru evidențierea separată a obligațiilor cumpărătorului față de furnizori, neînsoțite de facturi fiscale**
409 Furnizori • debitori 4091 Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor 4092 Furnizori debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări	**Creanțe**	**Conturi de activ**	**Servesc pentru evidențierea distinctă a eventualelor creanțe ale cumpărătorilor față de furnizorii lor.**

Figura 5.3. • Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate

• relațiile de decontare privind drepturile de creanță față de clienți şi încasarea acestora – **grupa 41 Clienți şi conturi asimilate**.

Contul	Continutul economic	Funcția contabilă a contului	Observații
411 Clienți 4111 Clienți 4118 Clienți incerți sau în litigiu	**Creanțe**	**Conturi de activ**	**Servesc pentru reflectarea contabilă a creditului comercial clasic (4111), respectiv a clienților care din diverse motive nu au putut fi încasați în termenele stabilite (4118).**
413 Efecte de primit de la clienți	**Creanțe**	**Conturi de activ**	**Serveşte pentru reflectarea contabilă a creditului comercial cambial.**
418 Clienți – facturi de întocmit	**Creanțe**	**Cont de activ**	**Serveşte pentru evidențierea separată a creanțelor vânzătorului față de clienții săi, în cazul neemiterii de facturi fiscale.**
419 Clienți - creditori	**Datorii**	**Cont de pasiv**	**Serveşte pentru evidențierea distinctă aeventualelor datorii ale furnizorilor față de clienții lor.**

Figura 5.4. • Grupa 41 Clienți şi conturi asimilate

Toate conturile care reflectă creanțe comerciale au funcția contabilă de active. Se debitează la crearea creanțelor asupra terților, se creditează la decontarea creanțelor, iar soldul este debitor şi reflectă creanțele comerciale care nu au fost încă decontate.

Toate conturile care reflectă datorii comerciale au funcția contabilă de pasiv. Se creditează cu datoriile create în mod curent față de terți, se debitează la decontarea datoriilor, iar soldul conturilor este creditor şi reprezintă datoriile comerciale care nu au fost încă decontate.

Operațiunile economice generate de decontările comerciale furnizori – clienți sunt înregistrate în contabilitate pe baza datelor din documentele primare, justificative în care au fost consemnate cu ocazia desfăşurării lor.

Documentele financiar-contabile sunt diversificate în funcție de natura operațiilor economice consemnate în conținutul acestora.Dintre cele specifice furnizorilor şi clienților amintim:

Factura fiscală este documentul pe baza căruia se realizează decontarea produselor şi mărfurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Este folosită ca do-

cument de însoțire a bunurilor pe timpul transportului precum şi ca document de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi cumpărătorului.

Dispoziția de livrare reprezintă documentul pe baza căruia se realizează eliberarea din magazie a bunurilor materiale, scăderea din gestiunea furnizorului şi întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii, după caz

Avizul de însoțire a mărfii conține aceleaşi informații în cuprinsul lui ca şi dispoziția de livrare şi se întocmeşte de către furnizor.El serveşte ca document pentru eliberarea din magazie a bunurilor materiale destinate vânzării, trimise spre prelucrare la terți, în custodie sau păstrare, pentru scăderea din gestiunea furnizorului, pentru întocmirea facturii, ca document de însoțire pe timpul transportului, ca document de recepție la cumpărător (când nu s-a întocmit factura şi nota de recepție).

În **contabilitatea analitică**, furnizorii şi clienții se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul lor pe termene de plată respectiv de încasare, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică. Documentul aferent este *Situația încasării/achitării facturilor* (cod 14-6-7) utilizat pentru evidența analitică a clienților, respectiv a furnizorilor; el se întocmeşte lunar sau pe măsura efectuării operațiilor, fie pentru toți clienții sau furnizorii, fie separat pe feluri de clienți sau de furnizori. Serveşte ca jurnal auxiliar pentru ținerea contabilității analitice a clienților sau furnizorilor la unitățile care aplică forma de înregistrare ,,pe jurnale" respectiv, pentru prezentarea situației soldurilor contului 4111 "Clienți" sau a contului 401 "Furnizori". Acest document nu circulă, arhivându-se la compartimentul financiar contabil.

Datoriile şi creanțele aferente livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii pentru care nu s-au întocmit facturi până la sfârşitul lunii, se înregistrează distinct în contabilitate. De acelaşi regim beneficiază şi creanțele incerte. Separarea creanțelor incerte de restul creanțelor se poate realiza în următoarele momente: fie la expirarea termenului contractual de încasare a creanței comerciale, fie la apariția incertitudinii încasării creanței datorită incapacității de plată sau stării de insolvabilitate a clientului.

5.4.2. Interdependența decontărilor furnizori - clienți

Pentru a-şi putea desfăşura activitatea, orice entitate patrimonială efectuează în mod curent tranzacții de cumpărări şi vânzări de bunuri şi servicii. Derularea acestor operații economice presupune existența a doi agenți economici: unul numit furnizor, pentru care operația reprezintă o vânzare de bunuri sau servicii, iar celălalt, numit client, pentru care operația reprezintă o cumpărare de bunuri sau servicii.

Furnizorii (vânzătorii) înregistrează în contabilitate valoarea creanțelor față de clienți privind livrările de bunuri şi serviciile executate precum şi datoriile pentru avansurile primite de la clienți.

Clienții (cumpărătorii) înregistrează în contabilitate valoarea datoriilor față de furnizori privind bunurile sau serviciile achiziționate precum şi creanțele pentru avansurile acordate furnizorilor.

Schematic, aceasta interdependență a relațiilor cumpărători – vânzători poate fi reflectată astfel:

Fig.5.5.Interdependența furnizori • clienți

Pentru ca o firmă să facă față plăților imediate în numerar către furnizori, aceasta trebuie să-şi încaseze drepturile de creanță de la clienți, realizând astfel un cash-flow favorabil.

Din punct de vedere al conturilor utilizate pentru reflectarea ansamblului datoriilor şi creanțelor apărute în urma decontărilor comerciale, această interdependență poate fi surprinsă astfel:

Contabilitatea cumpărătorului		Contabilitatea vânzătorului
401 Furnizori **404 Furnizori de imobilizări**		**411 Clienți** **4111 Clienți** **4118 Clienți incerți sau în litigiu**
403 Efecte de plătit **405 Efecte de plătit pentru imobilizări**		**413 Efecte de primit de la clienți**
408 Furnizori – facturi nesosite		**418 Clienți – facturi de întocmit**
409 Furnizori - debitori **4091 Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor** **4092 Furnizori - debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări**		**419 Clienți - creditori**

Figura 5.6. Interdependența conturilor furnizori • clienți

Aceasta interdependență a decontărilor furnizori – clienți o putem dezvolta în continuare în funcție de **momentul decontării** vânzărilor - cumpărărilor de bunuri sau servicii, identificând două cazuri, şi anume:

- vânzarea - cumpărarea cu **decontarea imediată** (în numerar);
- vânzarea - cumpărarea care se efectuează pe **credit comercial**.

În funcție de *natura creditelor* şi de documentele care stau la baza înregistrării lor distingem:

• **creditul comercial clasic** care presupune existența unui interval de timp până la decontarea facturii, moment în care se utilizează instrumentele clasice (ordin de plată, cec, chitanță)

• **creditul comercial cambial** care are la bază existența unui efect comercial (bilet la ordin sau cambie) prin care se amână plata unei datorii, stipulându-se în el printre altele, suma de plată, scadența şi banca la care se va face decontarea.

În funcție de **natura activelor** vândute, respectiv cumpărate se disting:

• datorii sau creanțe provenite din **comercializarea stocurilor şi serviciilor**;

• datorii sau creanțe provenite din **comercializarea imobilizărilor**.

Într-un mediu de piață concurențial, existența reducerilor de prețuri care se pot acorda de către furnizori clienților cuantifică printre altele încrederea existentă între cei doi parteneri, volumul afacerilor, calitatea bunurilor. Astfel, în literatura de specialitate întâlnim **două categorii de reduceri de preț**:

• reduceri comerciale: rabatul, remiza, risturnul;

• reduceri financiare: scontul.

Rabatul reprezintă reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate.

Remiza reprezintă reducerea pe care furnizorul o acordă pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi.

Risturnul este o reducere ce poate fi acordată pentru depăşirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract.

Scontul este reducerea financiară de care poate beneficia clientul, dacă acesta îşi plăteşte înainte de scadență datoria.

5.4.3. Contabilitatea decontarilor comerciale în numerar

Regăsim în structura conturilor clasei **4 „Conturi de terți"** posibilitatea reflectării distincte a vânzărilor – cumpărărilor cu decontarea imediată în numerar prin intermediul conturilor:

- **401 „Furnizori";**
- **404 „Furnizori de imobilizări"**
- **4111 „Clienți".**

Contul 401 "Furnizori"

Este utilizat pentru evidența de către clienți a datoriilor față de furnizorii de stocuri şi servicii. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Se creditează cu valoarea bunurilor şi serviciilor achiziționate cu titlu oneros pe bază de facturi.

Se debitează cu ocazia achitării datoriilor față de furnizori.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 404 "Furnizori de imobilizări"

Este utilizat pentru evidența de către clienți a datoriilor față de furnizorii de imobilizări corporale şi necorporale. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Se creditează cu valoarea imobilizărilor şi a lucrărilor de investiții achiziționate pe bază de facturi.

Se debitează cu ocazia achitării datoriilor față de furnizori.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări.

Contul 4111 "Clienți"

Este utilizat pentru evidența de către furnizori a creanțelor aferente livrărilor de bunuri şi servicii pe bază de facturi. După conținutul economic este un cont de creanțe comerciale, iar după funcția contabila este un cont de activ.

Se debitează cu valoarea la preț de vânzare a bunurilor şi serviciilor livrate, inclusiv cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, conform facturii.

Se creditează cu ocazia încasării creanțelor.

Soldul debitor reprezintă creanțele de încasat de la clienți.

EXEMPLU:

Firma „X" (executant) efectuează pentru firma „Y" (beneficiar) servicii de curierat. Valoarea facturată este de 2.000 lei şi TVA 19%. Decontarea se realizează în numerar.

a) În contabilitatea furnizorului:

1. Înregistrarea facturării serviciului de curierat:

4111	=	**%**	**2.380**
„Clienți”		**704**	**2.000**
		„Venituri din lucrari executate si sevicii prestate ”	
		4427	**380**
		„TVA colectată”	

2) Înregistrarea încasării creanței :

5311	=	**4111**	**2.380**
„Casa în lei”		**„Clienți”**	

b.) În contabilitatea clientului:

1. Înregistrarea serviciului recepționat:

%	=	**401**	**2.380**
628		**„Furnizori”**	**2.000**
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			
4426			**380**
„TVA deductibilă”			

2) Înregistrarea achitării datoriei:

401	=	**5311**	**2.380**
„Furnizori”		**„Casa în lei”**	

5.4.4. Contabilitatea decontărilor prin tehnici bancare clasice

Din punct de vedere contabil, regăsim în structura conturilor **clasei 4 „Conturi de terți”** posibilitatea reflectării distincte a celor două situații specifice creditului comercial clasic, şi anume:

- creditul comercial clasic primit – prin intermediul conturilor:
- **401 „Furnizori”;**
- **404 „Furnizori de imobilizări”**.

NOTĂ: *1) Prin intermediul celor două conturi se poate face demarcația între activitatea curentă de exploatare (401) și cea de investiții-dezvoltare (404), lucru deosebit de util analiștilor economici.*
2) Dezvoltarea conturilor 401 „Furnizori”, 404 „Furnizori de imobilizări” s-a facut in cadrul subcapitolului 5.4.3 Contabilitatea decontarilor comerciale în numerar.

- creditul comercial clasic acordat prin intermediul contului **4111 „Clienți**".

NOTĂ: Dezvoltarea contului **4111 „Clienți"** s-a făcut în cadrul subcapitolului 5.4.3 Contabilitatea decontărilor comerciale în numerar.

EXEMPLU:
Firma „X" (executant) efectuează pentru firma „Y" (beneficiar) un studiu de piață privind posibilitatea dezvoltării şi implementării unor noi activități. Valoarea facturată a studiului este de 8.000 lei şi TVA 19%. Decontarea se realizează ulterior prin virament bancar.

a) în contabilitatea furnizorului

1) Înregistrarea facturării studiului efectuat:

4111	=	**%**	**9.520**
„Clienți"		**705**	**8.000**
		„Venituri din studii şi cercetări"	
		4427	**1.520**
		„TVA colectată"	

2) Înregistrarea încasării creanței :

5121	=	**4111**	**9.520**
„Conturi la bănci în lei"		**„Clienți"**	

b) În contabilitatea clientului:

1) Înregistrarea studiului recepționat:

%	=	**401**	**9.520**
614		**„Furnizori"**	**8.000**
„Cheltuieli cu studiile şi cercetările"			**1.520**
4426			
„TVA deductibilă"			

2) Înregistrarea achitării datoriei:

401	=	**5121**	**9.520**
„Furnizori"		**„Conturi la bănci în lei"**	

5.4.5 Contabilitatea decontărilor pe bază de efecte comerciale (credit comercial cambial)

Din punct de vedere contabil, regăsim în structura conturilor **clasei 4 „Conturi de terți"** posibilitatea reflectării distincte a celor două situații specifice creditului comercial cambial, şi anume:

- creditul comercial cambial primit – prin intermediul conturilor:
  - **403 „Efecte de plătit";**
  - **405 „Efecte de plătit pentru imobilizări".**

NOTĂ: Efectele comerciale specifice sunt biletul la ordin şi cambia (trata).
Biletul la ordin este o promisiune scrisă şi semnată de către emitent prin care îşi ia angajamentul față de o altă persoană de a-i plăti, la un anumit termen o anumită sumă de bani. De obicei, un bilet la ordin este emis la cererea creditorului ca o recunoaştere a datoriei debitorului.
Cambia este un instrument prin care creditorul (trăgătorul) dă ordin debitorului său (trasului) să achite la o anumită dată unei a treia persoane, numită beneficiar, sau la ordinul acesteia, o sumă de bani determinată.

Efectele comerciale reprezintă titluri de valoare, negociabile pe termen scurt sau imediat care atestă creanțe – datorii în cadrul relațiilor comerciale cu clienții şi furnizorii.

Din punct de vedere financiar, „efectele comerciale pot fi tratate ca instrumente de mobilizare a creanțelor – datoriilor şi ca instrumente de decontare. În calitate de instrumente de mobilizare, efectele comerciale reprezintă o modalitate de transformare a creanțelor – datoriilor în valori negociabile sub forma titlurilor de valoare disponibile pentru activitatea de trezorerie. Analizate ca instrumente de decontare, efectele comerciale sunt folosite pentru plata datoriilor față de terți sau încasarea creanțelor".[5]

EXEMPLU:
O entitate patrimonială vinde produse unui client şi doreşte confirmarea în scris a capacității de plată a acestuia. Solicită în acest sens clientului semnarea unei trate sau emiterea unui bilet la ordin. Aflându-se în posesia efectului, entitatea îl va putea deconta aceste efecte la termenul de scadență, le va putea sconta imediat la bancă, le va putea valorifica ca titluri de valori la bursa de valori sau îl va putea transfera altei persoane cu dreptul de creanță.

Contul 403 "Efecte de plătit"
Este utilizat pentru evidența obligațiilor de plătit față de furnizorii de stocuri şi servicii pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.). După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

5 Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 199.

Se creditează cu valoarea efectelor comerciale de plătit acceptate de furnizor.
Se debitează cu plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale.
Soldul creditor reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

Contul 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"
Este utilizat pentru evidența obligațiilor de plătit față de furnizorii de imobilizări corporale şi necorporale pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.). După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu valoarea efectelor comerciale de plătit acceptate de furnizorii de imobilizări.
Se debitează cu plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale.
Soldul creditor reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

Creditul comercial cambial acordat este reflectat contabil prin intermediul contului **413 „Efecte de primit de la clienți"**.

Contul 413 "Efecte de primit de la clienți"
Este utilizat pentru evidența creanțelor de încasat de la clienți pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.). După conținutul economic este un cont de creanțe comerciale, iar după funcția contabila este un cont de activ.
Se debitează cu valoarea efectelor comerciale acceptate de către furnizori.
Se creditează cu ocazia primirii sau încasării efectelor comerciale.
Soldul debitor reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

EXEMPLU:
Firma „X" livrează firmei „Y" un produs finit având prețul de facturare 50.000 lei şi TVA 19%; în vederea decontării clientul emite un bilet la ordin acceptat de furnizor. După primirea biletului la ordin, furnizorul îl depune la bancă urmând a se încasa la scadență prin viramente bancare. Valoarea de înregistrare a mijlocului de transport în contabilitatea furnizorului este de 45.000 lei.

a) În contabilitatea producătorului:
1) Livrarea produsului finit:

4111	=	**%**	**59.500**
„Clienți"		**701**	**50.000**
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	**9.500**
		„TVA colectată"	

2) Descărcarea gestiunii de produse finite:

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**45.000**

3) Acceptarea biletului la ordin:

413 **„Efecte de primit de la clienți”**	=	**4111** **„Clienți”**	**59.500**

4) Primirea biletului la ordin si depunerea lui la bancă:

5113 **„Efecte de încasat”**	=	**413** **„Efecte de primit de la clienți”**	**59.500**

5) Încasarea biletului la ordin la scadență:

5121 **„Conturi la bănci in lei”**	=	**5113** **„Efecte de încasat”**	**59.500**

b) In contabilitatea cumpărătorului:
1) Recepția mijlocului de transport:

%	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**59.500**
2133 **„Mijloace de transport”**			**50.000**
4426 **„TVA deductibilă”**			**9.500**

2) Emiterea biletului la ordin:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**405** **„Efecte de plătit pentru imobilizări”**	**59.500**

3) Plata biletului la ordin prin bancă, la scadență:

405 **„Efecte de plătit pentru imobilizări”**	=	**5121,** **‚Conturi la bănci în lei”**	**59.500**

5.4.6. Contabilitatea datoriilor comerciale externe

In cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri şi servicii apar datorii față de furnizorii externi care generază din punct de vedere al cumpărătorului (beneficiarului de

bunuri şi servicii), în momentul decontării lor, apariția diferențelor de curs valutar care se pot concretiza în:

• cheltuieli financiare din diferențe de curs valutar, dacă cursul valutar la data plății datoriei comerciale externe, exprimat în lei/devize, este mai mare decât cel de la data primirii creditului comercial extern;

• venituri financiare din diferențe de curs valutar, dacă cursul valutar de la data plății creditului comercial extern exprimat în lei/devize este mai mic decât cel de la data primirii creditului comercial extern.

Conturile utilizate pentru a reflecta datoriile față de furnizorii externi pot fi:

• **401 Furnizori, 404 Furnizori de imobilizări** (dacă datoria îmbracă forma creditului comercial clasic primit)

• **403 Efecte de plătit, 405 Efecte de plătit pentru imobilizări** (dacă datoria îmbracă forma unor efecte de comerț emise în favoarea furnizorului extern).

NOTĂ: Dezvoltarea conturilor 401 Furnizori, 404 Furnizori de imobilizări, 403 Efecte de plătit, 405 Efecte de plătit pentru imobilizări s-a făcut în cadrul subcapitolelor 5.4.3 Contabilitatea decontărilor comerciale în numerar, respectiv 5.4.5 Contabilitatea decontărilor pe bază de efecte comerciale (credit comercial cambial).

EXEMPLU:

Firma"Y" (cumpărător) realizează o achiziție intracomunitară (AIC) de materii prime în valoare de 9.000 euro la cursul de 3,4 lei/euro. Pentru decontare, cumpărătorul emite un bilet la ordin în favoarea furnizorului extern în valoare de 9.000 euro la cursul de 3,5 lei/euro. La scadență în cursul aceluiaşi exercițiu financiar, cursul valutar este de 3,51 lei/euro. TVA ce va fi evidențiat în Declarația recapitulativă AIC este de 5.814 lei (adică 30.600 lei x 19% = 5.814 lei).

1) Inregistrarea recepției materiilor prime importate (9.000 euro x 3,4 lei/euro = 30.600 lei) :

301 **"Materii prime"**	=	**401** **"Furnizori"**	**30.600**

2) Înregistrarea TVA-ului aferent AIC:

4426 **"TVA deductibilă"**	=	**4427** **"TVA colectată"**	**5.814**

3) Inregistrarea emiterii biletului la ordin în favoarea furnizorului extern:

• valoarea nominală a datoriei 9.000 euro x 3,40 lei/euro = 30.600 lei

• valoarea nominală a biletului la ordin emis 9.000 euro x 3,50 lei/euro = 31.500 lei

• diferență nefavorabilă de curs valutar 900 lei

%	=	403	31.500
401 "Furnizori"		"Efecte de plătit"	30.600
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			900

4)Inregistrarea achitării la scadență a biletului la ordin emis:
• valoarea nominală a biletului la ordin 9.000 euro x 3,50 lei/euro = 31.500 lei
• valoarea actuală a biletului la ordin 9.000 euro x 3,51 lei/euro = 31.590 lei
• diferență nefavorabilă de curs valutar 90 lei

%	=	5124	31.590
403 "Efecte de plătit"		"Conturi la bănci în valută"	31.500
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			90

5.4.7 Contabilitatea creanțelor comerciale externe

In cazul livrărilor intracomunitare (LIC) de bunuri si servicii apar creanțe față de clienții externi care din punct de vedere al vânzătorului generează în momentul decontării lor apariția de diferențe de curs valutar care se pot concretiza în:
• cheltuieli financiare din diferențe de curs valutar, dacă cursul valutar la data încasării datoriei comerciale externe, exprimat în lei/devize, este mai mic decât cel de la data acordării creditului comercial extern;
• venituri financiare din diferențe de curs valutar, dacă cursul valutar de la data încasării creditului comercial extern exprimat în lei/devize este mai mare decât cel de la data acordării creditului comercial extern.

Conturile utilizate pentru a reflecta creanțele față de clienții externi pot fi:
• **4111 Clienți** (dacă creanța îmbracă forma creditului comercial clasic acordat);
• **413 Efecte de primit** (dacă creanța îmbracă forma unor efecte de comerț emise de clienții externi).

NOTĂ: Dezvoltarea conturilor **4111 Clienți, 413 Efecte de primit** s-a făcut în cadrul subcapitolelor 5.4.3 Contabilitatea decontărilor comerciale în numerar, respectiv 5.4.5 Contabilitatea decontărilor pe bază de efecte comerciale (credit comercial cambial).

EXEMPLU:
Firma "X" (vânzător) efectuează livrări intracomunitare de mărfuri în valoare de 15.000 euro la cursul de 3,4 lei/euro. Costul de achiziție a mărfurilor livrate este de 42.500 lei. Decontarea se face la cursul de 3,50 lei/euro .

1) Inregistrarea livrării intracomunitare de mărfuri (15.000 euro x 3,40 lei/euro = 51.000 lei):

4111 **"Clienți"**	=	**707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor"**	**51.000**

2) Inregistrarea descărcării de gestiune pentru mărfurile vândute:

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**	**42.500**

3) Inregistrarea încasarea creanței externe prin bancă:
• valoarea nominală a creanței 15.000 euro x 3,40 lei/euro = 51.000 lei
• valoarea actuală a creanței 15.000 euro x 3,50 lei/euro = 52.500 lei
• diferență favorabilă de curs valutar 1.500 lei

5124 **"Conturi la bănci în valută**	=	**%**	**52.500**
		4111 **"Clienți"**	**51.000**
		765 **"Venituri din diferențe de curs valutar"**	**1.500**

5.4.8. Contabilitatea decontărilor comerciale pentru care nu s-au întocmit facturi fiscale

În cazul în care, în cadrul unor relații comerciale de vânzare – cumpărare, până la închiderea exercițiului financiar nu s-au întocmit facturi, ci doar avize de însoțire a mărfurilor, se impune ca aceste operații să fie înregistrate în contabilitate distinct.

Aceeaşi situație apare şi în cazul facturării unor utilități cu întârziere, adică după expirarea perioadei (luna calendaristică), cum ar fi pentru energie electrică, termică, apă etc.

Se utilizează în acest sens conturile:
- Contul **408 "Furnizori-facturi nesosite"** - în contabilitatea clientului;
- Contul **418 „Clienți – facturi de întocmit"** – în contabilitatea furnizorului.

NOTĂ: Este necesară evidențierea distinctă a TVA-ului aferent facturilor neîntocmite. Contul utilizat este **4428 „TVA neexigibilă"**.

Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite"
Este utilizat pentru evidența de către clienți a datoriilor față de furnizorii de stocuri şi servicii pentru care nu s-au primit facturi. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu valoarea bunurilor şi serviciilor achiziționate cu titlu oneros pentru care nu s-au primit facturi.
Se debitează cu ocazia sosirii facturilor când datoriile față de furnizori devin certe.
Soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor aferente facturilor nesosite.

Contul 418 "Clienți-facturi de întocmit"
Este utilizat pentru evidența de către furnizori a creanțelor aferente livrărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi. După conținutul economic este un cont de creanțe comerciale, iar după funcția contabila este un cont de activ.
Se debitează cu valoarea la preț de vânzare a bunurilor şi serviciilor livrate, inclusiv cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care nu s-au întocmit facturi.
Se creditează cu ocazia întocmirii facturilor.
Soldul debitor reprezintă creanțele aferente bunurilor şi serviciilor pentru care nu s-au întocmit facturi.

EXEMPLU:
Firma "X"' (vânzător) livrează pe bază de aviz de însoțire a mărfii firmei "Y" (cumpărător) produse finite pe care clientul urmează să le comercializeze ca şi mărfuri la prețul de facturare fără TVA de 100.000 lei, TVA 19%. În luna următoare, se întocmeşte factura fiscală care se decontează prin virament bancar. Costul de producție al produselor finite este de 85.000 lei.

a) În contabilitatea vânzătorului:
1) Inregistrarea livrării produselor finite pe baza avizului de însoțire a mărfii:

418	=	**%**	**119.000**
„Clienți - facturi de întocmit"		**701**	**100.000**
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4428	**19.000**
		„TVA neexigibilă"	

2) Inregistrarea descărcării de gestiune pentru produsele finite vândute:

711	=	**345**	**85.000**
"Variația stocurilor"		**"Produse finite"**	

3) Inregistrarea emiterii facturii fiscale:

4111 **„Clienți”**	=	**418** **„Clienți - facturi de întocmit”**	**119.000**

4) Inregistrarea transformării TVA-ului neexigibil în TVA colectat:

4428 **„TVA neexigibilă”**	=	**4427** **„TVA colectat”**	**19.000**

5) Inregistrarea încasării facturii fiscale:

5121 **„Conturi la bănci in lei”**	=	**4111** **„Clienți”**	**119.000**

b) În contabilitatea cumpărătorului

1) Inregistrarea recepției mărfurilor pe baza avizului de însoțire a mărfii:

%	=	**408**	**119.000**
371 **„Mărfuri”**		**„Furnizori – facturi nesosite”**	**100.000**
4428 **„TVA neexigibilă”**			**19.000**

2) Inregistrarea primirii facturii fiscale:

408 **„Furnizori –facturi nesosite”**	=	**401** **„Furnizori”**	**119.000**

3) Inregistrarea transformării TVA-ului neexigibil în TVA deductibil:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4428** **„TVA neexigibilă”**	**19.000**

4) Inregistrarea plății facturii fiscale:

401 **„Furnizori”**	=	**5121** **„Conturi la bănci in lei”**	**119.000**

5.4.9. Contabilitatea avansurilor comerciale furnizori • clienți

Pot apărea situații în care clienții se hotărăsc să acorde anticipat o sumă de bani ce reprezintă o cotă parte din valoarea bunurilor ce urmează a fi produse şi livrate de către furnizor. Pe baza acestor avansuri, clientul devine un creditor al furnizorului,

iar furnizorul devine un debitor al clientului, pe intervalul de timp cuprins între momentul acordării avansului şi cel al decontării efective ca urmare a livrării bunurilor.

Contabilitatea avansurilor acordate furnizorilor, precum şi cele primite de la clienți se înregistrează în conturi distincte. Acestea sunt:

Contul 409 "Furnizori-debitori"
Este utilizat pentru evidența avansurilor acordate furnizorilor şi a ambalajelor care circula pe principiul restituirii, facturate de către furnizori. Se detaliază pe două conturi de gradul II:

- **4091 "Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"**
- **4092 "Furnizori – debitori pentru prestări de servicii si executări de lucrări"**

După conținutul economic este un cont de creanțe, iar după funcția contabilă este un cont de activ.

Se debitează cu avansurile acordate furnizorilor şi cu valoarea ambalajelor restituibile facturate de furnizori.

Se creditează cu ocazia regularizării avansurilor acordate furnizorilor şi cu valoarea ambalajelor restituite furnizorilor, degradate sau reținute în stoc.

Soldul debitor reprezintă avansurile acordate furnizorilor şi neregularizate, precum şi valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor.

Contul 419 "Clienți – creditori"
Este utilizat pentru evidența sumelor facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări, respectiv a ambalajelor care circulă în sistem de restituire. După conținutul economic este un cont de datorii comerciale, iar după funcția contabila este un cont de pasiv.
Se debitează cu avansurile primite de la clienți şi cu valoarea ambalajelor restituibile, facturate de furnizori clienților.
Se creditează cu ocazia regularizării avansurilor primite de la clienți şi cu valoarea ambalajelor primite, degradate sau reținute de clienți.
Soldul debitor reprezintă avansurile primite de la clienți şi neregularizate, precum şi valoarea ambalajelor nerestituite de către clienți.

NOTĂ:
Prezența cifrei 9 pe poziția a treia în simbolizarea conturilor **409 "Furnizori - debitori"** şi **419 "Clienți – creditori"** indică faptul că aceste conturi au funcția contabilă inversă în raport cu celelalte conturi din grupa 40 din care fac parte.

EXEMPLU:
Firma „X" acordă firmei „Z" un avans comercial de 3.500 lei, TVA 19% în vederea achiziționării unor furaje care pentru furnizor reprezintă mărfuri. Prețul de facturare a mărfurilor livrate ulterior este de 7.200 lei, TVA 19% iar valoarea de înregistrare a

lor în contabilitatea furnizorului este de 6.900 lei. Se decontează avansul comercial precum şi restul de plată, prin virament bancar.

a) în contabilitatea cumpărătorului

1) Acordarea avansului prin bancă:

%	**=**	**5121**	**4.165**
409		**„Conturi la bănci in lei”**	**3.500**
„Furnizori debitori”			
4426			**665**
„TVA deductibila”			

2) Achiziționarea furajelor:

%	**=**	**401**	**8.568**
3026		**„Furnizori”**	**7.200**
„Furaje”			
4426			**1.368**
„TVA deductibilă”			

3) Decontarea avansului acordat:

%	**=**	**409**	**3.500**
401		**„Furnizori - debitori”**	**4.165**
„Furnizori”			**665**
4426			
„TVA deductibilă”			

4) Achitarea datoriei rămase:

401	**=**	**5121**	**4.403**
„Furnizori”		**„Conturi la bănci in lei”**	

b) în contabilitatea vânzătorului:

1) Încasarea avansului prin bancă:

5121	**=**	**%**	**4.165**
„Conturi la bănci în lei”		**419**	**3.500**
		„Clienți - creditori”	
		4427	**665**
		„TVA colectată”	

2) Livrarea mărfurilor:

4111	**=**	**%**	**8.568**
„Clienți”		**707**	**7.200**
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	**1.368**
		4427	
		„TVA colectată”	

3) Descărcarea gestiunii de mărfuri vândute:

607	**=**	**371**	**6.900**
„Cheltuieli privind mărfurile”		**„Mărfuri”**	

4) Decontarea avansului primit :

419	**=**	**%**	**3.500**
„Clienți - creditori”		**4111**	**4.165**
		„Clienți”	
		4427	
		„TVA colectată”	
			665

5) Încasarea creanței rămase:

5121	**=**	**4111**	**4.403**
„Conturi la bănci în lei”		**Clienți”**	

5.5. Contabilitatea decontărilor salariale şi sociale

5.5.1. Conținutul şi structura datoriilor şi creanțelor față de angajați

Principalul factor în realizarea de bunuri şi prestarea de servicii în cadrul entităților juridice, alături de resursele materiale, îl reprezintă forța de muncă. Excluzând cazurile profesiilor liberale (avocați, medici, profesionişti contabili ce îşi desfăşoară activitatea în cabinete particulare) şi cele specifice întreprinzătorilor particulari, munca se derulează sub autoritatea unui angajator (societate comercială, instituție publică, regie autonomă etc). În schimbul muncii depuse, personalul angajat este retribuit, obținând astfel venituri din salarii.

"Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă."[6]

Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii[7]:

• indemnizațiile din activități derulate ca urmare a exercitării unei funcții de demnitate publică;

• indemnizațiile din activități desfăşurate ca urmare a funcției alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;

• drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile şi alte drepturi ale personalului militar;

• indemnizația lunară brută, inclusiv suma din profitul net cuvenite administratorilor la companiile/societățile naționale, societățile comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum şi la regii autonome;

• sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;

• sumele primite de reprezentanții în AGA, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție şi în comisia de cenzori;

• sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite;

• indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;

6 Codul Fiscal, Editura C.H.Beck, Bucureşti, 2006, pag.71 coroborat cu ultimele modificări aduse prin Legea nr.343 din 2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal (cu rectificarea din M.O.nr.765 din 07.09.2006)

7 Ibidem.

• sume acordate de organizații nonprofit şi de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelului legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării şi detaşării în altă localitate, în țară şi în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice;

• indemnizația administratorilor, precum şi suma din profitul net cuvenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de AGA;

• indemnizații lunare plătite, conform legii, de angajator, pe perioada de neconcurență[8];

• indemnizații prevăzute în contractul de muncă plătite de angajator pe perioada suspendării contractului de muncă urmare a participării la cursuri sau la stagii de formare profesională ce presupune scoaterea integrală din activitate[9];

• indemnizații lunare brute şi alte avantaje de natură salarială acordate membrilor titulari, corespondenți şi membrilor de onoare ai Academiei Române[10];

• orice alte sume sau avantaje în natură salarială ori asimilate salariilor.

Reglementările legale în vigoare[11] precizează veniturile neincluse în categoria celor salariale şi care nu sunt impozabile. Aceste venituri se referă la:

• ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave şi incurabile, ajutoarele pentru naştere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la şi de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament şi odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii şi membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă;
• tichete de creşă acordate potrivit legii[12];

• tichetele de masă şi drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;

• contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității;

• cazarea şi contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari şi diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

8 H.G. nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M.O. nr. 1044 din 29.12. 2006.

9 Ibidem.

10 Ibidem.

11 Ibidem.

12 Legea nr.193 privind acordarea tichetelor cadou şi a celor de creşă (M.O.nr.446 din 23.05.2006) şi normele metodologice de aplicare a acesteia (M.O.Partea I nr.823 din 06.10.2006) stabileşte valoarea unui tichet la 300 lei/lună pentru fiecare copil aflat la creşă.

• contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție şi de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor şi materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum şi a uniformelor obligatorii şi a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

• contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații îşi au domiciliul şi localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

• sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport şi cazare, a indemnizației primite pe perioada delegării şi detaşării în altă localitate, în țară şi în străinătate, în interesul serviciului (excepție sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial şi de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice);

• sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

• indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum şi indemnizațiile de instalare şi mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice şi celor care îşi stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care îşi au locul de muncă;

• sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective;

• sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza soldelor lunare nete, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere şi de restructurare;

• veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav şi accentuat, la funcția de bază;

• veniturile din salarii, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator;

• sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfăşurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv;

• cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională şi perfecționarea angajatului legată de activitatea desfăşurată de acesta pentru angajator;

• costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

• avantajele sub forma dreptului la stock options plan, la momentul angajării şi implicit la momentul acordării;

• diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere şi dobânda practicată pe piață, pentru credite şi depozite.

Pentru salariații angajați cu normă întreagă, durata normală a timpului de muncă este de 8 ore pe zi şi de 40 de ore pe săptămână (cu excepția tinerilor de până la 18 ani, a căror durată a timpului de muncă este de 6 ore pe zi şi de 30 de ore pe săptămână).Durata zilnică a timpului de muncă este împărțită în două perioade: perioada fixă (în care personalul se află la locul de muncă) şi cea variabilă (în care salariatul îşi alege orele de venire şi de plecare, cu respectarea timpului de muncă zilnic. Munca prestată în afara duratei normale de muncă săptămânale (cu acordul salariatului) se compensează prin ore libere plătite sau prin spor la salariu, negociat prin contractul colectiv/individual de muncă (nu poate fi mai mic de 75% din salariu de bază).

Salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată[13] pentru anul 2007 este de 390 lei (RON), pentru un program complet de lucru de 170 ore în medie pe lună (2,294 lei/oră). În schimb, conform prevederilor contractului colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2011 salariul de bază minim brut negociat pentru un program complet de lucru de 170 de ore, în medie, este de 440 lei, adică 2,59 lei/oră, începând cu 1 ianuarie 2007.

Salariul mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 este de 1.550 lei, iar cel minim este de 500 lei.

Avantajele primite în bani şi în natură imputate salariatului în cauză nu se impozitează.

Veniturile din salarii se determină în urma negocierilor dintre angajatori şi reprezentanții salariaților (sindicatele), iar rezultatele concrete ale acestora se inserează în contractele colective sau individuale de muncă, prin intermediul cărora ambele părți îşi asumă drepturi şi obligații. Astfel, angajatorii se obligă să remunereze munca prestată, suportând anumite cheltuieli privind personalul, asigurările şi protecția socială, în timp ce angajații se obligă să presteze activitățile pentru care sunt retribuiți. Dacă angajatorii au dreptul de a pretinde calitatea corespunzătoare a muncii remunerate, angajații pot şi pretind condiții corespunzătoare de muncă şi drepturi salariale conforme muncii prestate. Locurile de muncă se clasifică în locuri de muncă normale, cu condiții deosebite şi cu condiții speciale. Pentru prestarea activității în locurile de muncă cu condiții grele, periculoase, nocive, penibile sau altele asemenea, salariații au dreptul, după caz, la sporuri la salariul de bază, durată redusă a timpului de lucru, alimentație de întărire a rezistenței organismului, echipament de protecție gratuit, materiale igienico-sanitare, concedii suplimentare, prevăzute de contractele colective de muncă la nivel de ramură, grupuri de unități, unități şi instituții; duratele de reducere a vârstei pentru pensionare sunt cele prevăzute în lege.

13 H.G. nr.1825 din 21.12.2006 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată publicată în M.O. nr. 1025 din 22.12.2006, Partea I.

Indiferent de condițiile concrete de muncă, patronul va organiza la angajare şi, ulterior, o dată pe an, examinarea medicală gratuită a salariaților, iar cheltuielile ocazionate de examinare se vor suporta conform legii.

Formele de organizare a muncii şi de salarizare ce se pot aplica sunt următoarele:

a. în regie sau după timp;
b. în acord (direct, progresiv şi indirect);
c. pe bază de tarife sau cote procentuale din veniturile realizate;
d. alte forme specifice unității.

Salarizarea personalului încadrat se va stabili ținând seama de standardele ocupaționale corespunzătoare ocupației respective şi de coeficienți minimi de ierarhizare (aplicați la salariul minim negociat pe societate), pentru următoarele categorii de salariați:

a) muncitori:

1. necalificați = 1;
2. calificați = 1,2;

b) personal administrativ încadrat în funcții pentru care condiția de pregătire este:

1. liceală = 1,2;
2. postliceală = 1.25;

c) personal de specialitate încadrat pe funcții pentru care condiția de pregătire este:

1. şcoala de maiştri = 1,3;
2. studii superioare de scurtă durată =1,5;

d) personal încadrat pe funcții pentru care condiția de pregătire este cea de studii superioare = 2;

În contabilitatea entităților patrimoniale din România, componentele drepturilor salariale cuvenite personalului acestora reprezintă atât cheltuieli ale angajatorilor, cât şi obligații de plată ale acestora.

Cheltuielile salariale principale suportate de către angajatori (îndeosebi cele referitoare la drepturile salariale cuvenite) se referă la componentele fondului de salarii al fiecărui angajat. Acesta include totalitatea salariilor brute (aferente timpului lucrat) suportate de angajator. Elementele salariului brut în general, a celui aferent timpului efectiv lucrat în special sunt următoarele:

• salariul de bază – stabilit în urma negocierilor colective sau individuale dintre patronat şi salariați sau reprezentanții acestora, este echivalentul valoric al muncii prestate în intervalul de timp stabilit (normă întreagă de 8 ore, timp parțial de muncă de

6, 4,3 sau 2 ore) inserat în contractul de muncă, carnetul de muncă şi/sau "Registrul de evidență al salariaților în format electronic"[14]

- sporurile şi adaosurile acordate pentru:
- vechime în muncă;
- condiții de muncă periculoase, grele, penibile, nocive, de noapte;
- uzitarea limbilor străine în timpul serviciului;
- plata muncii suplimentare;
- îndeplinirea unor funcții suplimentare;
- indemnizațiile de conducere;
- cota-parte din profit care se cuvine şi se repartizează salariaților.

Conform prevederilor contractului colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2011 sporurile minime acordate (numai la locurile de muncă unde acestea nu sunt incluse în salariul de bază) sunt:

- pentru condiții deosebite de muncă, grele, periculoase sau penibile – 10% din salariul de bază;
- pentru condiții nocive de muncă - 10% din salariul minim negociat la nivel de unitate;
- pentru orele suplimentare şi pentru orele lucrate în zilele libere şi în zilele de sărbători legale ce nu au fost compensate corespunzător cu ore libere plătite se acordă un spor de 100% din salariul de bază;
- pentru vechime în muncă, minimum 5% pentru 3 ani vechime şi maximum 25% la o vechime de peste 20 de ani, din salariul de bază;
- pentru lucrul în timpul nopții -25% din salariul de bază;
- pentru exercitarea şi a unei alte funcții se poate acorda un spor de până la 50% din salariul de bază al funcției înlocuite; cazurile în care se aplică această prevedere şi cuantumul se vor stabili prin negocieri la contractele colective de muncă la nivel de ramură, grupuri de unități sau unități.

De asemenea, adaosurile la **salariul de bază** sunt:

- adaosul de acord;
- premiile acordate din fondul de premiere, calculate într-o proporție de minimum 1,5% din fondul de salarii realizat lunar şi cumulat;
- alte adaosuri, convenite la nivelul unităților si instituțiilor.
- salariile de merit – acordate conform criteriilor de evaluare stabilite prin contractele individuale sau colective de muncă;
- indexările – se obțin în urma aplicării procentelor (generate de creşterea prețurilor) asupra salariului de bază.
- indemnizația pentru concediile de odihnă - reprezintă media zilnică a drepturilor salariale din ultimele 3 luni anterioare celei în care este efectu-

14 H.G. nr. 161 din 03.02.2006 cu completările şi modificările ulterioare, privind întocmirea şi completarea registrului de evidență a salariaților în format electronic publicată în M.O. nr. 172 din 22.02.2006

at concediul, multiplicat cu numărul de zile de concediu şi plătită de către angajator cu cel puţin 5 zile lucrătoare înainte de plecarea în concediu. Indemnizaţia nu poate fi mai mică decât salariul de bază, indemnizaţiile şi sporurile cu caracter permanent cuvenite pentru perioada respectivă. Concediul de odihnă este solicitat de angajat cu cel puţin 60 de zile anterioare efectuării acestuia, iar efectuarea lui se realizează în baza unei programări colective sau individuale stabilite de angajator cu consultarea sindicatului

Durata efectivă a concediului de odihnă se stabileşte prin contractul colectiv/individual de muncă, dar în cazuri de forţă majoră angajatorul poate chema salariatul la muncă, pe cheltuiala firmei. În cazul unor evenimente familiale deosebite, salariaţii au dreptul la zile libere plătite (conform prevederilor din contractul colectiv/indivual de muncă) , care nu se includ în durata concediului de odihnă. Contractul colectiv de muncă la nivel naţional pentru anul 2006 a stabilit **evenimentele deosebite** de familie pentru care se acordă **concediu plătit** şi anume:

- căsătoria salariatului – 5 zile;
- căsătoria unui copil – 2 zile;
- naşterea unui copil – 5 zile plus 10 zile dacă a urmat um curs de puericultură;
- decesul soţului, copilului, părinţilor, socrilor – 3 zile;
- decesul bunicilor, fraţilor, surorilor – 1 zi;
- donatorii de sânge – conform legii;
- la schimbarea locului de muncă în cadrul aceleiaşi unităţi, cu mutarea domiciliului în altă localitate – 5 zile.

Durata minimă a concediului de odihnă ce trebuie acordată salariaţilor este de 20 de zile lucrătoare. Salariaţii care lucrează în condiţii grele, periculoase sau vătămătoare, nevăzătorii, alte persoane cu handicap şi tinerii în vârstă până la 18 ani beneficiază de un concediu de odihnă suplimentar de cel puţin 3 zile lucrătoare[15]

- indemnizaţiile aferente concediilor pentru formare profesională – sunt acordate la cererea salariatului cu cel puţin o lună înainte de efectuarea acesteia, iar durata aferentă acestora nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual, ci dimpotrivă este asimilată unei perioade de muncă efective. Concediile pentru formare profesională se pot acorda cu sau fără plată. Cele fără plată se acordă la iniţiativa salariatului. În cazul salariaţilor care nu au beneficiat de astfel de concedii pe cheltuiala angajatorului au dreptul la acesta, pe o durată de până la 10 zile lucrătoare sau 80 de ore. Indemnizaţia de concediu se stabileşte identic cu cea cuvenită pentru concediu de odihnă.
- avantaje în natură cuvenite ucenicului în vederea calificării profesionale sunt stabilite în baza contractului de ucenicie la locul de muncă încheiat

15 Codul Muncii 2006, Editura Meteor Press, Bucureşti, 2006, pag.55.

pe perioadă determinată între angajatori şi ucenic. Timpul necesar ucenicului pentru participarea la activitățile teoretice ce țin de pregătirea sa profesională este inclus în programul normal de muncă, cu precizarea expresă că ucenicilor li se interzice munca prestată în condiții grele, vătămătoare sau periculoase, munca suplimentară şi munca de noapte.

- indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă – plătite (condiționate de plata contribuției de 0,85% pentru concedii şi indemnizații într-un stagiu minim de cotizare de o lună realizată în ultimele 12 luni anterioare celei pentru care se acordă concediu medical[16]) sau nu din fondul de salarii brut realizat conform timpului efectiv lucrat.
- avantajele în natură – constituie partea salariului acordată sub formă de bunuri şi servicii.

Pe durata întreruperii temporare a activității angajatorului, salariații beneficiază de o indemnizație plătită din fondul de salarii, ce nu poate fi mai mică de 75% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat. Pe durata întreruperii temporare, salariații se vor afla la dispoziția angajatorului, acesta având oricând posibilitatea să dispună reînceperea activității.

Alături de componentele drepturilor salariale cuvenite personalului, cheltuielile suportate de angajator includ şi cele referitoare la contribuțiile la bugetele de asigurări şi protecție socială, care vor fi tratate în subcapitolul următor intitulat "Contabilitatea asigurărilor sociale, a protecției sociale şi a operațiile asimilate".

Documente privind evidența salariilor

La baza stabilirii salariilor pentru fiecare angajat stau documentele primare, care se pot grupa după cum urmează:

• **Documente referitoare la prezența la lucru şi volumul de muncă prestat:** condică de prezență, carnetul de pontaj, fişă de pontaj, foaie colectivă de pontaj, situația prezențelor şi absențelor etc.

• **Documente referitoare la producția obținută:** pontajul lucrărilor manuale, pontajul mecanizatorului, bon de lucru individual, bon de lucru colectiv, raport de producție şi salarizare etc.

• **Documente referitoare la stabilirea salariilor:** listă de avans chenzinal, stat de plată pentru angajați, listă pentru plăți parțiale, listă de indemnizații pentru concediul de odihnă, desfăşurătorul indemnizațiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat, drepturi băneşti-chenzina I, drepturi băneşti-chenzina II, cerere tip privind solicitarea drepturilor de asigurări sociale, altele decât pensiile, fişă de evidență a salariilor

16 Legea nr. 399 din 30.10.2006 pentru aprobarea O.U.G. nr.158/2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate publicată în M.O. nr. 901 din 06.11.2006, art. 7.

• *Documente referitoare la evidența nominală a angajaților, a salariilor acestora şi a impozitelor aferente:* contract de muncă, decizie de desfacere a contractului de muncă, adeverință salariat, declarație inițială/rectificativă privind evidența nominală a asiguraților şi a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale, declarație privind evidența nominală a asiguraților şi a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru şomaj, declarație fiscală privind stabilirea comisionului datorat ITM-ului județean, declarație privind evidența obligațiilor de plată către bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate pentru concedii şi indemnizații, declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat, fişe fiscale, registrul de evidență a salariaților în format electronic.

CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu personalul se efectuează cu ajutorul grupei **42 "Personal şi conturi asimilate"**. Această grupă include următoarele conturi de gradul I:

- **421 "Personal – salarii datorate"**
- **423 "Personal – ajutoare materiale datorate"**
- **424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"**
- **425 "Avansuri acordate personalului"**
- **426 "Drepturi de personal neridicate"**
- **427 "Rețineri din salarii datorate terților"**
- **428 "Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul"**

Contul 421 "Personal – salarii datorate"

Este utilizat pentru evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale în bani şi în natură ale acestuia, inclusiv a adaosurilor şi premiile plătite din fondul de salarii. După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Se creditează cu salariile brute şi alte drepturi salariale cuvenite personalului.

Se debitează cu reținerile din salariile brute (contribuția la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, la ajutorul de şomaj, impozitul pe veniturile din salarii, avansurile acordate anterior etc.), precum şi cu salariile nete plătite angajaților.

Soldul creditor reprezintă drepturile salariale nete datorate.

Contul 423 "Personal – ajutoare materiale datorate"

Este utilizat pentru evidența ajutoarelor pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a celor de maternitate, a ajutoarelor de deces etc. După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Se creditează cu ajutoarele materiale cuvenite personalului.

Se debitează cu reținerile din indemnizații (contribuția la asigurările sociale de sănătate, la ajutorul de şomaj, impozitul pe veniturile din salarii, avansurile acordate anterior etc.), precum şi cu ajutoarele nete plătite angajaților.
Soldul creditor reprezintă ajutoarele materiale nete datorate angajaților.

Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"
Este utilizat pentru evidența stimulentelor materiale plătite angajaților din profitul net realizat. După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu stimulentele materiale cuvenite personalului şi repartizate acestuia din profitul net realizat.
Se debitează cu impozitul reținut pe aceste stimulente materiale, precum şi cu sumele nete plătite angajaților.
Soldul creditor reprezintă stimulentele materiale nete datorate angajaților.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului"
Este utilizat pentru evidența avansurilor acordate angajaților.După conținutul economic este un cont de creanțe față de personal, iar după funcția contabilă este un cont de activ.
Se debitează cu avansurile din salarii cuvenite şi acordate personalului.
Se creditează cu reținerile pe statele de salarii reprezentând avansuri plătite angajaților.
Soldul debitor reprezintă avansurile plătite angajaților.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate"
Este utilizat pentru evidența drepturilor de personal neridicate. După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv
Se creditează cu drepturile salariale cuvenite personalului, însă neridicate în termenul legal.
Se debitează cu drepturile salariale plătite angajaților, precum şi cu cele neridicate, dar prescrise.
Soldul creditor reprezintă drepturile salariale nete datorate personalului, dar neridicate.

Contul 427 „Rețineri din salariile datorate terților"
Este utilizat pentru evidența reținerilor din drepturile salariale datorate terților (ca de exemplu: chirii, popriri, pensii alimentare etc). După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu sumele reținute din drepturile salariale cuvenite angajaților în favoarea terților.
Se debitează cu sumele plătite terților.
Soldul creditor reprezintă sumele reținute din drepturile salariale ale angajaților în favoarea terților, dar încă neachitate.

Contul 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul"
Este utilizat pentru evidența altor datorii în legătură cu personalul (ca de exemplu: indemnizațiile pentru concediile de odihnă neefectuate şi alte sume datorate pentru care nu s-a întocmit stat de salarii, garanții gestionare reținute). După conținutul economic este un cont de datorii salariale pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu alte sume cuvenite personalului.
Se debitează cu sumele plătite angajaților.
Soldul creditor reprezintă alte sume datorate personalului.

Contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"
Este utilizat pentru evidența altor creanțe în legătură cu personalul (ca de exemplu: imputații, chirii, sume plătite şi nejustificate şi alte debite, cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal etc). După conținutul economic este un cont de creanțe față de personal, iar după funcția contabilă este un cont de activ.
Se debitează cu sumele reprezentând creanțele față de personal.
Se creditează cu sumele reținute sau încasate de la angajați.
Soldul debitor reprezintă creanțele față de personal.

Pentru înregistrarea operațiilor referitoare la salarii şi alte drepturi cuvenite personalului se foloseşte şi alt cont specific de cheltuieli. Acesta este contul **641 "Cheltuieli cu salariile personalului"** (cont de activ după funcția contabilă), care va fi tratat în detaliu la capitolul specific de cheltuieli.

5.5.2. Conținutul şi structura datoriilor şi creanțelor față de organismele de asigurări şi protecție sociale

Alături de componentele drepturilor salariale care compun fondul de salarii, alte cheltuieli suportate de angajator se referă la:

• **contribuția unității la asigurările sociale (CAS)** – care, pentru anul 2007, în funcție de ramura de activitate se determină prin aplicarea, asupra fondului de salarii brut realizat conform timpului efectiv lucrat, a următoarelor cote[17]:

- 29% pentru condiții normale de muncă;
- 34% pentru condiții deosebite de muncă;
- 39% pentru condiții speciale de muncă

Aceste cote se diminuează cu contribuția de 9,5% la asigurările sociale datorată de angajat, rezultând astfel următoarele cote:

- 19,5 % pentru condiții normale de muncă;
- 24,5 % pentru condiții deosebite de muncă;
- 29,5 % pentru condiții speciale de muncă

Conform legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe 2008, cotele de contribuții de asigurări sociale sunt:

a) în perioada 1 ianuarie - 30 noiembrie 2008:

- 29 % pentru condiții normale de muncă;
- 34 % pentru condiții deosebite de muncă;
- 39 % pentru condiții speciale de muncă

a) începând cu 1 decembrie 2008:

- 27,5 % pentru condiții normale de muncă;
- 32,5 % pentru condiții deosebite de muncă;
- 37,5 % pentru condiții speciale de muncă

• **contribuția unității la fondul de şomaj (CFS)** – care se calculează în cotă de 2% din fondul brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat[18];

Comform legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, contribuția se modifică pe perioada 1 ianuarie - 30 noiembrie 1008 la 1 % şi începând cu 1 decembrie 2008 la 0,5 %. În cazul persoanelor asigurate în baza contractului de asigurare, contribuția pentru şomaj va fi pe perioada 1 ianuarie - 30 noiembrie 2008 de 1,5 %, iar începând cu 1 decembrie 2008 de 1 %.

17 Legea nr. 487/27.12.2006 privind bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007 publicată în M.O. nr.1047 din 29.12.2006.

18 Ibidem.

• **contribuția unității la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS)** – determinată prin aplicarea procentului de 6% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat[19];

• **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale** – care se stabileşte în funcție de codul CAEN al firmei, procentul fiind variabil între 0,4% şi 3,6%[20] ;

Conform bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008, cota medie a contribuțiilor datorate de angajatori în funcție de clasa de risc se stabileşte la 0,04 %.

• **contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**[21] – de 0,25% aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați;

• **comisionul datorat Inspecției Teritoariale a Muncii**[22] – determinat (şi reflectat[23] distinct în declarațiile depuse la Inspecția Teritorială Județeană a Muncii) astfel:

- în cazul în care completarea eventualelor modificări ale drepturilor salariale inserate în carnetele de muncă se realizează de către Camera de Muncă – se aplică procentul de 0,75% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat
- în cazul în care evidența tuturor modificărilor salariale din carnetele de muncă se realizează la nivelul entității juridice în cauză, în urma aprobărilor primite de la Camera de Muncă – se aplică procentul de 0,25% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat

Firmele cu capital de stat sau privat plătitoare de impozit pe profit pot realiza anual, în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat, cheltuieli sociale deductibile fiscal care vizează:

- ajutoarele pentru naştere;
- ajutoarele pentru înmormântare;
- ajutoarele pentru boli grave sau incurabile şi protezele;
- spezele pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor (grădinițe, creşe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale şi ale accidentelor de muncă,

19 O.G. nr. 88 din 20.11.2006 publicată în M.O. nr. 941 din 21.11.2006.
Conform legii bugetului de stat pentru anul 2008 art.9 alin.(3) procentele se modifică astfel: 5,5 % la 1 ianuarie 2008 şi 5,2 % la 1 decembrie 2008. %

20 Idem 17

21 Conform prevederilor art.7 alin.(1) din Legea nr.200 din 22.05.2006 (M.O.nr.453 din 25.05.2006) coroborat cu precizările art.23 alin.(1), lit.d) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat nr.487 din 27.12.2006 (M.O.nr.1047 din 29.12.2006)

22 Ordinul nr.747/1999 al MMPS pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor individuale de muncă şi a modului de ținere a evidenței muncii prestate de salariații angajatorilor prevăzuți la art.8 din Legea 130/1999 cu modificările şi completările ulterioare (M.O. nr.653/31.12.1999)

23 Ordin nr.100 din 10.02.2006 pentru aprobarea Declarației fiscaleprivind stabilirea comisionului datorat de angajator (M.O.184 din 27.02.2006), coroborat cu Ordin nr.99 din 14.02.2006 al ministrului muncii solidarității sociale şi familiei pentru aprobarea modelului Declarației inventar privind comisionul datorat (M.O.nr.190 din 28.02.2006), precum şi cu Ordin nr.216 din 28.03.2006 pentru prorogarea termenului de depunere a Declarației fiscale privind stabilirea comisionului datorat de angajator (M.O.nr.285 din 29.03.2006)

până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamilişti, precum şi pentru şcolile pe care le au sub patronaj);
- tichete de creşă acordate de angajator;
- cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților;
- cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor;
- costul prestațiilor pentru tratament şi odihnă pentru salariații proprii şi pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul;
- ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie;
- contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor;
- ajutorarea copiilor din şcoli şi centre de plasament .

Reținerile din salarii suportate de către angajați sunt următoarele:

• **contribuția personalului la asigurările sociale** – se determină prin aplicarea cotei de 9,5% (indiferent de condițiile de muncă oferite de angajator) asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat; baza de calcul pentru această contribuție nu poate să depăşească 5 salarii medii brute pe economie (pentru anul 2007, salariul mediu brut utilizat pentru fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat este de 1.270 lei).

• **contribuția personalului la fondul de şomaj** – care se determină prin aplicarea procentului de 1% asupra salariului de încadrare, indiferent de cel aferent timpului efectiv lucrat (din 2008 contribuția va fi de 0,5 %).

• **contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate** – care se determină prin aplicarea procentului de 6,5% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat şi din sumele brute datorate colaboratorilor.

Pentru persoanele aflate în incapacitate temporară de muncă din motive medicale, în concediu de sarcină şi lăuzie, precum şi pentru cele aflate în concediul medical pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani, contribuția se suportă din bugetul asigurărilor sociale de stat, prin aplicarea cotei de 6,5% asupra valorii a două salarii minime brute pe țară, conform formulei:

(salariul de bază minim brut pe economie ×2× 6,5%) / numărul de zile lucrătoare din lună × numărul de zile lucrătoare de incapacitate temporară de muncă din luna respectivă.

Conform legii bugetului de stat pentru anul 2008 art.9, alin.(3) se modifică procentul începând cu 1 iulie 2008 la 5,5 %.

• **impozitul pe veniturile de natura salariilor** – se determină prin aplicarea procentului de 16% asupra bazei de calcul stabilită conform prevederilor legale

• **alte reţineri datorate terţilor** (rate, chirii, amenzi, popriri, imputaţii, pensii alimentare, garanţii materiale etc.) – se realizează pe baza titlurilor executorii sau ca rezultat a unor relaţii contractuale.

Drepturile salariale cuvenite personalului angajat se achită după cum urmează:

• **avansul sau chenzina I** – în cotă de 40-45% din salariul brut de încadrare, după data de 15 a lunii curente[24];

• **restul de plată sau chenzina a II-a** – după data de 1 a lunii următoare celei expirate

În conformitate cu reglementările legale în vigoare, angajaţii beneficiază de drepturi privind asigurările sociale, dintre care amintim:

• **indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă** – se achită din fondul brut de salarii aferent timpului efectiv lucrat şi din bugetul asigurărilor sociale de stat. Aceasta se suportă de către angajator astfel:

- dacă entitatea juridică are până la 20 de angajaţi: din prima zi până în ziua a-7-a;
- dacă entitatea juridică are între 21 şi 100 angajaţi: din prima zi până în ziua a-12-a;
- dacă entitatea juridică are peste 100 angajaţi: din prima zi până în ziua a-17-a.

Concediile medicale pentru incapacitate temporară de muncă se acordă pe o durată de cel mult 183 de zile în interval de un an, cu următoarele excepţii (cu avizul medicului expert al asigurărilor sociale)[25]:

• un an, în intervalul ultimilor 2 ani, pentru tuberculoză pulmonară şi unele boli cardiovasculare;
• un an, cu drept de prelungire până la un an şi jumătate, în intervalul ultimilor 2 ani, pentru tuberculoză meningeală, peritoneală şi urogenitală, inclusiv a glandelor suprarenale, precum şi pentru SIDA şi neoplazii, în funcţie de stadiul bolii;
• un an şi jumătate, în intervalul ultimilor 2 ani, pentru tuberculoză pulmonară operată şi osteoarticulară;
• şase luni, cu posibilitatea de prelungire până la maximum 1 an, în intervalul ultimilor 2 ani, pentru alte forme de tuberculoză extrapulmonară.
Pentru a beneficia de indemnizaţia menţionată, asiguraţii trebuie să aibă un stagiu de cotizare de cel puţin 6 luni în ultimele 12 luni anterioare primei zile de concediu medical înscrise în certificatul aferent. Totuşi, excepţia de la stagiul de cotizare apare în cazul accidentelor de muncă, bolilor profesionale, urgenţelor medico-chirurgicale,

24 Data de plată a avansului chenzinal şi a chenzinei a-II-a poate fi stabilită prin contractul colectiv sau individual de muncă, după caz, ceea ce justifică zilele de achitare diferite de la o entitate juridică la alta.

25 Conform prevederilor art.24 alin.(1) şi (3) lit.a-d din Ordin nr.60/32 din 27.01.2006 (actualizat în 24.05.2006) al ministrului sănătăţii şi preşedintele Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor OUG nr.158 din 2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate (M.O.147 din 16.02.2006), precum şi cele din Ordinul nr.175 din 23.04.2007 (M.O.nr.519 din 01.08.2007) .

tuberculozei şi bolilor infectocontagioase din grupa A. Baza de calcul a indemnizațiilor de asigurări sociale se determină ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni anterioare primei zile de concediu medical, astfel:

(Salariul de bază lunar + sporurile permanente lunare din ultimele 6 luni) / 6

Cuantumul indemnizației se stabileşte astfel:

(Salariul mediu din ultimele 6 luni) x % specific fiecărui tip de boală (între 75% şi 100%) x numărul de zile lucrătoare din concediul medical

Pentru boli profesionale, tuberculoză, SIDA, cancer, boli infectocontagioase din grupa A, precum şi pentru accidente de muncă, procentul este de 100%.

- **indemnizația pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacității de muncă**[26] – se determină în mod similar cu indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, dar se suportă integral din bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate (FNUASS), deoarece asiguraţii (la propunerea medicului curant, cu avizul medicului expert al asigurărilor sociale) beneficiază de:
  - **reducerea timpului de muncă** cu o pătrime din durata normală, pentru cel mult 90 de zile în ultimele 12 luni anterioare primei zile de concediu (cuantumul brut lunar al indemnizatiei este egal cu diferenta dintre baza de calcul precizată la indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă si venitul salarial brut realizat de asigurat prin reducerea timpului normal de muncă, fără a depăşi 25% din baza de calcul);
  - **concediu pentru carantină**, pentru interzicerea continuării activității din cauza unei boli contagioase (cazurile de "gripă aviară" din România în 2005 şi 2006), iar cuantumul brut lunar al indemnizatiei aferente reprezintă 75% din baza de calcul amintită la indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă;
  - **tratament balnear**, cu program individual de recuperare, pe o perioadă de 15-21 zile (cu sau fără contribuția personală a angajatului).
- **indemnizația pentru maternitate** – se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Concediile medicale pentru sarcină şi lăuzie se acordă pe o perioadă de 126 de zile calendaristice (indiferent dacă copilul se naşte viu sau mort), din care 63 de zile înainte de naştere (concediu de sarcină) şi 63 de zile după naştere (concediu de lăuzie), care se pot compensa între ele, în funcție de recomandarea medicului şi de opțiunea persoanei beneficiare (astfel încât, durata minimă a concediului de lăuzie să fie de 42 zile calendaristice). Persoanele cu handicap asigurate beneficiază, la cerere, de concediu pentru sarcină, începând cu luna a 6-a de sarcină. Salariatele care nu se prezintă la medicul de familie pentru eliberarea certificatului medical care să le ateste starea şi nu informează în scris angajatorul despre starea lor generează exonerarea angaja-

26 Idem 21, art.39-42

torului de orice obligații. Dacă angajatorul este anunțat, el va înştiința medicul de medicina muncii şi va păstra confidențialitatea asupra situații de fapt față de alte persoane[27]. Baza de calcul a indemnizației se determină ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni anterioare primei zile de concediu înscrise în certificat, din cele 12 luni din care s-a constituit stagiul de cotizare, astfel:

(Salariul de bază lunar + sporurile permanente lunare din ultimele 6 luni) /6

Cuantumul brut lunar al indemnizației este de 85% din baza de calcul şi se determină astfel:

(Salariul mediu pe ultimele 6 luni/ numărul de zile lucrătoare din luna în care se acordă concediul) x 85% x numărul de zile lucrătoare din concediu

De asemenea, salariatele mai pot beneficia de **concediul de risc maternal** acordat în întregime sau fracționat, pe o perioadă ce nu poate depăşi 120 de zile, de către medicul de familie sau de către medicul specialist, care va elibera un certificat medical în acest sens. Acest tip de concediu nu poate fi acordat simultan cu alte concedii, el suportându-se din bugetul asigurărilor sociale de stat. Cuantumul indemnizației în acest caz este de 75% din media veniturilor lunare realizate în cele 10 luni anterioare datei din certificatul medical [28]. Pentru indemnizația de risc maternal nu se datorează contribuția de asigurări sociale de stat, ea acordându-se fără stagiu de cotizare..

Tatăl copilului nou-născut are dreptul (o singură dată, indiferent de numărul copiilor) la **concediu paternal**, iar dacă acesta este asigurat în cadrul sistemului asigurărilor sociale de stat el are dreptul la un astfel de concediu plătit de 5 zile lucrătoare, care se acordă la cerere, în primele 8 săptămâni de la naşterea copilului (justificată cu certificatul de naştere al acestuia). Durata acestui concediu poate fi majorată cu încă 10 zile lucrătoare dacă tatăl a obținut atestatul de absolvire a unui curs de puericultură (nu este necesar pentru părinții medici şi asistenți medicali). Dacă tatăl copilului nou-născut satisface serviciul militar obligatoriu, el are dreptul la o permisie de 7 zile calendaristice. Indemnizația pentru concediul paternal plătit, egală cu salariul aferent zilelor lucrătoare respective, se calculează pe baza salariul brut realizat, inclusiv sporurile şi adaosurile la salariul de bază. În cazul decesului mamei copilului la naştere sau în perioada concediului de lăuzie, tatăl copilului beneficiază de restul concediului neefectuat de mamă, iar indemnizația aferentă este egală cu ajutorul pentru sarcină şi lăuzie cuvenit mamei sau cu cea determinată în funcție de salariul de bază şi vechimea în muncă a părintelui supraviețuitor[29].

Conform prevederilor contractului colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2011, angajatorii au obligația de a acorda salariatelor gravide, dispensa pentru consultații prenatale în limita a maxim 16 ore pe lună, fără a le fi afectate drepturile

27 Conform prevederilor OUG nr.23/10.04.2003 pentru modificarea şi completarea Legii nr.19/2000 (M.O.nr. 259/14.04.2003) coroborate cu cele ale OG nr.96/14.10.2003 (M.O. nr. 750/ 27.03.2003)

28 Potrivit prevederilor Legii nr.25/ 05.03.2004 pentru aprobarea OG nr.96/2003 (M.O.nr.214/ 11.03.2004), HG nr.1141 din 23.07.2004 (M.O.nr.686 din 30.07.2004) şi Ordin 60/32 din 27.01.2006 art.60 (M.O.nr.147 din 16.02.2006)

29 Conform prevederilor Legii nr.210/ 31.12.1999 (M.O. nr.654/ 31.12.1999) coroborate cu cele ale HG nr.244 din 10.04.2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii concediului paternal (M.O.nr150/11.04.'00)

salariale. În plus, în baza aceloraşi prevederi legale femeile gravide, lăuzele şi cele care alăptează (la fel şi tinerii care nu au împlinit vârsta de 18 ani) nu pot fi obligate să presteze muncă de noapte.

• **indemnizația pentru creşterea copilului** – se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat, acordându-se unuia dintre părinții copilului, până când acesta împlineşte vârsta de 2 ani, iar în cazul copilului cu handicap, până la împlinirea vârstei de 3 ani. Baza de calcul a acesteia se determină ca medie a veniturilor lunare din ultimele 10 luni anterioare datei naşterii copilului, din cele 12 luni din care s-a constituit stagiul de cotizare. Cuantumul indemnizației se stabileşte astfel:

[(Salariul de bază lunar + sporurile permanente lunare din ultimele 10 luni) /10]/numărul de zile lucrătoare din luna în care se acordă concediul x *85%* x *numărul de zile lucrătoare din concediu*

Persoanele care sunt îndreptățite să beneficieze de indemnizația pentru creşterea copilului pot beneficia, la cerere, de un stimulent[30] în cuantum lunar de 300 lei (RON) caz în care se suspendă plata indemnizației). Începând cu 1 ianuarie 2007, cuantumul stimulentului lunar va fi de 100 lei (RON).

Conform prevederilor contractului colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2011, salariații care renunță la concediul legal pentru îngrijirea copilului în vârstă de până la doi ani beneficiază de reducerea duratei normale a timpului de lucru cu 2 ore pe zi, fără să le fie afectate salariul de bază şi vechimea în muncă.

• **indemnizația pentru îngrijirea copilului bolnav** – se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat, acordându-se până când copilul bolnav împlineşte vârsta de 7 ani sau în cazul copilului cu handicap, pentru afecțiunile intercurente, până la vârsta de 18 ani. Durata de acordare a indemnizației este de 14 zile calendaristice pe an pentru un copil de către medicul de familie sau de cel mult 30 de zile calendaristice de către medicul curant din ambulatoriul de specialitate sau spital. Dacă copilul este diagnosticat cu boli infectocontagioase, neoplazii, este imobilizat în aparat gipsat sau este supus unor intervenții chirurgicale (când durata este stabilită de către medicul curant, iar pentru o perioadă ce depăşeşte 90 de zile nu este necesar avizul medicului expert al asigurărilor sociale). Cuantumul lunar al acesteia este de 85% din baza de calcul (dar nu poate fi mai mare decât 85% din salariul mediu net prognozat anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat[31]) suportată integral din bugetul FNUASS şi se determină astfel:

[(Salariul de bază lunar + sporurile permanente lunare din ultimele 6 luni) /6]/ numărul de zile lucrătoare din luna în care se acordă concediul x 85% x numărul de zile lucrătoare din concediu

30 OUG nr.44 din 14.06.2006 pentru modificarea şi completarea OUG nr.148 din 2005 privind susținerea familiei în vederea creşterii copilului şi a Legii nr.61 din 1993 privind alocația de stat pentru copii (M.O.nr.545 din 23.06.2006)

31 H.G. nr.1025 din 09.08.2006 publicată în M.O.nr.704 din 17.08.2006.

Conform prevederilor contractului colectiv de muncă unic la nivel național pe anii 2007-2011, femeile care au în îngrijire copii de până la 6 ani pot lucra cu 1/2 normă, dacă nu beneficiază de creşă sau cămin, fără a le fi afectate drepturile ce decurg din calitatea de salariat.

• **indemnizații pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacității de muncă** – acestea sunt:

- **Indemnizație pentru trecerea temporară în altă muncă** – se acordă salariaților care, la noul loc de muncă realizează un venit brut lunar inferior mediei veniturilor brute lunare pe ultimele 6 luni (cuantumul ei se determină identic cu cel aferentei reducerii timpului de muncă);
- **Rambursarea cheltuielilor** ocazionate de transportul de urgență sau de confecționarea unor dispozitive destinate să asigure recuperarea funcționalității organismului victimei accidentului de muncă - persoana juridică sau fizică care a suportat cheltuielile se adresează casei teritoriale de pensii în raza căreia s-a produs accidentul de muncă pentru recuperarea cheltuielilor;
- **Indemnizații pentru reabilitare profesională** – se acordă salariaților în vederea schimbării pregătirii sau reconversiei profesionale, deoarece firma îşi modifică radical obiectul de activitate derulat.

Toate indemnizațiile se suportă din bugetul asigurărilor sociale de stat.

• **ajutorul de deces** – suportându-se integral din bugetul asigurărilor sociale de stat, acesta se acordă în cazul decesului asiguratului sau al unui membru de familie aflat în întreținerea titularului. Cuantumul ajutorului de deces se stabileşte anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat şi nu poate fi mai mic decât valoarea salariului mediu brut pe economie, iar în cazul decesului unui alt membru de familie, indemnizația se înjumătățeşte. În principal, aceasta se acordă unei singure persoane (soțul/soția, părintele, copilul, tutorele, curatorul, moştenitorul sau o terță persoană care dovedeşte că a suportat cheltuielile de înmormântare). Pentru anul 2007 cuantumul se stabileşte în cazul:

- asiguratului sau pensionarului, la 1.270 lei;
- unui membru de familie al asiguratului sau pensionarului, la 635 lei.

• **alocația de stat pentru copii** - începand cu data de 1 ianuarie 2007, copiii în vârstă de până la 2 ani, respectiv 3 ani în cazul copiilor cu handicap, beneficiază de alocația de stat pentru copii în cuantumul legal[32].

Angajatorii pot încheia cu proprii salariați şi altfel de tipuri de contracte, cu excepția celor de muncă pe durată nedeterminată şi anume:

32 Ibidem

• pe durată determinată – pe o perioadă de maximum 18 luni (durată în care salariatul poate fi supus la o perioadă de probă variabilă în funcție de durata contractului)
• prin agent de muncă temporară – pe un termen ce nu poate fi mai mare de 12 luni, pentru una sau mai multe misiuni (salariatul poate fi supus unei perioade de probă variabile în funcție de durata contractului de muncă temporar)
• cu timp parțial - durata săptămânală de lucru pentru angajat nu poate fi mai mică de 10 ore
• munca la domiciliul – salariatul se bucură de toate drepturile recunoscute prin lege, angajatorul având obligația de a asigura transportul la şi de la domiciliul angajatului a materiilor prime şi materialelor folosite de acesta în procesul de producție, precum şi a produselor finite rezultate.

Determinarea venitului impozabil din salarii

Suma veniturilor realizate de către un angajat la fiecare loc de realizare al venitului reprezintă **venitul brut din salarii**. Pentru determinarea venitului impozabil din salarii, **din venitul brut se scad următoarele sume**:

• contribuțiile personalului la asigurările sociale (9,5%), la fondul de şomaj (1%), la asigurările sociale de sănătate (6,5%);

• deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1.000 RON inclusiv, astfel:

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 RON;
- pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere – 350 RON;
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere – 450 RON;
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere – 550 RON;
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere – 650 RON;

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1.001 RON şi 3.000 RON inclusiv, deducerile personale sunt degresive față de cele amintite anterior şi se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice[33]. Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 RON, precum şi pentru cei trimişi în misiune permanentă în străinătate nu se acordă deducerea personală.

- cotizația sindicală plătită pentru luna respectivă[34];
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu depăşească echivalentul în lei a 200 euro.

33 OMFP nr.1016 din 18.07.2005 publicat în M.O. nr. 668 din 27.07.2005.
34 Conform precizărilor art.57 din Codul Fiscal şi punctului 111 din Normele metodologice la Cod fiscal valabil de la 1 ianuarie 2007

Nu sunt considerate persoane aflate în întreținerea acelea care[35]:

- dețin terenuri agricole şi silvice în suprafață de peste 10.000 m² în zonele colinare şi de şes şi de peste 20.000 m² în zonele montane;
- obțin venituri din cultivarea şi din valorificarea florilor, legumelor şi zarzavaturilor în sere, în solarii special destinate acestor scopuri şi/sau în sistem irigat, din cultivarea şi din valorificarea arbuştilor, plantelor decorative şi ciupercilor, precum şi din exploatarea pepinierelor viticole şi pomicole, indiferent de suprafață.

Schematic, determinarea drepturilor salariale aferente angajaților se prezintă astfel:

1. Salariul de bază
2. Sporuri şi adaosuri
3. Indemnizații
4. Stimulente şi premii
5. Avantaje în natură
6. Indexări
7. Salariul brut (aferent timpul efectiv lucrat) = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6
8. Impozite salariale reținute direct din salariul brut (aferent timpului lucrat) **8.1. Contribuția personalului la asigurările sociale (salariul brut x 9,5%)** **8.2. Contribuția personalului la fondul de şomaj (salariul de încadrare x 1%)** **8.3. Contribuția personalului la asigurările sociale de sănptate (salariul brut x 6,5%)**
9. Deducerea personală + cotizația sindicală + contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupaționale
10. Venit impozabil = 7 – 8 – 9
11. Impozit pe veniturile din salarii (rând 10 x 16%)
12. Avansuri acordate personalului
13. Alte rețineri datorate terților
14. Total rețineri = 11 + 12 + 13
15. Rest de plată sau Salar net = 10 – 14 + 9

Fig.5.7. Determinarea drepturilor salariale aferente angajaților

Contribuabilul poate deduce din veniturile impozabile din salarii pentru anul 2008 obținute la funcția de bază, cheltuielile efectuate pentru economisire în sistem colectiv pentru domeniul locativ conform prevederilor OUG nr.99/2006 aprobată prin Legea nr.227/2007 în limita unei sume maxime egale cu 300 lei/an. Obligația acordării acestei deduceri revine organului fiscal competent.

Determinarea, plata şi declararea impozitului pe venitul din salarii

Veniturile în bani sau în natură primite de către persoanele fizice (sub formă de salarii, sporuri, indemnizații, premii, câştiguri din colaborări, onorarii) sunt supuse

35 Conform prevederilor Legii nr.317 din 14.07.2006 (publicată în M.O.nr.624 din 19.07.2006) pentru aprobarea OUG nr.33 din 19.04.2006 (publicată în M.O. nr.374 din 02.05.2006)

impozitului pe venitul din salarii. Cota de impozit de **16%** se aplică asupra bazei de calcul sau venitului impozabil, aşa după cum rezultă din tabelul anterior. Impozitul pe veniturile din salarii este reținut prin stopaj la sursă şi **este virat la buget până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri**. Contribuabilii pot dispune asupra destinației unei sume reprezentând până la 2% din impozitul stabilit, pentru **susținerea entităților nonprofit** care se înființează şi funcționează conform legii, **unităților de cult**, precum şi pentru **acordarea de burse private**, conform legii.

Contribuabilul poate **deduce** din veniturile impozabile din salarii aferente anului 2007 obținute la funcția de bază, **cheltuielile efectuate pentru economisire în sistem colectiv pentru domeniul locativ** potrivit prevederilor Legii nr.541/2002 cu modificările şi completările ulterioare, în limita unei sume maxime egale cu **300 RON** pe an. Obligația acordării acestei deduceri revine organului fiscal competent şi procedura de aplicare se stabileşte prin ordin al ministerului finanțelor publice.

Informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în **fişele fiscale**. Acestea se păstrează la angajator pe toată durata angajării personalului, iar o copie corespunzătoare se transmite organului fiscal competent, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat.

Aceleaşi informații referitoare la impozitele salariale sunt incluse şi în **"Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat"** care se depune lunar sau trimestrial la organul fiscal competent.

Contribuabilii care îşi desfăşoară activitatea în România şi care obțin venituri sub formă de **salarii din străinătate**, precum şi persoanele fizice române ce obțin venituri din salarii, ca urmare a **activității desfăşurate la misiunile diplomatice şi posturile consulare acreditate în România**, declară şi **plătesc impozitul lunar la bugetul de stat**, până la data de **25** inclusiv a lunii următoare celei pentru care s-a realizat venitul.

Contribuabilii care plătesc integral şi la termenele prevăzute de lege şi nu înregistrează obligații fiscale restante administrate de Ministerul Economiei şi Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală vor efectua plata obligațiilor fiscale, începând cu cele aferente lunii septembrie 2007, într-un cont unic prin utilizarea unui ordin de plată pentru trezoreria statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat şi a unui ordin de plată pentru trezoreria statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetelor asigurărilor sociale şi fondurilor speciale, conform metodologiei stabilită prin prevederile Ordinului MEF-ANAF nr.1294 din 10.09.2007, precum şi a Ordinului MEF-ANAF nr.1314 din 11.09.2007. Pentru marii contribuabili se aplică prevederile Ordinului MEF-ANAF nr.1199 din 14.09.2007.

Reforma pensiilor

Reforma pensiilor generează extinderea bazelor de pensii prin adăugarea a încă doi piloni sau surse de pensie (pe lângă cea publică de stat) numite pensii private.Astfel avem:

• **pilonul I:** pensia publică de stat - bazată pe solidaritatea între generații (legiferată de Legea nr.19 din 2000 cu modificările şi completările ulterioare), aceasta implică actualmente contribuția angajatului de 9,5% din venitul lunar, precum şi contribuția angajatorului de 19,75% din venitul lunar al angajatului;

• **pilonul II:** pensia privată obligatorie - considerată un tip de economisire forțată, aceasta este în fapt o contribuție individuală de 2% din venit pentru primii ani (începând cu 2008), procent care treptat va creşte la 6% (până în 2016) şi care se va scădea din actuala contribuție de 9,5%; contribuția la acest pilon este obligatorie pentru persoanele care vor avea vârsta sub 35 de ani în momentul adoptării legii (Legea nr.23 din 11 ianuarie 2007 pentru modificarea şi completarea Legii nr.411 din 2004 privind fondurile de pensii administrate privat) şi opțională pentru persoanele cu vârsta cuprinsă între 35 şi 45 de ani;

• **pilonul III:** pensia privată facultativă - constituie un sistem de economisire voluntară (legiferat de Legea nr.204 din 22 mai 2006 privind pensiile facultative) bazat pe o contribuție individuală (stabilită de cotizant, fără a depăşi 15% din salariul brut sau venitul asimilat acestuia) voluntară, opțională şi aplicabilă tuturor angajaților interesați, cu vârsta de până în 45 de ani (statul va asigura deducerea contribuției din impozitul pe venit al cotizantului, fără a depăşi echivalentul a 200 de euro într-un an fiscal, iar angajatorul poate contribui financiar cu sume egale cu cele achitate de cotizant, pentru care i se acordă dreptul la deducerea contribuției din impozitul pe profit, fără a depăşi echivalentul a 200 de euro pentru un angajat, anual); această pensie va putea fi încasată după ce participantul a împlinit vârsta de 60 de ani şi a achitat cel puțin 90 de contribuții lunare.

Noutatea reformei constă în faptul că noile fonduri de pensii sunt administrate de companii private. Acestea vor administra contribuțiile individuale ale participanților (angajați înscrişi în fond) în beneficiul direct al acestora. Aplicarea reformei se va realiza diferit pentru angajați, în funcție de grupa de vârstă din care fac parte. În plus, aceasta implică şi creşterea vârstei de pensionare a femeilor de la 57 de ani la 60 de ani, vârstă care va fi atinsă în 2014, prin adăugarea a câte 3 luni pe an, menținându-se diferența de 5 ani între vârsta de pensionare a bărbaților şi cea a femeilor.

Pentru persoanele cu vârsta peste 45 de ani şi pentru cele care, în 2008, vor avea vârsta cuprinsă între 35 şi 45 de ani şi nu vor opta pentru contribuția la un fond de pensii obligatorii, pensia pe care o vor primi va fi calculată astfel:

- valoarea pensiei se determină prin înmulțirea punctajului mediu anual (realizat de angajat în perioada de cotizare) cu valoarea punctului de pensie;
- punctajul mediu anual se determină prin împărțirea numărului de puncte (obținut prin însumarea punctajelor anuale realizate în perioada de cotizare) la numărul de ani corespunzători stagiului legal, complet de cotizare;
- punctajul anual se obține prin împărțirea la 12 a punctajului rezultat în anul respectiv, din însumarea numărului de puncte obținute în fiecare lună;
- numărul de puncte obținut în fiecare lună se calculează prin raportarea salariului brut individual, inclusiv sporurile şi adaosurile, la salariul mediu

brut lunar din luna respectivă, comunicat de Institutul Național de Statistică.

Pentru persoanele cu vărsta sub 35 de ani (în 2008) şi pentru cele cu vârsta între 35 şi 45 de ani care aleg să contribuie şi la un fond de pensii private obligatorii, pensia lor va fi formată din:

pensie publică de stat + pensie privată obligatorie

Dacă aceste persoane decid să participe şi la un fond de pensii privat facultativ, pensia lor va fi formată din:

pensie publică de stat + pensie privată obligatorie+ pensia privată facultativă

Dacă persoanele cu vârsta între 35 şi 45 de ani aleg să contribuie la un fond de pensii private obligatorii, opțiunea este definitivă, fără a mai exista posibilitatea de a abandona sistemul mixt şi de a reveni la pensia publică.

Formula de calcul a pensiilor private (PP) este următoarea:

PP = [(Total contribuții la fond privat + Capitalizare pe contribuție) - Costurile de administrare şi de depozitare a contribuției] / (Număr de ani de pensie + Costurile anuităților)

unde:

Total contribuții la fond privat = valoarea fondului individual de pensie (depinde de mărimea salariului şi vechimea în muncă)

Capitalizarea pe contribuție - este determinată de rentabilitatea fondului de pensii la care angajatul s-a înscris (se referă mai exact la profitabilitatea investițiilor financiare ce decurg din acestea)

Costurile de administrare şi de depozitare ale contribuției = comisioane de administrare şi alte taxe plătite de angajat

Număr ani de pensie - calculat în funcție de speranța medie de viață a femeilor la vârsta pensionării sau o speranță medie la viața standard la pensionare, care se va aplica atât la femei, cât şi la bărbați

Costurile anuităților = costurile generate de plata regulată a pensiei private individuale pe durata anilor de pensie. Legea anuităților va fi adoptată în termen de 3 ani de la intrarea în vigoare a Legii pensiilor obligatorii administrate privat.

CONTURI UTILIZATE

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu bugetul de asigurări şi protecție socială se efectuează cu ajutorul conturilor de gradul I din grupa **43 "Asigurări sociale, protecție socială şi conturi asimilate"** şi din grupa **44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate" şi anume:**

- **431 "Asigurări sociale"** – care se desfăşoară pe următoarele conturi de gradul II:

- **4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"**
- **4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"**
- **4313 "Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate"**
- **4314 "Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate"**

• **437 "Ajutor de şomaj"** – care se desfăşoară pe următoarele conturi de gradul II:

- **4371 "Contribuția unității la fondul de şomaj"**
- **4372 "Contribuția personalului la fondul de şomaj"**

• **438 "Alte datorii şi creanțe sociale"** - care se desfăşoară pe următoarele conturi de gradul II:

- **4381 "Alte datorii sociale"**
- **4382 "Alte creanțe sociale"**

• **444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"**

Contul 4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către unitate la asigurările sociale. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv

Se creditează cu contribuția datorată de către unitate la asigurările sociale.

Se debitează cu sumele plătite către bugetul asigurărilor sociale, precum şi cu sumele datorate personalului suportate din bugetul asigurărilor sociale.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către unitate la asigurările sociale.

Observație: Dacă contribuția datorată de către unitate la asigurările sociale este inferioară sumelor datorate angajaților, diferența urmează a se recupera de la acest buget, soldul contului 4311 este temporar debitor, caz în care contul va funcționa ca şi un cont bufuncțional.

Contul 4312 "Contribuția personalului la asigurările sociale"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către personal la asigurările sociale. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Se creditează cu contribuția datorată de către personal la asigurările sociale.

Se debitează cu sumele plătite către bugetul asigurărilor sociale.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către personal la asigurările sociale.

Contul 4313 "Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către unitate la asigurările sociale de sănătate. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv

Se creditează cu contribuția datorată de către unitate la asigurările sociale de sănătate.

Se debitează cu sumele plătite către bugetul asigurărilor sociale de sănătate.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către unitate la asigurările sociale de sănătate.

Contul 4314 "Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către personal la asigurările sociale de sănătate. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, dar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu contribuția datorată de către personal la asigurările sociale de sănătate.
Se debitează cu sumele plătite către bugetul asigurărilor sociale de sănătate.
Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către personal la asigurările sociale de sănătate.

Contul 4371 "Contribuția unității la fondul de şomaj"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către unitate la fondul de şomaj. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv
Se creditează cu contribuția datorată de către unitate la fondul de şomaj.
Se debitează cu sumele plătite către fondul de şomaj.
Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către unitate la fondul de şomaj.

Contul 4372 "Contribuția personalului la fondul de şomaj"

Este utilizat pentru evidența contribuțiilor datorate de către personal la fondul de şomaj. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv
Se creditează cu contribuția datorată de către personal la fondul de şomaj.
Se debitează cu sumele plătite către fondul de şomaj.
Soldul creditor reprezintă sumele datorate de către personal la fondul de şomaj.

Contul 4381 "Alte datorii sociale"

Este utilizat pentru evidența altor datorii sociale în legătură cu personalul. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv
Se creditează cu sumele reprezentând ajutoare materiale achitate în plus personalului.
Se debitează cu sumele plătite către asigurările sociale.
Soldul creditor reprezintă alte datorii sociale.

Contul 4382 "Alte creanțe sociale"

Este utilizat pentru evidența altor creanțe sociale. După conținutul economic este un cont de creanțe, iar după funcția contabilă este un cont de activ
Se debitează cu sumele cuvenite angajaților sub formă de ajutoare materiale, care urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.
Se creditează cu sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale.
Soldul debitor reprezintă alte creanțe sociale.

Contul 444 "Impozitul pe veniturile de natura salariilor"
Este utilizat pentru evidența impozitului pe veniturile salariale. După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.
Se creditează cu impozitul pe veniturile salariale datorat.
Se debitează cu impozitul plătit către buget.
Soldul creditor reprezintă impozitul pe veniturile salariale datorat.

Pentru înregistrarea operațiilor referitoare la salarii, asigurări şi protecție socială se folosesc şi alte conturi specifice şi anume:
- **6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"**
- **6452 "Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"**
- **6453 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"**
- **6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială"**

Toate conturile mfuncționează după regula conturilor de activ, dar explicațiile detaliate asupra acestora se vor da la capitolul specific de cheltuieli.

5.5.3. Contabilitatea sintetică a principalelor operațiuni privind decontările salariale şi sociale

STUDIU DE CAZ GENERAL

Se întocmeşte statul de salarii al unei firme, cunoscând următoarele:

- salariul brut de încadrare include sporurile (de noapte, de condiții periculoase etc.) acordate personalului;
- în condițiile a 21 de zile lucrătoare în lună, numărul de ore corespunzător este de 170;
- primul salariat are în întreținere 1 copil (deducerea de bază este de 350 RON);
- ultimul salariat are în întreținere soțul invalid de gradul I şi o bunică (deducerea de bază este de 450 RON ;)
- avansul este de 40% din salariul de încadrare, salariații au la această entitate funcția de bază;
- angajații nu au alte rețineri (rate, chirii, garanții etc.);
- contractele şi cărțile de muncă ale angajaților se păstrează la Camera de Muncă.

În aceste condiții, statul de salarii cuprinde următoarele date:

Nume şi prenume	Salar brut încadrare	Nr.ore lucrate în lună	Salar brut de încadrare aferent timpului efectiv lucrat	CAS 9,5%	Fond şomaj 1%	CASS 6,5%
0	1	2	3	4 = 3 x 9,5%	5 = 1 x 1%	6 = 3 x 6,5%
1. Man Dana	400	170	400	38	4	26
2. Pop Ioana	580	180	614	58	6	40
3. Rus Ana	620	154	562	53	6	37
TOTAL	1.600		1.576	149	16	103

Deducere personală	Salariul impozabil	Impozit pe veniturile din salarii	Avans	Rest de plată	Semnătura
7	8=3–(4+5+6+7)	9= 8 x16%	10	11 = 8 -9-10 +7	12
350	18	-	160	172	
250	260	42	232	236	
450	16	3	248	215	
1.050	258	45	640	623	

Impozitele patronale pentru aceşti angajați sunt următoarele:

- contribuția 19,50% CAS: 1.576 lei x 19,50% = 307 lei
- contribuție 0,85% concedii şi indemnizații: 1.576 lei x 0,85% = 13 lei
- contribuția 2,00% fond şomaj: 1.576 lei x 2,00 % = 32 lei
- contribuția 0,25% fond de garantare pentru plata creanțelor salariale: 1.576 lei x 0,25 % = 4 lei
- contribuția 6,00% CASS: 1.576 lei x 6,00 % = 95 lei
- contribuția 0,55% FAAMBP[36]: 1.576 lei x 0,55 % = 9 lei
- contribuția 0,75% comision ITM: 1.576 lei x 0,75 % = 12 lei

Pe baza datelor de mai sus se vor face înregistrările contabile corespunzătoare.
În luna următoare se achită impozitele reținute pe destinații şi se plătesc salariile nete.

36 FAAMBP = fond asigurare accidente de muncă şi boli profesionale, stabilit în funcție de cod CAEN firmă şi clasa de risc

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea cheltuielilor salariale privind salariile brute aferente timpului lucrat cuvenite personalului:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului”**	**=**	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**1.576**

2) Înregistrarea reținerilor din salariile brute aferente timpului lucrat cuvenite personalului:

421 **„Personal – salarii datorate”**	**=**	**%**	**953**
		4312 **„Contribuția personalului la asigurările sociale”**	**149**
		4372 **„Contribuția personalului la ajutorul de şomaj”**	**16**
		4314 **„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate”**	**103**
		444 **„Impozitul pe veniturile de natura salariilor”**	**45**
		425 **„Avansuri acordate personalului”**	**640**

3) Înregistrarea cheltuielilor firmei cu impozitele patronale:

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**=**	**4311.01** **„Contribuția unității la asigurările sociale”• analitic 19,50%**	**307**
6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”	**=**	**4311.02** **„Contribuția unității la asigurările sociale”• analitic 0,85%**	**13**
6452 **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**=**	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**32**
6458 **„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”**	**=**	**4381** **„Alte datorii sociale”**	**4**
6453 **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**=**	**4313** **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**95**

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**=**	**447.01** **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,55% FAAMBP**	**9**
635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**=**	**447.02** **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,75% comision ITM**	**12**

4) Înregistrarea achitării în luna următoare a impozitelor reținute pe destinații:

%	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**785**
4311.01 **„Contribuția unității la asigurările sociale” – analitic 19,50%**			**307**
4311.02 **„Contribuția unității la asigurările sociale” – analitic 0,85%**			**13**
4312 **„Contribuția personalului la asigurările sociale”**			**149**
4313 **„Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate”**			**95**
4314 **„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate”**			**103**
4371 **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**			**32**
4372 **„Contribuția personalului la ajutorul de şomaj”**			**16**
4381 **„Alte datorii sociale”**			**4**
444 **Impozitul pe veniturile de natura salariilor”**			**45**
447.01 **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,55% FAAMBP**			**9**
447.02 **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,75% comision ITM**			**12**

5) Achitarea salariilor nete în numerar:

421 **„Personal – salarii datorate”**	**=**	**5311** **„Casa în lei”**	**623**

5.5.4. Cazuri particulare privind decontările salariale şi sociale

5.5.4.1. Determinarea şi înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaților în funcție de sporul de vechime al acestora

Se determină sporul de vechime în muncă pentru angajații unei firme, dacă se cunosc următoarele date din grila de calcul:

- între 3 şi 5 ani vechime: 5% din salariul de bază;
- între 5 şi 10 ani vechime: 10% din salariul de bază;
- între 10 şi 15 ani vechime: 15% din salariul de bază;
- între 15 şi 20 ani vechime: 20% din salariul de bază;
- peste 20 ani vechime: 25% din salariul de bază;

Salariul de bază (lei)	Vechime în muncă (ani)	Spor de vechime (lei)	Salariul brut (lei)
400	2	-	400,0
550	4	27,5	577,5
830	8	83,0	913,0
Total			**1.890,5**

1) Înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaților în valoare totală de 1.890,5 lei:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului”**	**=**	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**1.890,5**

5.5.4.2. Determinarea şi înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaților în funcție de timpul de muncă efectiv depus de aceştia

Se determină şi se înregistrează cheltuielile cu salariile brute aferente timpului efectiv lucrat, dacă se cunosc următoarele date:

Salariul de încadrare (lei)	Timpul de lucru precizat în contractul de muncă	Timpul de lucru efectiv depus conform fişei de pontaj	Salariul brut aferent timpului efectiv lucrat (lei)
400	170 ore/lună	172 ore/lună	405
550	170 ore/lună	120 ore/lună	388
Total			793

REZOLVARE

1) Înregistrarea cheltuielilor cu salariile brute ale angajaților pe baza datelor incluse în tabelul de mai sus:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului"**	=	**421** **„Personal – salarii datorate"**	**793**

5.5.4.3. Determinarea şi înregistrarea salariului net datorat angajaților, în condițiile existenței unor popriri/rețineri pentru aceştia

Luând în considerare datele prezentate în studiu de caz general, presupunem că cele 3 persoane angajate ale firmei au următoarele rețineri (care diminuează restul de plată ce trebuie achitat angajaților):

Nr. crt.	Nume şi prenume angajat	Rest de plată (lei)	Rate mobilă (lei)	Chirii reținute (lei)	Salar net de achitat (lei)
1	Man Dana	172	-	50	122
2	Pop Ioana	236	100	36	100
3	Rus Ana	215	75	-	140
	Total	623	175	86	362

1) Înregistrarea reținerilor realizate din drepturile salariale cuvenite personalului:

421 **„Personal – salarii datorate"**	=	**427** **„Rețineri din salarii datorate terților"**	**261**

5.5.4.4. Determinarea şi înregistrarea salariilor neridicate de către un angajat al firmei

Un angajat al firmei nu-şi ridică la termen chenzina a II-a în sumă de 400 lei.

1) Înregistrarea drepturilor de personal neridicate în termenul legal:

421 **„Personal – salarii datorate”**	=	**426** **„Drepturi de personal neridicate”**	**400**

VARIANTA I:

2) Achitarea ulterioară a salariului către angajat:

426 **„Drepturi de personal neridicate”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**400**

VARIANTA II:

2) Prescrierea salariului neridicat de către angajat:

426 **„Drepturi de personal neridicate”**	=	**7588** **„Alte venituri din exploatare”**	**400**

5.5.4.5. Determinarea şi înregistrarea avantajelor în natură acordate salariaţilor

O întreprindere producătoare de confecţii acordă salariatelor avantaje în natură reprezentând produse finite (confecţii) la preţul de vânzare de 3.000 lei plus19% TVA, preţul de înregistrare în contabilitate al acestora fiind de 2.000 lei.

1) Înregistrarea cheltuielilor salariale privind avantajele în natură cuvenite salariatelor:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**3.000**

2) Diminuarea datoriilor salariale cu avantajele acordate salariaţilor în natură:

421 **„Personal – salarii datorate”**	=	**701** **„Venituri din vânzarea produselor finite “**	**3.000**

3) Înregistrarea TVA-ului aferentă produselor finite acordate ca avantaje în natură inclusă în cheltuielile nedeductibile fiscal, dacă valoarea avantajelor nu a fost impozitată prin reţinere la sursă:

635 **„Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vârsăminte asimilate”**	=	**4427** **„TVA colectată “**	**570**

4) Descărcarea gestiunii de produse acordate ca avantaje în natură:

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**2.000**

5.5.4.6. Înregistrarea chiriei datorate de un salariat pentru spațiul dezafectat din firmă

Un salariat a închiriat un spațiu dezafectat din întreprinderea în care lucrează, plătind o chirie lunară de 500 lei plus 19% TVA.

1) Înregistrarea creanței privind chiria de încasat:

4282 **„Alte creanțe în legătură cu personalul”**	=	**%** **704** **“Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”** **4427** **„TVA colectată”**	**595** **500** **95**

VARIANTA I:
2) Încasarea în numerar a creanței:

5311 **„Casa în lei”**	=	**4282** **„Alte creanțe în legătură cu personalul”**	**595**

VARIANTA II:
2) Reținerea creanței pe statul de plată:

421 **„Personal-salarii datorate”**	=	**4282** **„Alte creanțe în legătură cu personalul”**	**595**

5.5.4.7. Determinarea şi înregistrarea concediilor de odihnă neefectuate într-un exercițiu financiar şi acordate în următorul

La finele exercițiului financiar N se înregistrează indemnizații pentru concedii de odihnă neefectuate în sumă de 2.000 lei. Impozitele patronale aferente acestora sunt:

- contribuția de 19,50% la asigurările sociale: 2.000 lei x 19,50 % = 390 lei
- contribuția de 0,85% concedii şi indemnizații: 2.000 lei x 0,85 % = 17 lei
- contribuția de 2,00 % la fondul de şomaj: 2.000 lei x 2,00 % = 40 lei
- contribuția de 0,25% fond garantare creanțe salariale 2.000 lei x 0,25 % = 5 lei

- contribuția de 6,00% la asigurările sociale de sănătate: 2.000 lei x 6,00 % =120 lei
- contribuția de 1,50% la FAAMBP: 2.000 lei x 1,50 % = 30 lei
- contribuția de 0,75% comision ITM: 2.000 lei x 0,75 % = 15 lei

În exercițiul financiar N+1 indemnizațiile şi contribuțiile se includ în statul de salarii al lunii în care se plătesc.

ÎNREGISTRĂRI ÎN EXERCIȚIUL FINANCIAR "N":

1) Înregistrarea indemnizațiilor pentru concediile de odihnă neefectuate:

641 „Cheltuielile cu salariile personalului"	=	**4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"**	**2.000**

2) Înregistrarea impozitelor patronale datorate:

6451 „Contribuția unității la asigurările sociale"	=	**4381.01 „Alte datorii sociale" - analitic 19,50% CAS**	**390**
6451 „Contribuția unității la asigurările sociale"	=	**4381.02 „Alte datorii sociale" - analitic 0,85% concedii şi indemnizații.**	**17**
6452 „Contribuția unității la fondul de şomaj"	=	**4381.03 „Alte datorii sociale" - analitic 2% fond şomaj**	**40**
6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială"	=	**4381.04 „Alte datorii sociale" – analitic 0,25% fond garantare creanțe salariale**	**5**
6453 „Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate"	=	**4381.05 „Alte datorii sociale" -analitic 6% CASS**	**120**
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4381.06 „Alte datorii sociale" - analitic 1,50% FAAMBP**	**30**
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4381.07 „Alte datorii sociale" - analitic 0,75% comision ITM**	**15**

Înregistrări în exercițiul financiar "N+1":

1) Înregistrarea includerii indemnizațiilor în statul de plată din luna în care se plătesc:

4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”	=	**421 „Personal – salarii datorate”**	**2.000**

2) Includerea contribuțiilor aferente indemnizațiilor în obligațiile lunii curente:

4381.01 „Alte datorii sociale” - analitic 19,50% CAS	=	**4311.01 „Contribuția unității la asigurările sociale” - analitic 19,50%**	**390**
4381.02 „Alte datorii sociale” - analitic 0,85% concedii şi indemn.	=	**4311.02 „Contribuția unității la asigurările sociale” - analitic 0,85%**	**17**
4381.03 „Alte datorii sociale” - analitic 2,0% fond şomaj	=	**4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**40**
4381.05 „Alte datorii sociale” - analitic 6% CASS	=	**4313 „Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**120**
4381.06 „Alte datorii sociale” - analitic 1,50% FAAMBP	=	**447.01 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 1,50%FAAMBP**	**30**
4381.07 „Alte datorii sociale” - analitic 0,75% comision ITM	=	**447.02 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,75% comision ITM**	**15**

5.5.4.8. Determinarea, înregistrarea şi achitarea indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă

Se întocmeşte statul de plată pentru o salariată care, în luna ianuarie 2007 are:
- 17 zile lucrate şi
- 5 zile de concediu de incapacitate temporară de muncă (concediu medical) calculat pentru suma de 66 lei astfel:

Luna	Nr.de zile lucrătoare din lună	Salariul brut aferent timpului efectiv lucrat
• luna iulie 2006	**21**	**500**
• luna august 2006	**23**	**500**
• luna septembrie 2006	**21**	**500**
• luna octombrie 2006	**22**	**500**
• luna noiembrie 2006	**22**	**500**
• luna decembrie 2006	**18**	**500**
TOTAL	**127**	**3.000**

Salariul mediu brut pe ultimele 6 luni este de: 3.000 lei / 127 zile = 23,62 lei

Salariul brut aferent celor 5 zile de concediu medical este de: 23,62 lei x 5 zile x 75% = 89 lei care va fi suportat de către firmă.

Salariul brut aferent timpului lucrat (17 zile din cele 22 lucrătoare din lună) este următorul:

500 lei / 22 zile x 17 zile = 386 lei

Salariata în cauză nu are persoane în întreținere, iar statul de plată conține următoarele date:

Nume şi prenume	Salar brut de încadrare	Salar brut aferent timpului lucrat	Indemnizație de concediu de boală	Total salar brut	9,5% CAS	1% fond şomaj	6,5% CASS
0	1	2	3	4 =2+3	5*	6** = 4 x 1%	7 = 2 x 6,5%
Pop Irina	500	386	89	475	45	5	25

Deducere personală	Salar impozabil	Impozit pe venituri din salarii	Rest de plată	Semnătura
8	9 = 4 – (5+6+7+8)	10= 9 x 16%	11 = 9-10+8 sau 11= 4 -(5+6+7)-10	12
250	150	24	376	

* Contribuția de 9,5% CAS se calculează astfel:
- pentru cele 17 zile lucrate: 386 lei x 9,5% = 36,67 lei ≈ 37 lei
- pentru cele 5 zile concediu medical[38]:

(390 lei x 5zile)/22zile x 9,5% = 8,42 lei ≈ 8 lei

Total 45,09 lei ≈ 45 lei

**Contribuție de 1% fond şomaj se calculează astfel:
- pentru cele 17 zile lucrate: 386 lei x1 % = 3,86 lei ≈ 4 lei
- pentru cele 5 zile concediu medical: 89 lei x 1 % = 0,89 lei ≈ 1 leu

Total 4,75 lei ≈ 5 lei

Impozitele patronale se calculează astfel:
- contribuția de 19,50% CAS: 386 lei x 19,50 % = 75 lei
- contribuție de 0,85% concedii şi indemnizații 475 lei x 0,85% = 4 lei
- contribuția de 2,00% fond şomaj: 475 lei x 2,00 % = 10 lei
- contribuția de 0,25% fond garantare creanțe salariale 475 lei x 0,25 % = 1 lei
- contribuția de 6,00% CASS: 475 lei x 6,00 % = 29 lei

37 6,5% CASS nu se datorează la indemnizația de concediu de boală, iar 7% CASS se datorează doar indemnizația de concediu de boală suportat de către firmă – conform art.5 din Ordin nr.1 din 12.01.2006 pentru reglementările unor măsuri financiar-fiscale în domeniul asigurărilor sociale (M.O.nr.57 din 20.01.2006), precum şi art.91 din Ordin nr.60 din 27.01.2006 actualizat pentru aprobarea Normelor de aplicarea a prevederilor OUG nr.158 din 2005 privind concedii şi indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

38 Conform prevederilor art.45 alin.(2) din OUG nr.158 din 17.11.2005 (M.O.nr.1074 din 29.11.2005)

- contribuția 1,007% FAAMBP[39]: - lei
- contribuția 0,75% comision ITM: 475 lei x 0,75% = 4 lei

În luna următoare se achită impozitele salariale aferente şi se plăteşte indemnizația netă.

1) Înregistrarea cheltuielilor cu salariul brut aferent zilelor lucrate şi cheltuielilor cu indemnizației aferentă concediului medical suportată de entitate:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului"**	=	**421** **„Personal – salarii datorate"**	**386**
6458 **„Alte ch.pr.asig.prot.soc."**	=	**423** **„Personal – ajut.materiale dat."**	**89**

2) Înregistrarea impozitelor salariale reținute direct din salariul brut şi din indemnizația de concediu medical:

421 **„Personal – salarii datorate"**	=	**4312** **„Contribuția personalului la asigurările sociale"**	**37**
421 **„Personal – salarii datorate"**	=	**%**	**40**
		4372 **„Contribuția personalului la ajutorul de şomaj"**	**4**
		4314 **„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate"**	**25**
		444 **„Impozitul pe veniturile de natura salariilor"**	**11**
423 **„Personal – ajutoare materiale datorate"**	=	**%**	**22**
		4312 **„Contribuția personalului la asigurările sociale"**	**8**
		4372 **„Contribuția personalului la ajutorul de şomaj"**	**1**
		444 **„Impozitul pe veniturile de natura salariilor"**	**13**

39 FAAMBP = fond asigurare accidente de muncă şi boli profesionale, stabilit în funcție de cod CAEN firmă şi clasa de risc.

3) Înregistrarea impozitelor patronale:

6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	**4311.01 „Contribuția unității la asigurările sociale”• analitic 19,50%**	**75**
6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	**4311.02 „Contribuția unității la asigurările sociale”• analitic 0,85%**	**4**
6452 „Contribuția unității la fondul de şomaj”	=	**4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**10**
6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”	=	**438 „Alte datorii sociale”**	**1**
6453 „Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”	=	**4313 „Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**29**
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**447.02 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,75% comision ITM**	**4**

4) Achitarea prin bancă a impozitelor salariale şi patronale, concomitent cu achitarea în numerar a restului de plată:

%	=	5121	222
4311.01 „Contribuția unității la asig.sociale" – analitic 19,50%		**„Conturi la bănci în lei"**	**75**
4311.02 „Contribuția unității la asig.sociale" – analitic 0,85%			**4**
4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"			**45**
4313 „Contribuția angajatorului la asig. sociale de sănătate"			**29**
4314 „Contribuția personalului la asig.sociale de sănătate"			**25**
4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj"			**10**
4372 „Contribuția personalului la ajutorul de şomaj"			**5**
4381 „Alte datorii sociale"			**1**
444 „Impozitul pe veniturile de natura salariilor"			**24**
447.02 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" – analitic 0,75% comision ITM			**4**
421 „Personal – salarii datorate"	**=**	**5311 „Casa în lei"**	**309**
423 „Personal – ajutoare materiale datorate"	**=**	**5311 „Casa în lei"**	**67**

5.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

5.6.1. Structura generală a datoriilor şi creanțelor bugetare

Derularea activităților economice a firmelor generează datorii şi creanțe față de bugetul statului şi față de alte organisme publice.

Datoriile fiscale se concretizează în impozite, taxe şi contribuții. Acestea se pot clasifica după cum urmează:

- **impozite directe**, suportate direct de către plătitori şi anume:
    - impozitul pe profit;
    - impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
    - impozitul pe veniturile de natura salariilor;
    - impozitul pe dividende;
    - impozite şi taxe locale: impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe venitul agricol, taxa pentru mijloacele de transport, taxa pentru utilizarea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizațiilor, impozitul pe spectacole, taxa hotelieră etc.;
    - fondurile speciale: fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic, pentru produse petroliere, fondul de protejare a asiguraților, fondul de protecție a victimelor, fondul cinematografic național, fondul special al drumurilor publice, fondul cultural național etc.
- **impozite indirecte**, incluse în prețurile bunurilor şi tarifele serviciilor şi anume:
    - taxa pe valoarea adăugată;
    - accize;
    - taxe vamale;
    - taxe pentru jocuri de noroc;
    - taxe pentru eliberarea de licențe, autorizații de funcționare etc.

Creanțele fiscale care apar în urma relațiilor cu bugetul statului se concretizează şi în subvenții de primit şi vărsăminte virate în plus.

5.6.2. Contabilitatea impozitului pe profit/venit

5.6.2.1. Agenții economici plătitori de impozit pe profit

Contribuabilii plătitori de impozit pe profit sunt:

- persoanele juridice române;
- persoanele juridice străine care desfăşoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România;
- persoanele juridice străine şi persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică;

- persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât şi în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține şi se varsă de către persoana juridică română.

5.6.2.2. Agenții economici neplătitori de impozit pe profit

Această categorie cuprinde:

• trezoreria statului şi instituțiile publice;

• persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;

• fundațiile române;

• cultele religioase[40], pentru veniturile obținute din producerea şi valorificarea obiectelor şi produselor necesare activității de cult, potrivit legii, veniturile obținute din chirii, alte venituri obținute din activități economic, venituri din despăgubiri în formă bănească, obținute ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea drepturilor de proprietate, cu condiția ca numele respective să fie utilizate, în anul curent şi/sau în anii următori pentru întreținerea şi funcționarea unităților de cult, pentru lucrări de construcție, de reparație şi de consolidare a lăcaşurilor de cult şi a clădirilor ecleziatice, pentru învățământ, pentru furnizarea în nume propriu şi/sau în parteneriat de servicii sociale acreditate conform legii, pentru acțiuni specifice şi alte activități nonprofit ale cultelor religioase, postrivit Legii nr. 489din 2006 privind libertatea religioasă şi regimul general al cultelor.;

• instituțiile de învățământ particular acreditate, precum şi cele autorizate, pentru veniturile utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit Legii învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările şi completările ulterioare şi Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 174/2001 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea finanțării învățământului superior, cu modificările ulterioare;

• asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice şi asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, potrivit Legii locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, pentru veniturile obținute din activități economice şi care sunt sau urmează a fi utilizate pentru îmbunătățirea utilităților şi a eficienței clădirii, pentru întreținerea şi repararea proprietății comune;

• Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii;

40 Conform prevederilor art.6 din OUG nr.106 din 04.10.2007 pentru modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind codul fiscal (M. O. nr.703 din 18.10.2007)

- Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii;
- Banca Națională a României;
- Fondul de garantare a pensiilor private[41]

• sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următoori, pentru realizarea scopului şi obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statului, după caz;

• veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;

• sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice.

Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale şi organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru anumite tipuri de venituri stabilite conform legii[42], precum şi pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 EURO, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite.

5.6.2.3. Stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit

Diferența dintre veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora în cadrul unui an fiscal reprezintă *rezultatul contabil brut.* Acesta se poate concretiza în *profit contabil brut*, ceea ce evidențiază depăşirea volumului cheltuielilor de cel al veniturilor sau se poate materializa într-o *pierdere contabilă brută* în situația inversă (adică volumul veniturilor este depăşit de cel al cheltuielilor).

Rezultatul contabil brut corectat cu cheltuielile nedeductibile fiscal şi cu venituri neimpozabile permite determinarea rezultatului impozabil (fiscal) sau a bazei impozabile (asieta) pentru impozitul pe profit. Deci :

Rezultatul impozabil= Rezultatul contabil + Cheltuielile nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile

Cheltuielile nedeductibile la determinarea impozitului pe profit sunt :

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum şi impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile şi cheltuielile cu

41 Conform prevederilor Legii nr.317 din 14.07.2006 (M.O.nr.624 din 19.07.2006) pentru aprobarea OUG nr.33 din 19.04.2006

42 OUG nr.33 din 19.04.2006 (M.O. nr.374 din 02.05.2006) şi OUG nr.106 din 04.10.2007 (M. O. nr.,703 din 18.10.2007)

impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice şi juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România;

• dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările şi penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale (cu excepția majorărilor a căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri);

• cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor legale (cu excepția stocurilor şi imobilizărilor corporale amortizabile distruse în urma calamităților naturale sau alte cauze de forță majoră);

• cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

• cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

• cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

• cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

• cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum şi de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora;

• cheltuielile înregistrate de contribuabil reprezentând diferențe de valoare aferente acțiunilor proprii dobândite şi anulate anterior dobândirii conform prevederilor Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

• cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acoredat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum şi veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;[43]

43 Conform prevederilor OUG nr.106 din 04.10.2007 (M.O.nr.703 din 18.10.2007)

• cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor imobilizărilor corporale, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări se înregistrează o descreştere a valorii acestora;

• cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

• cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;

• alte cheltuieli salariale şi/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția celor prevăzute de prevederile legale;

• cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfăşurării activității proprii şi pentru care nu sunt încheiate contracte;

• cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfăşurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

• pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu neîncasate, pentru partea neacoperită de ajustare sau în alte situații. În această situație, contribuabilii, care scot în evidență clienții neîncasați, sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;

• cheltuielile de sponsorizare şi/sau mecenat, precum şi cheltuielile privind bursele private acordate potrivit legii. Acestea nu sunt considerate speze, deoarecere ele scad impozitul pe profit datorat sumelor aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ 2 **condiții** :

- sunt în limita a 3 ‰ din cifra de afaceri ;
- nu depăşesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat;

În limitele de mai sus se încadrează şi cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației şi de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecilor, schimburilor de specialişti, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.

• cheltuielile înregistrate în contabilitate , care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului preşedintelui ANAF;

• cheltuielile[44] cu taxele şi cotizaţiile către organizaţiile neguvernamentale sau asociaţiile profesionale care au legătură cu activitatea desfăşurată de contribuabil şi care depăşesc echivalentul a 4.000 EURO anual.

Alături de cheltuielile menţionate anterior care nu sunt deductibile fiscal, coexistă cheltuieli a căror deductibilitate este limitată[45] şi anume:

• cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2 % aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit;
• suma cheltuielilor cu indemnizaţia de deplasare acordată salariaţilor pentru deplasări în România şi în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituţiile publice;
• cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2 %, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. Intră sub incidenţa acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naştere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile şi protezele, precum şi cheltuielile pentru funcţionarea corespunzătoare a unor activităţi sau unităţi aflate în administrarea contribuabililor: grădiniţe, creşe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale şi ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamilişti, precum şi pentru şcolile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse şi cheltuielile reprezentând: tichete de creşă acordate de angajator, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaţilor, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestaţiilor pentru tratament şi odihnă, inclusiv transportul pentru salariaţii proprii şi pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariaţii care au suferit pierderi în gospodărie şi contribuţia la fondurile de intervenţie ale asociaţiei profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din şcoli şi centre de plasament;
• perisabilităţile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administraţiei centrale, împreună cu instituţiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice;
• cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii ;
• cheltuielile cu provizioane şi rezerve, în limita legală prevăzută;
• cheltuielile cu dobânda şi diferenţele de curs valutar, în limita legală prevăzută[46];
• amortizarea, în limita legală prevăzută[47];

44 Conform prevederilor Codului fiscal valabil de la 1 ianurie 2007 şi a Normelor metodologice ale acestuia

45 Ibidem.

46 Cheltuielile cu dobânzile şi pierderile din diferenţe de curs valutar aferente împrumuturilor obţinute de la instituţii financiare nebancare, precum şi a celor obţinute în baza obligaţiunilor admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, sunt deductibile fără a fi condiţionate de nivelul gradului de îndatorare. În prezent, conform prevederilor HG nr.213 din 285.02.2007 (publicată în M.O.nr.153 din 02.03.2007), pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2007, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 7%.

47 Deductibilitatea valorii rămase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, nu mai este condiţionată de valorificarea prin unităţi de specializare sau prin licitaţie.

• cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele facultative de pensii ocupaționale, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 EURO într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
• cheltuielile cu primele de asigurare voluntare de sănătate, în limita reprezentând echivalentul în lei a 200 EURO într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
• cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea şi repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10 %. Diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriaşi/locatari;
• cheltuielile de funcționare, întreținere şi reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită şi în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;
• cheltuielile de funcționare, întreținere şi reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere şi de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.

Limitele cheltuielilor deductibile se aplică trimestrial sau anual (în cazul contribuabililor care au obligația de a plăti impozitul pe profit anual).
Începând cu anul 2007, la calculul impozitului pe profit se iau în considerare ca şi cheltuieli cheltuieli deductibile, indiferent dacă firma în cauză obține sau nu profit, spezele efectuate cu transportul şi cazarea angajaților şi administratorilor pentru deplasările în interes de serviciu[48]. Totodată s-au abrogat (începând cu anul 2007) normele privind modul de determinare a profitului care condiționeză deductibilitatea cheltuielilor de marketing[49]. Astfel, aceste cheltuieli sunt deductibile, indiferent dacă firma obține sau nu profit.

Din categoria cheltuielilor deductibile fiscal fac parte şi sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5 % din profilul brut contabil anual până ce acesta va atinge 20 % din capitalul social depus efectiv.

Provizioanele asupra clienților sunt deductibile în procent de 100%[50] dacă:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
- creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a insolvenței, pe baza hotărârii judecătoreşti prin care se atestă această situație;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului;
- au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

48 Conform prevederilor art. 21 alin. 2 lit. e din Codul fiscal.
49 Conform prevederilor art. 31-32, Titlul II din Norme la Codul fiscal.
50 Conform prevederilor art. 22, din Codul fiscal.

Veniturile neimpozabile care diminuează rezultatul fiscal sunt[51] :

- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum şi diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare şi investiții deținute ca imobilizări. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum şi la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum şi veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
- veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative.

După data aderării României la UE următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

- dividende primite de o persoană juridică română (inclusiv cele primite de la o persoană juridică română prin intermediul sediului său permanent situat într-un stat membru), societate-mamă, de o filială a sa situată într-un stat membru, dacă persoana juridică română întruneşte condițiile legale (plăteşte impozit pe profit, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții, în condițiile în care deține pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani minimum 15% din capitalul social al unei firme dintr-un stat membru, respectiv minimum 10%, începând cu 01.01.2009);
- dividendele primite de sediile permanente din România ale unor persoane juridice străine din alte state membre, societăți-mamă, distribuite de filialele acestora situate în statele membre, dacă persoana juroidică străină îndeplineşte condițiile menționate anterior.

Fondul de riscuri bancare generale constituit de bănci în limita a 1% din soldul activelor purtătoare de riscuri specifice activității bancare **se va constitui din profitul contabil determinat după deducerea cheltuielii cu impozitul pe profit**, nu din profitul contabil determinat înainte de deducerea impozitului.

Veniturile obținute de organizațiile nonprofit şi organizațiile patronale din vânzarea titlurilor de participare obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite nu mai sunt scutite de impozit pe profit.

51 Idem 43

Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, transferurilor de active şi schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre ale UE se va realiza în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Pentru determinarea impozitului pe profit, contribuabilii trebuie să întocmească Registrul de evidență fiscală. Acesta are 100 file şi trebuie numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat la organul fiscal teritorial.

5.6.2.4. Cotele de impozitare a profitului

Cota principală de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16 %, cu excepția contribuabililor care desfăşoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive (inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere) şi la care impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute este mai mic decât 5 % din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5 % aplicat acestor venituri realizate.

5.6.2.5. Calcularea impozitului pe profit

Calculul şi determinarea impozitului pe profit se realizează după parcurgerea următoarelor etape:

a. determinarea rezultatului contabil, cumulat de la începutul anului (RCC) astfel:
RCC = total venituri cumulate – total cheltuieli cumulate

b. calcularea rezultatului impozabil, cumulat de la începutul anului (RIC) astfel:
RIC = RCC + cheltuielile nedeductibile fiscal – veniturile neimpozabile – pierderea fiscală din anii precedenți

c. determinarea impozitului pe profitul datorat, cumulat de la începutul anului până la finele trimestrului pentru care se face calculul (IPC):
IPC = RIC x **cota de impozit pe profit**

d. determinarea impozitului pe profit aferent trimestrului pentru care se face calculul (IPT):
IPT = IPC – impozit pe profit datorat cumulat până la finele trimestrului precedent

Determinarea impozitului pe profit trimestrială se poate realiza datorită plăților anticipate ce trebuie efectuate, cu deosebirea actualizării lor permanente cu indicele de inflație comunicat[52].

Fluctuația rezultatului impozabil de la un trimestru la altul face ca diferența trimestrială referitoare la impozitul pe profit să poată fi:

52 Pentru anul fiscal 2007 indicele de inflație utilizat pentru actualizarea plăților anticipate în contul impozitului pe profit anual este de 4,5% conform prevederilor OMFP nr. 78 din 16.01.2007 (M.Of. 69 din 30.01.2007)

- pozitivă (dacă în trimestrul respectiv s-a realizat profit);
- negativă (dacă în trimestrul resoectiv s-a realizat pierdere).

Dacă la finele exercițiului financiar rezultatul impozabil determinat este negativ, acesta reprezintă de fapt pierderea fiscală, care se va recupera din profiturile impozabile ale celor 5 exerciții viitoare (cu excepția contribuabililor care îşi încetează existența prin divizare sau fuziune). Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Contribuabilii care desfăşoară activități de servicii internaționale, în baza convențiilor la care România este parte, veniturile şi cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit normelor speciale în conformitate cu reglementările din aceste convenții.

5.6.2.6. Plata şi declararea impozitului pe profit[53]

Contribuabilii, societățile comerciale bancare, persoanele juridice române şi sucursalele din România ale băncilor, precum şi persoanele juridice străine au obligația de **a plăti anual**, cu **plăți anticipate efectuate trimestrial** (până la data de **25** inclusiv a **lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata**), actualizate cu indicele de inflație (luna decembrie față de aceeaşi lună al anului anterior) estimat cu ocazia elaborării bugetului, dar comunicat prin ordin al ministrului finanțelor publice, până la data de 15 aprilie al anului fiscal pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata este cel de depunere a declarației privind impozitul pe profit contribuabilii[54], alții decât cei menționați anterior, au obligația de a declara şi plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Începând cu anul 2010, aceşti contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate. Dacă la **sfârşitul unui trimestru se înregistrează pierdere contabilă**, contribuabilii **nu mai au obligația de a efectua plata anticipată pentru acel trimestru**. Contribuabililii nou înființați, înființați în cursul anului precedent sau care la sfârşitul anului fiscal precedent înregistrează **pierdere fiscală** efectuează **plăți anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul sumei rezultate din aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil al perioadei pentru care se efectuează plata anticipată.** Declararea, regularizarea şi plata impozitului pe profit aferent anului fiscal **2006** s-a efectuat până la **31 martie 2007**.

Contribuabilii ce nu fac parte din categoriile amintite anterior (inclusiv persoanele juridice străine ce realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română) au obligația de a declara şi plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Ei vor plăti, pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul

53 Idem 43

54 Conform prevederilor OUG nr.106 din 04.10.2007 / M. O. nr.730 din 17.10.2007)

calculat şi evidenţiat pentru trimestrul III al aceluiaşi an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declaraţiei privind impozitul pe profit. Dacă până la data de 15 februarie, aceşti contribuabili vor definitiva închiderea exercițiului financiar anterior, ei vor depune declarația anuală de impozit pe profit, ocazie cu care vor plăti impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat. Începând cu anul **2008** aceşti din urmă contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate.

Organizațiile nonprofit, precum şi contribuabilii ce obțin venituri majoritare din cultura cerealelor şi a plantelor tehnice, pomicultură şi viticultură, **au obligația de a declara şi plăti impozitul anual**, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.
Impozitul pe profit datorat pentru anul **2006** de către regiile autonome din subordinea consiliilor locale şi a celor județene, precum şi de către societățile comerciale în care consiliile locale şi/sau județene sunt acționari majoritari s-a regularizat şi s-a plătit la bugetele locale respective până la data de **31 martie 2007**. Dobânzile/majorările de întârziere şi amenzile înregistrate de către acestea sunt datorate şi plătite conform prevederilor legale.

Toți contribuabilii, cu excepția:

- organizațiilor non-profit;
- a celor ce obțin venituri majoritare din cultura cerealelor şi a plantelor tehnice, pomicultură şi viticultură;
- precum şi a celor ce vor definitiva închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie,

vor depune **declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor**. Declarațiile fiscale anuale ale contribuabililor persoane juridice vor fi certificate de către un consultant fiscal, cu excepția celor pentru care este obligatorie auditarea

5.6.2.7. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

O microîntreprindere[55] este persoana juridică română care îndeplineşte (la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent) cumulativ următoarele condiții :

- realizează venituri, altele decât cele din consultanță şi management, în proporție de peste 50% din veniturile totale;
- are de la 1 la 9 salariați inclusiv ;
- a realizat venituri ce nu au depăşit echivalentul în lei a 100.000 € ;
- capitalul social este deținut de alte persoane, altele decât statul, autoritățile locale şi instituțiile publice.

55 Idem 43

Microîntreprinderile pot **opta pentru plata impozitului pe venit**. Dacă totuşi sunt plătitoare de impozit pe profit, pot opta pentru plata impozitului pe venit începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile menționate anterior, prin depunerea declarației de mențiuni până la data de 31 ianuarie inclusiv. O persoană juridică română nou-înființată poate opta să plătească acest tip de impozit începând cu primul an fiscal dacă îndeplineşte condițiile amintite mai sus (îndeosebi dacă condiția referitoare la salariați este îndeplinită în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării). Nu pot opta pentru acest sistem de impunere persoanele juridice române care:

- desfăşoară activități în:
- domeniul bancar;
- domeniile asigurărilor şi reasigurărilor, al pieței de capital (cu excepția intermediarilor din acest domeniu);
- domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor;
- au capital social deținut de un acționar/asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.

Plătitoare de **impozit pe venit**, microîntreprinderile organizează şi conduc contabilitatea potrivit reglementărilor contabile în vigoare[56]. Impozitul pentru care entitățile au optat se calculează prin aplicarea procentului de 2% în 2007, 2,5% în 2008 şi 3% în 2009, asupra sumei totale a veniturilor, cu excepția:

- veniturilor din variația stocurilor;
- veniturilor din producția de imobilizări necorporale şi corporale;
- veniturilor din exploatare reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale şi a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;
- veniturilor din provizioane şi ajustări;
- veniturilor rezultate din anularea datoriilor şi a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
- veniturilor realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

Impozitul de venit datorat se poate **diminua** dacă **microîntreprinderile achiziționează case de marcat**, prin deducerea valorii de achiziție (pe bază de document justificativ) a acestora din baza impozabilă, în trimestrul punerii lor în funcțiune.

Plata impozitului se realizează **trimestrial**, până la data de **25**, inclusiv, **a primei luni** din trimestrul următor. Microîntreprinderile au obligația de **a depune, până la termenul de plată** al impozitului, **declarația de impozit pe venit**.

56 Ibidem

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere[57] realizează **venituri mai mari de 100.000 de euro** sau **ponderea veniturilor** realizate din **consultanță şi management** în veniturile totale este **de peste 50%** inclusiv, aceasta **va plăti impozit pe profit** luând în calcul veniturile şi cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal, fără posibilitatea de a mai beneficia pentru perioada următoare de impozitul pe venit. Calculul şi plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depăşit oricare dintre limitele prevăzute, fără a se datora majorări de întârziere. La determinarea impozitului pe profit datorat se scad plățile reprezentând impozitul pe venit efectuate în cursul anului fiscal.

În cazul unei asocieri **fără personalitate juridică** dintre o **microîntreprindere plătitoare de impozit** şi **o persoană fizică rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea** are obligația de a calcula, reține şi de a **vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică**, impozit calculat prin aplicarea cotei de **1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere.**

5.6.2.8. Conturi utilizate

Decontările privind impozitul pe profit/venit se reflectă contabil cu ajutorul contului **441 "Impozit pe profit/venit"**, care se dezvoltă în analitic pe două conturi şi anume:

Contul 4411 "Impozit pe profit"
Contul 4418 "Impozit pe venit"

Contul 4411 "Impozit pe profit"
După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.
Se creditează cu impozitul pe profit datorat bugetului de stat/bugetelor locale.
Se debitează cu impozitul pe profit achitat sau anulat.
Soldul creditor arată impozitul pe profit datorat.
Soldul debitor arată impozitul pe profit vărsat în plus.

Contul 4418 "Impozit pe venit"
După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.
Se creditează cu impozitul pe venit datorat bugetului de stat/bugetelor locale.
Se debitează cu impozitul pe venit achitat sau anulat.
Soldul creditor arată impozitul pe venit datorat.
Soldul debitor arată impozitul pe venit vărsat în plus.

57 Conform prevederilor art.107^1 din OUG nr.110 din 21.12.2006 (M.O.nr.1028 din 27.12.2006)

Alte conturi de cheltuieli specifice pentru înregistrarea impozitului pe profit/venit sunt 6**91 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"** şi **698 "Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus"**.

Studiul de caz nr. 1

În trimestrul I al exercițiului financiar 200N s-au înregistrat în contabilitate următoarele cheltuieli şi venituri:

- cheltuieli cu materiile prime: 1.000 lei
- cheltuieli cu materialele auxiliare: 1.200 lei
- cheltuieli privind alte materiale consumabile: 1.500 lei
- cheltuieli privind mărfurile: 20.000 lei
- cheltuieli de reclamă (pe bază de contract scris): 500 lei
- cheltuieli de sponsorizare: 50 lei
- cheltuieli privind penalitățile de întârziere: 80 lei
- venituri din vânzarea mărfurilor: 60.000 lei
- venituri din activități diverse: 15.000 lei
- venituri din titluri de participare: 400 lei

Pierderea fiscală din exercițiul precedent este de 2.87,54 lei

Determinarea rezultatului impozabil:

Rezultatul impozabil= Rezultatul contabil + Cheltuielile nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile

Rezultatul contabil = Total venituri – Total cheltuieli = 75.400 – 24.330 = 51.070 lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 50 + 80 = 130 lei

Venituri neimpozabile = 400+ 287,54 = 687,54 lei

Rezultatul impozabil = 51.070 + 130 – 687,54 = 50.512,46 lei

Calcularea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I: 50.512,46 lei x 16% = 8.081,99 lei ≈ 8.082 lei

1) Înregistrarea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I:

691 **„Cheltuieli cu impozitul pe profit"**	**=**	**4411** **„Impozitul pe profit"**	**8.082**

2) Înregistrarea achitării cu ordin de plată bancar a impozitului pe profit datorat (până la data de 25 aprilie 200N):

4411 **„Impozitul pe profit"**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**8.082**

Studiul de caz nr. 2

În contabilitatea unei entități juridice sunt înregistrate următoarele cheltuieli şi venituri în primele două trimestre ale exercițiului financiar 200N:

- Trimestrul I:
- cheltuieli privind materialele nestocate: 5.000 lei
- venituri din servicii prestate: 20.000 lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit: 3.750 lei
- Trimestrul II:
- cheltuieli cu materiile prime: 30.000 lei
- cheltuieli cu energia şi apa: 500 lei
- cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații: 2.800 lei
- cheltuieli cu alte servicii executate de terți: 3.200 lei
- venituri din vânzarea produselor finite: 31.000 lei

Se calculează impozitul pe profit datorat pe trimestrul II:

Rezultatul contabil cumulat de la începutul anului = Total venituri – Total cheltuieli = (31.000 + 20.000) – (36.500 + 5.000) = 9.500 lei

Rezultatul impozabil cumulat de la începutul anului = Rezultatul contabil cumulat de la începutul anului + Cheltuieli cu impozitul pe profit = 9.500 + 3.750 = 13.250 lei

Impozitul pe profit datorat cumulat de la începutul anului=Rezultatul impozabil cumulatx 16% = 13.250 x 16% = 2.120 lei

Impozitul pe profit datorat pe trimestrul II = impozitul pe profit datorat cumulat – impozitul pe profit datorat pe trimestrul I = 2.120 – 3.750 = - 1.630 lei

Întrucât pe trimestrul II se înregistrează pierdere, valoarea impozitului pe profit pe acest trimestru este negativă, reprezentând o creanță față de buget.

Calculul trimestrial al impozitului pe profit s-a făcut în scopul plăților trimestriale anticipate.

1) Înregistrarea impozitului pe profit aferent trimestrului II:

691 **„Cheltuieli cu impozitul pe profit”**	=	**4411** **„Impozitul pe profit”**	**1.630**

Studiul de caz nr. 3

La finele unui exercițiu financiar se determină pierderea fiscală şi cea contabilă pe baza următoarelor date:

- venituri totale: 10.000 lei, din care venituri neimpozabile: 500 lei
- cheltuieli totale: 12.000 lei, din care cheltuieli nedeductibile: 900 lei
- rezultat contabil (pierdere contabilă) = 10.000 – 12.000 = - 2.000 lei
- rezultat impozabil (pierdere fiscală) = - 2.000 + 900 – 500 = - 1.600 lei

Studiul de caz nr. 4

La finele unui exercițiu financiar, o firmă cu capital integral privat autohton a înregistrat într-o perioadă de gestiune următoarele:

- venituri totale: 30.000 lei
- cheltuieli totale: 18.000 lei, din care cheltuieli nedeductibile 700 lei
- pierdere contabilă din anul precedent: 1.200 lei, din care pierdere fiscală de 800 lei
- capital social: 5.000 lei
- firma nu are constituite rezerve legale
- profitul contabil rămas după constituirea rezervelor legale şi acoperirea pierderii contabile se repartizează la alte rezerve (în sumă de 1.800 lei), iar restul la dividende

Rezultatul contabil brut = Total venituri – Total cheltuieli = 30.000 -18.000 = 12.000 lei

Rezervele legale ce se pot constitui din profitul contabil anual = Profit contabil anual x 5% = 12.000 lei x 5% = 600 lei

Profitul maxim prevăzut pentru constituirea rezervelor legale = Capital social x 20% = 5.000 lei x 20% = 1.000 lei
Rezultatul impozabil sau fiscal = Rezultatul contabil + Cheltuieli nedeductibile – Rezerve legale – Pierdere fiscală = 12.000 + 700 – 600 – 800 = 11.300 lei
Impozitul pe profit = Profit impozabil x 16% = 11.300 x 16% = 1.808 lei
Profitul contabil net = Profitul contabil brut – Impozit pe profit = 12.000 – 1.808 = 10.192 lei

1) Repartizarea profitului contabil net la finele exercițiului financiar este următoarea:

- pentru rezerve legale:

129 **„Repartizarea profitului”**	**=**	**1061** **„Rezerve legale”**	**600**

- acoperirea pierderii contabile din anul precedent:

129 **„Repartizarea profitului”**	**=**	**117** **„Rezultatul reportat”**	**1.200**

- pentru alte rezerve:

129 **„Repartizarea profitului”**	**=**	**1068** **„Alte rezerve”**	**1.800**

- pentru dividende (10.192 lei – 600 lei – 1.200 lei – 1.800 lei = 6.592 lei):

129 **„Repartizarea profitului”**	**=**	**117** **„Rezultat reportat”**	**6.592**

Studiul de caz nr. 5

O microîntreprindere a înregistrat în trimestrul I al anului N următoarele venituri:

- venituri din vânzarea produselor finite: 20.000 lei
- venituri din producția de imobilizări corporale: 300 lei
- alte venituri din exploatare: 4.000 lei
- venituri din dobânzi: 600 lei

Să se determine şi să se înregistreze impozitul pe veniturile acestei microîntreprinderi.

1) Determinarea şi înregistrarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor
(20.000 + 4.000 + 600) x 2% = 492 lei

698 **„Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus”**	**=**	**4418** **„Impozitul pe venit”**	**492**

5.6.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

5.6.3.1. Noțiuni generale privind taxa pe valoarea adăugată

Noțiune

Taxa pe valoarea adaugată este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat.

Sfera de aplicare

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte dintr-o activitate economică.

Regimuri de impozitare

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică din punct de vedere al regimului de impozitare astfel:

A. **Operațiuni impozabile sau taxabile**, pentru care se aplică cota standard sau redusă;

Principalele operațiuni taxabile sau impozabile sunt:

I. **livrări de bunuri** – includ următoarele operații efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România:

1. achiziții intracomunitare (AIC)[58] de bunuri, altele decât mijloacele de transport noi sau produsele accizabile, efectuate de persoane impozabile ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă;

2. AIC de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană;

3. AIC de produse accizabile, efectuate de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România AIC de bunuri ce îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

• sunt realizate de o persoană impozabilă ce efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

• valoarea totală a AIC[59] nu depăşeşte pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul celui anterior plafonul de **10.000 de euro.**

II. – **operațiuni asimilate livrărilor de bunuri** – sunt operațiunile de distribuire de bunuri din activele unei firme impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv cea legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a acesteia.

Transferul tuturor activelor sau a unei părți a acestora ca urmare a unor operații de dizolvare sau fuziune nu este considerat o operație asimilată livrărilor de bunuri.

III. – **prestările de servicii** – cuprind operații referitoare la:

• transferul şi/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare;

• închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței acestora în cadrul unui contract de leasing;

• angajamentul de a nu derula o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune/situație;

• prestări de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice ori potrivit legii;

• servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele şi în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

IV. – **operații asimilate prestărilor de servicii** – se referă la:

• uzitarea temporară a bunurilor ce fac parte din activele unei firme impozabile, în scopuri nelegate de activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în

58 AIC reprezintă aprovizionarea cu bunuri de către un stat membru din alt stat membru de unde are loc plecarea transportului sau expedierea bunurilor, conform condițiilor de livrare folosite.

59 Conform prevederilor HG nr.213 din 28.02.2007 (publicată în M.O.nr.153 din 02.03.2007), dacă România este al treilea stat membru al beneficiarului livrării, AIC de bunuri efectuată de cumpărătorul revânzător, care ar avea sediul în România, nu este o operațiune impozabilă în România, dacă se îndeplinesc cumulativ condițiile impuse legal.

vederea folosirii lor gratuite, altor persoane (dacă TVA pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial);

• serviciile ce fac parte din activitatea economică a firmei impozabile, prestate gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane.

Nu sunt considerate operații asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată următoarele:

• folosirea bunurilor obținute din activitatea economică a firmei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol;

• serviciile ce fac parte din activitatea economică a firmei impozabile, prestate gratuit în scop de reclamă sau pentru stimularea vânzărilor;

• serviciile prestate gratuit în cadrul perioadei de garanție de firma ce a realizat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

B. **Operațiuni scutite cu drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate.

Principalele operațiuni scutite cu drept de deducere sunt:

• operațiunile de export sau cele similare;

• operațiunile de livrări intracomunitare;

• traficul internațional de bunuri (scutiri speciale)

C. **Operațiuni scutite fără drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată şi nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate.

Principalele operațiuni scutite fără drept de deducere sunt:

I. Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării:

a. operațiuni scutite obligatoriu

1. Operațiuni de interes general:

• activitățile de ingrijire medicală desfăşurate de către unități specializate,

• prestările de servicii efectuate în cadrul profesiunii lor de către stomatologi şi tehnicieni dentari, precum şi livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi şi de tehnicienii dentari;

• prestările de îngrijire şi supraveghere realizate de personalul medical şi paramedical;

• transportul bolnavilor şi al persoanelor accidentate în vehicule special amenajate;

• livrările de organe, sânge şi lapte, de provenienţă umană;

• activitatea de învățământ prevăzută de Legea învățământului nr. 84/1995, republicată şi formarea profesională a adulților, prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de unitățile autorizate;

• livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele şi cantinele organizate pe lângă instituțiile publice şi entitățile autorizate în activitatea de învățământ, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activitățile scutite;

• meditațiile acordate în particular de către cadre didactice din domeniul învățământului şcolar, preuniversitar şi universitar;

• prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de asistența şi protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;

• prestările de servicii şi livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial ce au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum şi obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență;

• prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate de organizații fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică;

• prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate, efectuate de persoane ale căror operațiuni sunt scutite, cu ocazia manifestărilor destinate să le aducă sprijin financiar.

• activitățile specifice posturilor publice de radio şi televiziune, altele decât activitățile de natură comercială;

• serviciile publice poştale şi livrarea de bunuri aferentă acestora;

• prestările de servicii realizate de către grupuri independente de persoane ale căror operațiuni sunt scutite sau nu intră în sfera de aplicare a taxei, grupuri create în scopul prestării de către membrii lor de servicii direct legate de exercitarea activității acestora, în cazul în care aceste grupuri solicită membrilor lor numai rambursarea cotei-părți de cheltuieli comune.

• furnizarea de personal de către onstituțiile religioase sau filozofice în scopul activităților specifice.

2.Alte operațiuni scutite sunt:

a. Prestarea de servicii de natură financiar-bancară

b. Operațiuni de asigurare şi reasigurare

c. Prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare şi de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază aceste operațiuni.

d. Jocurile de noroc, organizate de persoane autorizate.

e. Livrarea la valoarea nominală de timbre poştale utilizabile pentru serviciile poştale, de timbre fiscale şi alte timbre similare.

f. Arendarea, concesionarea, închirierea şi leasingul de bunuri imobile cu următoarele excepţii:

• operaţiuni de cazare efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al celor cu funcţii similare;

• închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

• închirierea de spaţii sau locaţii pentru parcarea autovehiculelor;

• închirierea utilajelor şi a maşinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

• închirierea seifurilor;

• livrarea de către orice persoană a unei construcţii, a unei părţi a acesteia şi a terenului pe care stă construcţia;

• livrarea de terenuri;

• livrările de bunuri care au fost afectate unei activităţi scutite, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă;

• livrările de bunuri pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a taxei şi anume:

- taxa aferentă sumelor achitate de furnizor sau prestator în numele şi în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;
- taxa aferentă sumelor încasate în numele şi în contul altei persoane;
- taxa datorată sau achitată pentru achiziţiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun.

b) operaţiuni scutite opţional

Toate firmele impozabile pot opta pentru taxarea operaţiilor referitoare la arendare, concesionare, inchiriere, leasing de bunuri imobile, livrarea unei construcţii, a unei părţi a acesteia şi a terenului pe care este construită, precum şi livrarea oricărui alt teren.

c) regimuri speciale de scutire

Aceastea vizează operaţiunile derulate de întreprinderile mici, agenţiile de turism, precum şi pe persoanele impozabile nestabilite în Comunitate, care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile

II. **Scutiri la import**

Sunt scutite de TVA următoarele operaţiuni:

• importul de bunuri a căror livrare în România este scutită de TVA;

• bunurile introduse în țară de călători sau de alte persoane fizice cu domiciliul în țară sau în străinătate, în condițiile şi în limitele stabilite conform reglementărilor legale, potrivit regimului vamal aplicabil persoanelor fizice;

• bunurile importate destinate comercializării în regim de duty-free, precum şi prin magazinele pentru servirea în exclusivitate a reprezentanțelor diplomatice şi a personalului acestora;

• importul definitiv de bunuri conform directivelor europene;

• importul de bunuri de către misiunile diplomatice şi birourile consulare, precum şi de către cetățenii străini cu statut diplomatic sau consular în România, în condiții de reciprocitate;

• importul de bunuri efectuat de organismele internaționale şi interguvernamentale acreditate în România, precum şi de către cetățenii străini angajați ai acestor organizații, în limitele şi în conformitate cu condițiile precizate în convențiile de înființare a acestor organizații;

• importul de bunuri de către forțele armate străine membre NATO pentru uzul acestora sau al personalului civil însoțitor ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor, în cazul în care aceste forțe sunt destinate efortului comun de apărare;

• reimportul de bunuri primite în mod gratuit cu titlu de ajutoare sau donații destinate unor scopuri cu caracter religios, de apărare a sănătății, de apărare a țării sau siguranței naționale, artistic, sportiv, de protecție şi ameliorare a mediului, de protecție şi conservare a monumentelor istorice şi de arhitectură;

• importul de bunuri finanțate din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, organisme internaționale şi/sau organizații nonprofit din străinătate şi din țară;

• importul următoarelor bunuri: bunurile de origine română, bunurile străine care, conform legii, devin proprietatea statului, bunurile reparate în străinătate sau cele ce înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanție, bunurile care se înapoiază în țară ca urmare a expedierii eronate,echipamentele pentru protecția mediului,stabilite prin HG. Pentru operațiile de leasing aflate în derulare la data aderării României la UE se aplică măsurile legale[60] unitare de implementare a reglementărilor în domeniul taxelor vamale, TVA şi accize datorate în vamă. Totodată, în cazul tranferurilor şi AIC asimilate, precum şi a lucrărilor de construcție-montaj se palică măsurile de simplificare prevăzute de reglementările legale[61]

60 Conform prevederilor OMFP nr. 84 din 17.01.2007 (M.O. nr. 80 din 01.02.2007)

61 Este vorba de prevederile OMFP nr. 2216 din 22.12.2006 (M.O. nr. 1040 din 28.12.2006) şi OMFP nr. 155 din 31.01.2007 (M.O. nr. 34 din 06.02.2007)

Faptul generator pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii

Acesta apare la data livrării bunurilor sau la data livrării, cu următoarele excepții în care faptul generator ia naştere în următoarele momente:

a. când beneficiarul devine proprietarul bunurilor în situațiile următoare:

- livrări de bunuri în baza unui contract de consignație;
- stocuri la dispoziția clientului;
- livrări de bunuri în vederea testării sau verificării conformității;

b. când sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în situația livrărilor de bunuri imobile;

c. când situațiile de lucrări sunt emise şi acceptate de beneficiar pentru servicii de construcții montaj, de consultanță, de cercetare, de expertiză, alte servicii similare;

d. în ultima zi a perioadei specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau serviciilor prestate, fără ca perioada să depăşească un an, pentru livrări de gaze naturale, de apă, servicii telefonice, livrări de energie electrică;

e. la data specificată în contract pentru efectuarea plății în cazul operațiilor de închiriere, leasing, concesionare şi arendare de bunuri.

Exigibilitatea este anticipată faptului generator la următoarele date:

- la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- la data încasării de avansuri, cu excepția avansurilor încasate pentru plata importurilor şi a TVA aferent, operațiuni scutite, operațiuni neimpozabile;
- la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin maşini automate de vânzare, de jocuri sau alte maşini similare.

În cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, scutite de taxă, exigibilitatea acesteia intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În cazul AIC, faptul generator intervine la data la care ar interveni cel pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care este emisă factura către beneficiar, pentru întreaga contravaloare a livrării de bunuri, dar nu mai târziu de a15a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În cazul importului de bunuri:

• dacă bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care intervine faptul generator şi exigibilitatea respectivelor taxe comunitare ;

• dacă bunurile sunt supuse taxelor comunitare, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care ar interveni faptul generator şi exigibilitatea acelor taxe comunitare (dacă bunurile ar fi fost supuse unor astfel de taxe);

• dacă bunurile sunt plasate în regim vamal special, faptul generator şi exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim.

Baza de impozitare

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

• pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii efectuate în interiorul țării este reprezentată de:

• contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

• compensația primită de persoanele impozabile pentru bunurile din patrimoniul acestora care au fost trecute în domeniul public, în schimbul unei despăgubiri;

• prețul de cumpărare sau costul, stabilit la data livrării;

• suma cheltuielilor efectuate, în cazul operațiunilor asimilate prestării de servicii;

• valoarea normală, în cazul schimbului de bunuri sau servicii când:

  - plata se face parțial ori integral în natură;
  - valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi uşor stabilită.

Se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată:

• impozitele, taxele, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

• cheltuielile accesorii livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii (cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului)

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:

• rabaturile, remizele, risturnele, sconturile şi alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților;

• sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecatorească definitivă, penalizările şi orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile şi/sau tarifele negociate;

• dobânzile pentru plăți cu întârziere percepute după data livrării sau prestării ;

• valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă şi clienți, prin schimb, fără facturare;

• sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;

• sumele încasate în numele şi în contul unei alte persoane.

Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare

Aceasta se stabileşte pe baza aceloraşi elemente de calcul uzitate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării aceloraşi bunuri în interiorul țării. Baza de impozitare pentru bunurile achiziționate de firme din România din state membre cuprinde şi suma accizelor plătite sau datorate de cumpărătorul român în acele state membre. Dacă accizele sunt rambursate firmei care efectuează AIC, valoarea AIC efectuate în România se reduce simțitor.

Baza de impozitare pentru import

Aceasta este valoarea în vamă a bunurilor la care se adaugă taxele, impozitele, comisioanele şi alte taxe datorate atât în afara, cât şi în interiorul României. Valoarea în vamă cuprinde:

• contravaloarea bunurilor livrate;

• cheltuieli pe parcurs extern, ce nu au fost cuprinse în prețul de livrare al furnizorului (cheltuielile de transport, cheltuielile de încărcare, de descărcare şi manipulare, conexe transportului, costul asigurării)

Nu se includ în valoarea în vamă a mărfurilor importate dobânzile stabilite prin acordurile de finanțare încheiate de cumpărător cu furnizorul sau alte firme.

Ajustarea bazei impozabile

Reducerea bazei impozabile are loc în următoarele situații:

• dacă se emite o factură şi înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, operațiunea este anulată total sau parțial;

• există refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;

• rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile şi celelalte reduceri de preț sunt acordate direct clienților, după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

• contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului;

• cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Cotele de taxa pe valoarea adăugată

Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată este de 9% şi se aplică asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii şi/sau livrări de bunuri:

• dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură şi arheologice, grădini zoologice şi botanice, târguri, expoziții;

• livrarea de manuale şcolare, cărți, ziare şi reviste, cu excepția celor destinate exclusiv publicității;

• livrările de proteze de orice fel şi accesoriile acestora, cu excepția protezelor dentare;

• livrările de produse ortopedice;

• medicamente de uz uman şi veterinar;

• cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Cota aplicată pentru importul de bunuri este cea folosită pe teritoriul României pentru livrarea aceluiaşi bun. În schimb, pentru AIC cota aplicabilă este cea folosită pe teritoriul României pentru livrarea aceluiaşi bun şi care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

Calculul taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare.

Pentru sumele obținute din vânzarea mărfurilor cu amănuntul, din unele prestări de servicii în ale căror tarife se include T.V.A., din vânzarea de bunuri la licitație, pe bază de evaluare sau expertiză, precum şi pentru alte situații similare, T.V.A. se calculează, prin înmulțirea acestor sume cu cota recalculată. Cota recalculată se

determină astfel: [cota taxei/(cota taxei+100)] x l00. Nivelul cotei standard recalculate este de 15,966%.

La sfârşitul fiecarei perioade fiscale, considerate lună calendaristică, se totalizează T.V.A. deductibilă din jurnalul pentru cumpărări şi T.V.A. colectată din jurnalul pentru vânzări. Din compararea celor două totaluri, pot rezulta una dintre următoarele stări de fapt:

(1) În situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate de o întreprindere, care este dedusă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă operațiunilor taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit *suma negativă a taxei pe valoarea adăugată* (pentru care poate să existe opțiunea de rambursare sau nu, efectuată conform legislației în vigoare).

(2) În situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile, exigibilă într-o perioadă fiscală, denumită taxa colectată, este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate, dedusă în acea perioadă fiscală, rezultă o diferență denumită *taxa pe valoarea adăugată de plată pentru perioada fiscală de raportare*.

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Dreptul de deducere ia naştere la momentul exigibilității taxei şi poate fi exercitat de orice persoană impozabilă, dacă achizițiile sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor operații:

- operațiuni taxabile;
- operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării sau prestării se consideră a fi în străinătate;
- operațiuni scutite de taxă;
- transferul total sau parțial al activelor ocazionat de operațiuni de dizolvare şi fuziune, indiferent dacă transferul se realizează cu plată sau fără plată sau reprezintă aport în natură la capitalul unei societăți;
- achiziții efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA.

Nu este deductibilă:

- TVA aferentă sumelor achitate în numele şi în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;
- TVA aferentă sumelor încasate în numele şi în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor sau a prestărilor de servicii;

• TVA datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

• să dețină o factură pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său;

• să plătească TVA aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său prin înregistrarea ca TVA colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea taxei;

• să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale pentru taxa achitată aferentă importului de bunuri şi documentul de plată a taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

• taxa să fie aferentă unei AIC de bunuri şi să înregistreze ca TVA colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea;

• să dețină o autofactură emisă în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate pentru taxa aferentă unei operații asimilate cu AIC de bunuri şi să înregistreze această taxă ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea taxei.

Deducerea taxei de către persoana impozabilă cu regim mixt şi persoana parțial impozabilă

Firma care realizează sau urmează să realizeze operațiuni ce dau dreptul de deducere şi operațiuni care nu dau acest drept este o *persoană impozabilă cu regim mixt*. Dreptul de deducere a TVA deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină pe bază de **prorată**.

Firma care realizează operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, cât şi cele pentru care are calitatea de persoană impozabilă este o *persoană parțial impozabilă*. Aceasta nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.Dacă în calitate de persoană impozabilă realizează operații cudrept de deducere şi fără drept de deducere, persoana parțial impozabilă îşi exercită dreptul de deducere prin aplicarea **prorata**.

Persoanele impozabile cu caracter mixt şi cele parțial impozabile trebuie să țină evidențe separate pentru:

• achiziții destinate exclusiv realizării de operații ce permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv investițiile destinate realizării unor astfel de operații, caz în care deduc integral taxa aferentă;

• achizițiile destinate exclusiv realizării de operații ce nu dau drept de deducere, inclusiv investițiile destinate realizării unor astfel de operații, caz în care nu deduc taxa aferentă;

• achizițiile pentru care nu se cunoaşte destinația (pentru realizarea de operațiuni ce dau drept de deducere sau pentru operații ce nu dau drept de deducere) şi să deducă taxa pe bază de prorată.

Prorata definitivă (Pr) se determină anual, în luna decembrie folosind următoarea formulă:

P_r = (Olp dd + S) / (Olp dd + Olp ndd + A sau S.

unde:

Olp dd – valoarea operațiior de livrări de bunuri şi prestări de servicii care dau drept de deducere (exclusiv TVA);

S – subvențiile legate direct de prețul acestora;

Olp ndd - valoarea operațiior de livrări de bunuri şi prestări de servicii care nu dau drept de deducere (exclusiv TVA);

A sau S – alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale în scopul finanțării de activității scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a TVA

În calculul pro-rata nu se includ:

• valoarea livrărilor de bunuri de capital care au fost uzitate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

• valoarea livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă;

• valoarea transferului de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru;

• valoarea prestărilor de servicii financiare sau bancare;

• valoarea operațiilor de asigurare sau de reasigurare şi prestările de servicii în legătură cu acestea realizate de persoanele ce intermediază astfel de operații;

• valoarea operațiilor imobiliare (dacă acestea sunt accesorii activității principale).

Metoda de calcul a pro-ratei definitive va fi prezentată de firmă ca anexă la "Decontul de TVA" al lunii decembrie în care s-a efectuat ajustarea pe bază de pro-rată. La începutul fiecărui an fiscal, până cel târziu la data de 25 ianuarie inclusiv, firma în cauză trebuie să comunice organului fiscal competent pro-rata provizorie ce va fi aplicată în anul respectiv, precum şi modul de determinare al acesteia. În cazul unei firme nou-înregistrate, pro-rata provizorie se va calcula pe baza operațiilor estimate a se realiza în timpului exercițiului financiar curent şi se va comunica până la data depunerii primului decont de taxă.

Persoanele cu regim mixt sau cele parțial impozabile trebuie să aplice un regim special de deducere a taxei aferente bunurilor de capital ce constau în:

- active corporale fixe;
- operațiuni de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe (exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active);
- bunurile ce fac obiectul leasingului, închirierii, concesionării sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane.

Taxa deductibilă specifică bunurilor de capital este cea achitată sau datorată pentru fiecare operație legată de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri (cu excepția taxei achitate sau datorate pentru serviciile de reparare şi întreținerea acestora, precum şi taxa achitată pentru piesele de schimb cumpărate în vederea reparării şi întreținerii bunurilor de capital). Pentru bunurile de capital pentru care nu se cunoaşte destinația la data cumpărării sau pentru bunurile pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi uzitate pentru operațiuni ce au drept de deducere şi cele ce nu au acest drept, TVA se deduce astfel:

- inițial, deducerea se bazează pe baza proratei provizorie, iar la finele anului, deducerea inițială se ajustează în baza proratei definitive asupra valorii totale a TVA deduse inițial;
- ulterior, ajustările se realiazează în funcție de natura bunurilor, astfel:

  a. pentru bunurile mobile se ia în considerare o cincime, iar pentru cele imobile o douăzecime, prin împărțirea TVA deductibile inițiale la 5 sau la 20;
  b. rezultatul obținut la litera a se înmulțeşte cu prorata definitivă stabilită pentru fiecare din următorii 4 sau 19 ani;
  c. TVA dedusă inițial în primul an (conform proratei definitive) se împarte la 5 sau la 20;
  d. rezultatele obținute la punctele b şi c se compară, iar diferența în minus sau în plus rezultată reprezintă ajustarea de efectuat, sumă ce se înscrie în rândul de regularizări din *decontul de TVA* aferent lunii decembrie sau trimestrului IV.

Astfel TVA deductibilă pentru bunurile de capital se ajustează astfel:

- pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate;
- pe o perioadă de 20 de ani, pentru:
- construcția sau achiziția unui bun imobil;
- transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei operațiuni este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

Rambursarea de TVA către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România

Pot solicita rambursarea taxei achitate următoarelor categorii de persoane:

• persoanele impozabile stabilite în alt stat membru, neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România[62];

• persoanele impozabile nestabilite în Comunitatea Europeană, neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, cu condiția ca legislația țării de rezidență să acorde acelaşi drept de rambursare unei persoane impozabile în România;

• persoanele neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA, dar care realizează în România o LIC scutită, de mijloace de transport noi;

• persoanele impozabile stabilite în România, neînregistrate şi neobligate să se înregistreze în scopuri de TVA pentru operațiuni scutite de taxă, conform prevederilor legale.

Rambursarea de TVA se acordă în următoarele cazuri:

- clientul sau cumpărătorul este stabilit înafara Comunității;
- operațiunile se află în legătură directă cu bunuri ce vor fi exportate într-un stat din afara Comunității;
- operațiunile efectuate de intermediari ce acționează în numele şi în contul altei persoane, atunci când aceştia intervin în derularea unor astfel de activități.

Dacă se dovedeşte că aceste rambursări sunt frauduloase şi nu se aplică sancțiune administrativă, organele fiscale conpetente trebuie să refuze rambursarea către persoana impozabilă respectivă pe o perioadă de 2 ani de la data depunerii cererii de rambursare.

62 Pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru al UE se aplică prevederile OMFP nr. 523 din 03.04.2007 (M.O. nr 255 din 17.04.2007), iar pentru cele stabilite în afara UE se aplică prevederile OMFP nr. 530 din 03.04.2007 (M.O. nr 267 din 20.04.2007)

Rambursarea de TVA către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România

Solicitarea de rambursare de TVA (prin bifarea casetei corespunzătoare din "Decontul de TVA") apare dacă soldul sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare (suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată) este mai mare de 5.000 RON inclusiv. În caz contrar, acesta se reportează în "Decontul de TVA" al perioadei fiscale următoare.

Plata TVA

Plata pentru operațiunile taxabile în România

Pentru operațiunile taxabile din România sunt obligate să plătească TVA următoarele persoane:

• persoanele impozabile care efectuează livrări sau prestări de servicii taxabile;

• persoanele impozabile care beneficiază de servicii prestate sau care au comunicat prestatorului codul de înregistrare în scopuri de TVA în calitate de beneficiari de servicii prestate de o persoană impozabilă, care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

• comercianți persoane impozabile beneficiare a livrărilor de gaze naturale sau energie electrică prin sistemul de distribuție, numai dacă livrările sunt efectuate de o persoană impozabilă, care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

• persoanele impozabile înregistrate sau persoanele juridice neimpozabile înregistrate doar pentru efectuarea AIC , în calitate de beneficiari ai unor livrări ulterioare efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare;

• persoanele obligate să încheie regimuri suspensive pentru operații special scutite, legate de traficul internațional de bunuri;

• persoana impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, caz în care există posibilitatea să îşi desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;

• persoană impozabilă care nu este stabilită în Comunitate, caz în care aceasta este obligată să desemneze un reprezentatnt fiscal ca o persoană obligată la plata taxei.

La plata TVA sunt obligate şi persoanele care se fac vinovate de nerespectarea condițiilor impuse încadrării în regimuri suspensive sau în operații special scutite, precum şi cele care înscriu taxa pe factură sau în orice alt document care serveşte ca factură.

Pentru AIC sunt obligate să plătească TVA toate persoanele care efectuează aceste operațiuni. Totodată, obligația de plată a TVA pentru importul de bunuri supus taxării revine importatorului.

Termenul de plată a TVA datorată corespunde termenului de depunere a deconturilor şi declaraţiilor recapitulative.
Achitarea prin bancă a TVA se înregistrează astfel:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**x**

Conform prevederilor legale în vigoare, plata TVA-ului se va realiza până în 31.12.2012, când se va reveni la taxarea inversă, operaţiune înregistrată contabil astfel:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**x**

şi se preia în decont atât ca taxă colectată, cât şi ca taxă deductibilă, taxa aferentă pentru următoarele operaţii:
• AIC de bunuri şi servicii achiziţionate în beneficiul său;
• importul de bunuri efectuate de firme înregistrate în scopuri de TVA
TVA pentru importul de bunuri, cu excepţia celor scutite de taxă se achită la organul vamal de către firmele ce nu sunt înregistrate în scopuri de TVA. Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care au obţinut certificat de amânare la plată, nu vor face plata efectivă a acestui impozit indirect la organele vamale pentru operaţiuni din perioada 31 decembrie 2007, pentru impotul de bunuri scutite de taxă, TVA se garantează la organele vamale[63].

Măsuri de simplificare a TVA
Bunurile şi serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:
• deşeurile şi materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora;
• bunurile şi/sau serviciile livrate sau prestate de/sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvenţă, cu excepţia bunurilor livrate în cadrul comerţului cu amănuntul;
• materialul lemnos.

Răspunderea individuală şi în solidar pentru plata taxei pe valoarea adăugată
Dacă obligaţia de plată a TVA revine:
a. **furnizorului sau prestatorului**, beneficiarul livrării de bunuri sau prestării de servicii răspunde individual sau în solidar pentru plata taxei, în următoarele situaţii:

- furnizorul sau prestatorul nu a emis factura pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii;
- factura emisă de furnizor conţine date incorecte şi imcomplete;
- furnizorul nu evidenţiază valoarea taxei sau o evidenţiază incorect.

63 Conform prevederilor OUG nr. 106 din 04.10.2007 (M.O. nr. 703 din 18.10.2007)

Beneficiarul răspunde numai dacă nu a achitat TVA către furnizor sau prestator. Dacă însă acesta dovedeşte achitarea taxei, el nu mai este răspunzător.

b. **beneficiarului** care a efectuat o AIC sau a beneficiat de servicii, furnizorul bunurilor sau prestatorul răspund individual sau în solidar pentru plata taxei, în următoarele situații:

- beneficiarul nu a emis autofactura pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii;
- autofactura emisă conține date incorecte sau incomplete;

c. **pentru un import de bunuri** răspund individual şi în solidar toate persoanele participante la realizarea operațiunii (persoana ce reprezintă importatorul, persoana ce depune "Declarația vamală pentru bunurile importate", proprietarul bunurilor);

d) **pentru bunurile ce ies din antrepozitul de TVA** răspund individual şi în solidar, alături de persoana obligată la plata acesteia antrepozitarul şi transportatorul bunurilor din antrepozit sau persoana responsabilă pentru transport;

e) **persoanei impozabile**, stabilită în Comunitate, dar nu în România, care şi-a **desemnat un reprezentant fiscal**, aceasta răspunde individual şi în solidar împreună cu reprezentantul său.

Regimuri speciale uzuale aplicabile de la 1 ianuarie 2007

Dintre acestea amintim :

1. Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Entitățile juridice cu sediul social în România care declară că vor realiza sau obțin efectiv o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de 35.000 de euro (echivalentul în lei fiind stabilit în funcție de cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării) vor putea solicita scutirea de taxă pentru toate operațiunile, cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi către un cumpărător care nu îi comunică un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA.

O firmă nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității declară o cifră de afaceri anuală estimată, sub plafonul de scutire de 35.000 de euro şi nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare.

2. Regimul special pentru agențiile de turism

Agențiile de turism (ce includ şi touroperatorii) stabilite sau cu sediu fix în România realizează operații în nume propriu, dar în beneficiul direct al turistului prin uzitarea livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii, cunoscute sub denumirea de *servicii unice* efectuate pe teritoriul României. Baza de impozitare a serviciului unic este formată din marja de profit, exclusiv TVA. Dacă serviciul este prestat în favoarea

clientului, dar în afara Comunității, acesta este scutit de taxă. În schimb, în situația prestării serviciului atât în cadrul, cât şi în afara Comunității, scutirea de taxă intervine numai pentru partea de serviciu prestată în afara Uniunii Euripene.

La agențiile de turism care acționează în calitate de intermediar nu se aplică regimul special.

3. Regimul special pentru persoanele impozabile nestabilite în UE, care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile

Țara beneficiarului de servicii se numeşte stat membru de consum şi este considerat locul prestării de servicii. Prestatorul de servicii alege un stat membru de înregistrare a declarației referitoare la începerea activității sale, fără a fi necesar să-şi desemneze un reprezentant fiscal. Aceleaşi entități îi revine obligația ca în termen de 20 de zile de la finele fiecărui trimestru calendaristic să depună la organul fiscal competent, un "Decont special de TVA" întocmit în lei (indiferent dacă au fost su nu furnizate servicii electronice în perioada fiscală de raportare).

Suma datorată se achită Comunității într-un cont special în lei, deschis la trezoreria indicată de organul fiscal competent, până la data la care are obligația depunerii decontului special. Pentru justificarea stabilirii corecte a obligației de plată, prestatorii trebuie să țină o evidență detaliată a serviciilor pentru care se aplică regimul special, care se păstrează pe o perioadă de 10 ani. Prestatorului nu îi este permis să exercite dreptul de deducere prin decontul special, dar i se permite acestuia să beneficieze de rambursarea taxei achitate.

Nu sunt obligate să se înregistreze în România persoanele stabilite în afara UE ce efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România şi care sunt înregistrate într-un alt stat membru.

Documente utilizate

Principalele documentele justificative pe baza cărora se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată în contabilitatea întreprinderii sunt: facturile, facturi fiscale, avizele de însoțire a mărfii, autofacturile, documentele de transfer parțial sau integral de active în cadrul operațiunilor de divizare sau fuziune, documentele pentru livrări de bunuri în vederea testării şi verificării conformității, a vânzării în regim de consignație şi de punere la dispoziția clientului a stocurilor de bunuri.

Organizarea evidenței operative a T.V.A. constă din întocmirea următoarelor documente:

- **Declarație de înregistrare în scopuri de TVA / Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare** – întocmită de către întreprindere în două exemplare;

• **Jurnal pentru cumpărari** – în care se înregistrează toate cumpărările pe baza facturilor primite în cursul lunii, cu scopul determinării T.V.A. deductibile, care s-a achitat sau se va achita furnizorilor;

• **Jurnal pentru vânzări** – în care se înregistrează livrările pe baza facturilor şi a altor documente legale emise în cursul lunii, cu scopul determinării T.V.A. colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la clienți;

• **Borderoul de vânzare (încasare)** – în care se centralizează zilnic încasările realizate de unități;

• **Borderoul cuprinzând operațiunile asimilate livrărilor de bunuri şi servicii**;

• **Decontul privind T.V.A.** Se întocmeşte lunar pe baza totalurilor preluate din jurnalele pentru vânzări şi cumpărări; se depune la organele financiare până la data de 25 a lunii urmatoare. Prin derogare, conform reglementărilor fiscale în vigoare, pentru întreprinderea care nu a depăşit în cursul anului precedent o cifră de afaceri din operațiuni taxabile şi/sau scutite cu drept de deducere de 100.000 euro inclusiv, la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului precedent, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

• **Cerere de rambursare.** Se întocmeşte în cazul în care contribuabilul are dreptul de a i se restitui de la buget T.V.A.

• **Cerere de compensare.** Se întocmeşte în cazul în care suma negativă a taxei pe valoarea adăugată se compensează cu impozitele şi taxele datorate bugetului de stat.

Modelul şi conținutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnale pentru cumpărări, jurnale pentru vânzări, borderouri zilnice de vânzare/încasare şi alte documente necesare în vederea aplicării prezentului titlu se stabilesc de către Ministerul Finanțelor Publice şi sunt obligatorii pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată.

Firmele neînregistrate ca plătitoare de TVA trebuie să depună la organele fiscale teritoriale un *decont special de TVA* (pentru perioadele în care TVA este exigibilă) pentru următoarele operațiuni, pentru care au obligația plății taxei:

• AIC, altele decât cele de mijloace de transport noi;

• AIC de mijloace de transport noi;

• AIC de produse accizabile;

• serviciile prestate în folosul său de o persoană impozabilă nestabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România.

De asemenea, declarații de TVA trebuie să depună şi firmele care:

• sunt înregistrate în scopuri de TVA, dar a căror cifră de afaceri este inferioară sumei de 10.000 de euro (acestea comunică organelor fiscale teritoriale printr-o no-

tificare scrisă, până la data de 25 februarie inclusiv a exercițiului financiar următor, informații referitoare la suma totală a livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii către persoane înregistrate în scopuri de TVA, precum şi suma TVA colectată);

• sunt neînregistrate în scopuri de TVA, dar a căror cifră de afaceri (exclusiv veniturile obținute din vânzarea de bilete de transport internațional rutier de persoane este cuprinsă între 10.000 şi 35.000 de euro (acestea comunică organelor fiscale teritoriale printr-o notificare scrisă, până la data de 25 februarie inclusiv a exercițiului financiar următor, informații referitoare la suma totală a livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii către persoane înregistrate şi/sau neînregistrate în scopuri de TVA, suma totală şi TVA aferentă achizițiilor de la persoane înregistrate şi/sau neînregistrate în scopuri de TVA);

• sunt înregistrate în scopuri de TVA, ce prestează servicii de transport internațional (acestea comunică organelor fiscale teritoriale printr-o notificare scrisă, până la data de 25 februarie inclusiv a exercițiului financiar următor, informații referitoare la suma totală a veniturilor obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane cu locul de plecare din România).

Firmele înregistrate în scopuri de TVA care efectuează AIC şi LIC trebuie să depună la organele fiscale teritoriale o *declarație recapitulativă* cu informațiile aferente, numai pentru perioadele în care apare exigibilitatea taxei, termenul de depunere fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unui trimestru calendaristic.

Persoanele impozabile stabilite în România, cele obligate la plata TVA pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, precum şi persoanele impozabile şi cele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte şi complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare, inclusiv[64]:

• **Registrul nontransferurilor de bunuri** Se foloseşte pentru evidențierea bunurilor transportate de persoana impozabilă sau de o alta în contul acesteia în afara României, dar în interiorul UE pentru operațiunile conforme cu prevederile Codului Fiscal, cu excepția situațiilor în care se aplică măsurile de simplificare aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice;

• **Registrul bunurilor primite din alt stat membru**[65] Se uzitează pentru evidența bunurilor ce au fost transportate din alt stat membru în România sau importate în România ori achiziționate din România de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru.

Principalele modificări rezultate din aplicarea sistemului de TVA intracomunitar

Aplicarea sistemului de TVA intracomunitar determină următoarele modificări:

- implementarea regimului tranzitoriu privind operațiunile intracomunitare;
- ajustări ale taxei deduse;

64 OMFP 2217/22.12.2006 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA (M.O.nr.1041/28.12.2006)

65 Nu se ține în cazul bunurilor plasate în regimul vamal de perfecționare activă (adică bunuri primite pentru prelucrare în lohn).

- modificarea sistemului şi a termenelor de facturare;
- implementarea de măsuri de combatere a fraudei fiscale (răspunderea individuală şi in solidar; măsuri de simplificare).

În urma integrării României în UE, armonizarea legislativă referitoare la TVA include îndeosebi transpunerea directivelor europene în legislația noastră (Directiva a-6-a ce prevede regimul general şi cel tranzitoriu aplicabil schimburilor dintre țările membre UE, Directivele a 8-a şi a 13-a ce asigură neutralitatea TVA în relațiile dintre statele membre, inclusiv în relația cu țările terțe). Aplicarea principiilor directivelor europene de către statele membre trebuie să asigure:

- neutralitatea impozitului;
- evitarea distorsiunilor de concurență între operatorii economici;
- aplicarea principiului țării de destinație în ceea ce priveşte schimbul de mărfuri;
- evitarea neimpozitării sau dublei impozitări a serviciilor în două state membre diferite prin implementarea regulilor de aplicarea teritorială.

Dacă regulamentele europene în materie de TVA se modifică, potrivit Tratatului de aderare, legislația internă trebuie actualizată în termen de 6 luni. La nivel european există un pachet de 5 propuneri în curs de modificare a directivelor europene, cu termen până la 2010.

Principiile de bază ale TVA intracomunitar

Principiile de bază ale TVA în condițiile implementării noului sistem intracomunitar sunt:

- principiul neutralității generat de dreptul de deducere;
- TVA nu reprezintă un cost, fiind suportată de consumatorul final;
- acordarea dreptului de deducere pe baza intenției unei persoane de a desfăşura activități economice;
- rambursarea TVA-ului nu poate fi condiționată de neplata TVA către furnizor, decât în cazul dovedirii relei intenții a părților;
- TVA este transparentă;
- prin aplicarea TVA se cunoaşte cu exactitate elementul fiscal din prețul de consum specific bunurilor şi serviciilor, ceea ce permite folosirea aceleiaşi cote de TVA la bunurile produse în țară, la cele importate sau achiziționate intracomunitar, precum şi scutirea de TVA pentru exporturile de bunuri şi livrările intracomunitare;
- TVA este o taxă care se autopercepe, pentru că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA colectează TVA de la clienții săi, după care o virează la Ministerul Finanțelor; riscurile autoperceperii TVA pot fi reduse sau anulate prin implementarea măsurilor de simplificare (aplicabile pentru vânzarea de clădiri şi terenuri,

vânzarea de deşeuri şi materii prime secundare, lucrări de construcții/montaj, bunuri şi/sau servicii prestate de/sau către persoane aflate în stare de faliment) atunci când furnizorul şi beneficiarul sunt înregistrați ca plătitori de TVA, iar TVA-ul aferent tranzacției se va înregistra atât ca TVA deductibilă, cât şi ca TVA colectată;

• suprimarea formalităților vamale la trecerea "frontierei" în relațiile economice dintre persoane impozabile în state membre diferite ale Comunității Europene;

• livrarea de mărfuri din punct de vedere juridic este o operațiune unică, însă în scopuri de TVA ea este scindată în două operațiuni distincte, atunci când are loc între două state membre diferite sau între un stat membru şi un terț teritoriu:

- livrarea de bunuri (livrarea intracomunitară şi export);
- achiziția de bunuri (import şi achiziție intracomunitară).

Inainte de 1 ianuarie 2007	După 1 ianuarie 2007
Exporturi către Statele Membre (SM)	**Livrări intracomunitare, transferuri**
Exporturi către țări terțe	**Export**
Importuri din Statele Membre (SM)	
Importuri din teritorii terțe	**Achiziții intracomunitare**
	Import
Regimuri vamale suspensive (operațiuni de admitere temporară)	**Non transfer în SM de origine**
Perfecționare activă/pasivă	**Regimuri vamale suspensive în relația cu țări terțe**
Livrări care au locul în alt stat decât cel din care începe transportul	**Non transfer**

Fig.nr. 5.8. Repercusiunile noilor reglementări legislative în materie de TVA

Noile reglementări legislative[66] (a căror repercusiuni sunt evidențiate în figura nr.5.8.) aduc următoarele **precizări în materie de TVA**:

• transferul total sau parțial de active către o persoană impozabilă nu constituie o livrare de bunuri, chiar dacă beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA);

• apare dreptul de a dispune de bunuri ca şi un proprietar, în loc de dreptul de proprietate;

• structura de comisionar se aplică chiar dacă nu există un contract de comision, pentru persoana juridică ce acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane;

• livrarea de bunuri poate fi:

• cu transport, îmbrăcând forma livrării intracomunitare sau celei locale;

• cu necesități de instalare sau asamblare, îmbrăcând forma non transferurilor;

66 Idem 43

• fără transport, fiind livrări locale de bunuri imobile sau de bunuri mobile netransportate;

• la bordul aeronavelor, navelor şi trenurilor, pe parcursul efectuării unui transport de pasageri în comunitate, îmbrăcând forma non transferului în statul membru de unde pleacă transportul;

• livrarea de gaze naturale, electricitate dintr-un stat membru reprezintă non transferuri, iar cea din terțe teritorii reprezintă import scutit, ce implică taxarea inversă sau înregistrarea în statul membru de consum;

• plafonul pentru vânzările la distanță (înseamnă livrarea de bunuri ce presupune transportul bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru de către şi în numele furnizorului) diferă între statele membre, dar limita impusă de Directiva a 6-a este între 35.000 (plafon valabil pentru România[67]) şi 100.000 de euro;

• achizițiile intracomunitare realizate de "Grupul celor 4" (alcătuit din persoane juridice neimpozabile, întreprinderile mici neînregistrate, persoane impozabile neînregistrate ce desfăşoară exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere a TVA, fermierii supuşi regimului ratei fixe) nu sunt impozabile în România (doar dacă se depăşeşte plafonul[68] de 10.000 de euro/an sau dacă beneficiarul optează pentru plata TVA în România).

Livrări intracomunitare de bunuri (LIC)

Livrarea de bunuri transportate de către şi în numele furnizorului sau al persoanei către care se efectuează livrarea din România într-un alt stat membru (SM) reprezintă **livrare intracomunitară.** Deoarece *faptul generator* are loc *la data livrării bunurilor*, *TVA devine exigibilă* la:

- *data la care se emite factura* (pentru întreaga valoare) pentru respectiva livrare (chiar dacă livrarea efectivă nu s-a realizat);
- *nu mai târziu de data de 15 a lunii următoare* datei la care are loc faptul generator.

Însă, exigibilitatea TVA-ului nu intervine dacă livrarea nu a avut loc, dar se emite o factură de avans parțial. Sunt *scutite de TVA* următoarele operațiuni:
a. LIC efectuate către o persoană ce comunică un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt SM, cu excepția:

• livrărilor efectuate de o întreprindere mică, acestea fiind scutite fără drept de deducere (excepție mijloacele de transport noi);

• livrărilor supuse regimului special al marjei profitului (cărora li s-a aplicat un regim special de TVA)

b. LIC de mijloace de transport noi către orice persoană care nu comunică un număr valabil de TVA din alt SM;

67 Ibidem
68 Ibidem

c. LIC de bunuri accizabile către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă, care nu comunică un cod valabil de TVA din alt SM, cu excepția:

- livrărilor de bunuri accizabile efectuate de o întreprindere mică;
- livrărilor de bunuri accizabile supuse regimului special al marjei profitului.

Operațiunea de LIC va fi înscrisă în facturi sau autofacturi (în cazul transferului), în "Decontul de TVA" (la rubrica de LIC), precum şi în "Declarația recapitulativă" ce se depune pentru fiecare trimestru calendaristic pe parcursul căruia au loc livrări (inclusiv transferuri).

EXEMPLE :

1. LIC de bunuri efectuate de o persoană impozabilă obişnuită
Această livrare se încadrează în sfera de aplicare a TVA-ului, fiind un LIC. Locul livrării este în România (locul începerii transportului), iar scutirile de TVA în acest caz pot să apară dacă sunt îndeplinite cumulativ cele 2 condiții:

- transportul bunurilor se realizează către alt SM;
- se cunoaşte codul de TVA al beneficiarului bunurilor din celălalt SM.

La plata TVA este obligat furnizorul, dar operațiunea este scutită, în urma completării formalităților legale (Declarație recapitulativă).

2. Livrări de bunuri supuse regimului special al marjei profitului
Dacă o persoană impozabilă română obişnuită vinde bunuri ce fac obiectul regimului special al marjei profitului (ex.bunuri second-hand), iar bunurile se transportă către alt SM, în acest caz livrarea este efectuată de o persoană impozabilă, iar operațiunea în sine este o LIC, locul livrării fiind România (locul începerii transportului). În această situație nu sunt scutiri referitoare la TVA, dimpotrivă se datorează TVA RO pe marja profitului, iar persoana obligată la plata TVA este persoana impozabilă română.

3. Livrări de produse accizabile
O persoană impozabilă română obişnuită vinde produse accizabile către o persoană impozabilă din alt SM care nu comunică codul valabil de TVA, iar bunurile se transportă către alt SM.
Această operațiune este o livrare efectuată de o persoană impozabilă, livrarea încadrându-se în sfera de aplicare a TVA, fiind o LIC, iar locul livrării este România (locul începerii transportului). În acest caz există scutiri de la TVA, chiar dacă beneficiarul nu comunică un cod valabil de TVA, dacă se face dovada transportului.

Exemplu

Un membru din "Grupul celor 4" din alt SM al UE cumpără bunuri de la o firmă din România (înființată şi înregistrată ca plătitoare de TVA). Acestea sunt transportate din România în celălalt SM în numele membrului. În cazul acestei LIC pot apărea 2 situații:
a. dacă membrul din "Grupul celor 4" nu depăşeşte plafonul de 10.000 de euro la data achiziției, nu l-a depăşit nici în anul calendaristic precedent şi nu optează pentru aplicare TVA pentru AIC în alt SM, atunci se poate concluziona faptul că operațiunea este **o livrare de bunuri ce intră în sfera TVA**, persoana impozabilă fiind furnizorul din România, locul acesteia fiind şi locul începerii transportului (România), neexistând scutire pentru TVA (deoarece beneficiarul nu comunică un cod valabil de TVA din alt SM), iar **obligația plății TVA revine firmei româneşti**, care **facturează TVA RO**;
b. dacă membrul din "Grupul celor 4" depăşeşte plafonul de 10.000 de euro la data achiziției sau a depăşit în anul calendaristic precedent sau a optat pentru aplicare TVA pentru AIC din alt SM şi s-a înregistrat în scopuri de TVA, atunci se poate concluziona faptul că operațiunea este o **LIC scutită de TVA** (se îndeplinesc cele 2 condiții: transport şi cod TVA din alt SM), locul acesteia fiind şi locul încheierii transportului (România), persoana impozabilă fiind furnizorul din România.

Non transferul
Non transferul este operațiunea prin care bunurile sunt transportate dintr-un SM în alt SM, dar nu este considerate LIC în următoarele situații:
a) *operațiuni care presupun o tranzacție* (facturate fără TVA în SM de origine, nedeclarate în "Declarația recapitulativă", dar înscrise în "Decontul de TVA" la rubrica operațiuni care nu au loc în România), dar nu are loc o LIC în SM de unde începe transportul şi nu se declară în "Registrul non transferurilor"; aceste livrări sunt:
• livrări însoțite de instalare sau asamblare în celălalt SM;
• livrări de bunuri ce constituie o vânzare la distanță care are loc în celălalt SM;
• livrări de bunuri efectuate de către o persoană impozabilă sau în numele acesteia la bordul vaselor, aeronavelor şi a trenurilor, care are loc în celălalt SM;
• expedierea bunurilor în alt SM de unde vor fi livrate intracomunitar sau exportate;
• livrări de gaze şi electricitate prin intermediul unei rețele.
b) *operațiuni* (înscrise în "Registrul non transferurilor") *care nu presupun o tranzacție* (în relația cu SM înlocuiesc actualele regimuri vamale suspensive) , respectiv bunurile sunt transportate în alt SM pentru:
• prestarea de servicii în beneficiul persoanei impozabile ce presupune prelucrarea fizică a acestor bunuri efectuată în celălalt SM, cu condiția ca aceste bunuri să îi fie returnate respectivei persoane în România, la finalizarea prelucrării;
• uzul temporar al bunurilor în celălalt SM în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă (este cazul leasingului, închirierii de bunuri);

• uzul temporar al bunurilor (este cazul bunurilor expediate în cadrul unui târg comercial sau expoziție, ori expediate în vederea vânzării după testarea sau verificarea conformității etc.) în celălalt SM pentru o perioadă de cel mult 24 de luni, dacă importul acestor bunuri în SM respectiv în vederea uzului temporar întruneşte criteriile pentru o scutire integrală a drepturilor de import.

Dacă circulația bunurilor nu îndeplineşte ulterior condițiile unui non transfer atunci operațiunea de non transfer devine transfer, cu consecințele de rigoare. În acest caz se întocmeşte autofactura pentru transfer, se completează în "Registrul non transferurilor", iar operația de transfer se înregistrează în "Declarația recapitulativă" trimestrială şi în "Decontul de TVA".

Achizițiile intracomunitare de bunuri şi operațiuni asimilate acestora

Obținerea dreptului de a dispune, ca şi un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor sau de către o altă persoană în contul furnizorului sau al cumpărătorului către un SM, altul decât cel de plecare al transportului sau de expediere a bunurilor se consideră **achiziție intracomunitară** (AIC).

AIC impozabile în România apar când au loc:

• AIC efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă, ce urmează unei LIC;

• AIC de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană;

• AIC de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă.

AIC neimpozabile în România apar dacă:

• persoana care a realizat LIC din celălalt SM este o mică întreprindere;

• în celălalt SM furnizorul a realizat o livrare de bunuri care face obiectul unei instalări sau unui montaj;

• livrarea bunurilor constituie o vânzare la distanță;

• livrarea este efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare de o persoană impozabilă (numită cumpărător revânzător) înregistrată în scopuri de TVA în alt SM, dar nu este stabilită în România;

• livrarea este de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție şi antichități (când bunurile au fost taxate în SM de unde sunt furnizate);

• achiziția urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern;

• beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, până la plafonul de 10.000 de euro (până la care se face facturarea TVA în SM de origine).

Scutiri pentru AIC

Nelimitative, acestea apar în următoarele situații:

• AIC de bunuri a căror livrare sau import în România ar fi scutite de TVA;

• AIC de bunuri pentru care taxa ar fi rambursabilă integral;

• AIC de bunuri pentru care se intenționează plasarea sau pe perioada plasării în regim vamal suspensiv

Operațiuni asimilate AIC

Acestea se referă la:

- transferul de bunuri din alt SM;
- preluarea de către forțele armatei române de bunuri pe care le-au dobândit în alt SM NATO;
- achiziționarea de către o persoană juridică neimpozabilă a unor bunuri importate de acea persoană în UE şi transportate sau expediate într-un alt SM decât în cel în care s-a efectuat importul;
- AIC de bunuri a căror livrare, dacă ar fi fost realizată în România, ar fi fost tratată drept o livrare de bunuri efectuată cu plată.

Operațiuni neasimilate AIC

Acestea sunt:

- operațiunile în oglindă a non transferurilor cu tranzacție;
- operațiunile în oglindă a non transferurilor fără tranzacție

Operațiuni neasimilate AIC ce devin asimilate AIC

Dacă circulația bunurilor către România îndeplineşte condițiile de clasificare ca non transfer din România şi ulterior aceste condiții nu mai sunt îndeplinite, acest non transfer devine transfer.

În cazul AIC faptul generator pentru TVA intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare în SM în care se face achiziția. În schimb, TVA devine exigibilă la data emiterii facturii (pentru întreaga valoare) pentru bunurile livrate către persoana ce efectuează achiziția, dar nu mai târziu de 15 a lunii următoare faptului generator de TVA.

EXEMPLE :

1.

SM al UE – LIC scutită de TVA	**România – AIC supusă TVA şi taxabilă**
Data livrării: 29.06.2007	**Data achiziției: 29.06.2007**
Data facturării: 20.07.2007	
Fapt generator LIC: 29.06.2007	**Fapt generator AIC: 29.06.2007**
Data exigibilității TVA: 15.07.2007	**Data exigibilității TVA: 15.07.2007**
TVA scutit evidențiat în Declarația recapitulativă LIC	**TVA evidențiat în Declarația recapitulativă AIC**
Firma este scutită de TVA pe trim.3 din 2007	**Firma evidențiază TVA în trim.3 din 2007**

2.

SM al UE – LIC scutită de TVA	**România – AIC supusă TVA şi taxabilă**
Data livrării: 29.06.2007	**Data achiziției: 29.06.2007**
Data facturării: 29.06.2007	
Fapt generator LIC: 29.06.2007	**Fapt generator AIC: 29.06.2007**
Data exigibilității TVA: 29.06.2007	**Data exigibilității TVA: 29.06.2007**
TVA scutit evidențiat în Declarația recapitulativă LIC	**TVA evidențiat în Declarația recapitulativă AIC**
Firma este scutită de TVA pe trim.2 din 2007	**Firma evidențiază TVA în trim.2 din 2007**

AIC realizate de "Grupul celor 4"

EXEMPLU:
Un membru din "Grupul celor 4" din România cumpără bunuri din Italia (SM al UE). Acestea sunt transportate din Italia în România în numele membrului. În cazul acestei AIC pot apărea 2 situații:

a. dacă membrul din "Grupul celor 4" nu depăşeşte plafonul de 10.000 de euro la momentul achiziției, nu l-a depăşit nici în anul calendaristic precedent şi nu optează pentru aplicare TVA pentru AIC în România, atunci se poate concluziona faptul că operațiunea este o **AIC în România**, locul acesteia fiind şi locul încheierii transportului (România), iar achiziția **nu este supusă TVA** în România;

b. dacă membrul din "Grupul celor 4" depăşeşte plafonul de 10.000 de euro la momentul achiziției sau a depăşit în anul calendaristic precedent sau a optat pentru aplicare TVA pentru AIC în România, atunci se poate concluziona faptul că operațiunea este o **AIC în Romăni**a, locul acesteia fiind şi locul încheierii transportului (România), iar achiziția **este supusă TVA în România**, iar obligația plății acestei taxe revine membrului, pe baza "Decontului TVA special", până la data de 25 a lunii următoare celei în care impozitul indirect devine exigibil.

Importul de bunuri

Introducerea în Comunitatea Europeană, începând cu 1 ianuarie 2007, a bunurilor transportate dintr-un terț teritoriu (teritoriul unei țări ce nu este membră UE sau o parte din teritoriul unui SM al UE, dar care nu face parte din Comunitate, pentru scopuri de TVA) reprezintă import de:

- **bunuri comunitare** (care pentru scopuri vamale sunt deja în circulație liberă);
- **bunuri ne-comunitare** (care pentru scopuri vamale nu sunt încă în circulație liberă).

Dacă bunurile sunt introduse fizic în Comunitate, dar nu sunt puse în circulație liberă, ele sunt plasate sub **regimuri vamale suspensive**. În acest caz, TVA se va datora când bunurile vor înceta a mai fi plasate în regimul respectiv (cu excepția cazului aplicării unei scutirii pentru TVA aferentă importului). **Scutirile de TVA** în cazul acestor operațiuni apar în următoarele situații:

- importul de bunuri în România;
- importul de bunuri urmat de o LIC scutită sau de o operațiune asimilată unei LIC scutite către un alt SM din UE;
- importul de bunuri scutite de taxe vamale conform unor directive europene;

• importul de bunuri primite în contextul unor aspecte privind relațiile internaționale (ex. : bunuri pentru promovarea comerțului, literatură de informare turistică, etc.;

• reimportul de bunuri în România efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara Comunității:

• în aceeaşi stare în care se aflau la momentul exportului şi care beneficiază de scutire de taxe vamale;

• pentru a fi supuse unei reparații, transformări, adaptări, asamblări (cu condiția ca scutirea să fie limitată la valoarea bunurilor în momentul exportului acestora în afara Comunității)

Baza de impozitare pentru TVA în cazul importurilor este exprimată într-o monedă convertibilă, iar pentru conversia ei în lei se utilizează *cursul de schimb valutar înregistrat în penultima zi de miercuri a lunii în care se face importul*.

În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, altele decât cele pentru AIC sau LIC, cursul de schimb valutar uzitat pentru determinarea bazei impozabile a TVA la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.

Plata TVA (către autoritățile vamale) pentru importul de bunuri este obligația importatorului, dar aceasta nu se efectuează propriu-zis, deoarece **persoanele înregistrate în scopuri de TVA doar evidențiază TVA-ul în "Decontul de TVA" ca taxă colectată şi taxă deductibilă**.

Cazuri speciale de operațiuni intracomunitare

A1. Operațiuni triunghiulare în 3 SM (state membre ale UE)

Aceste cazuri speciale de operațiuni intracomunitare (explicate prin figura nr.5.9.) presupun:

• vânzarea de bunuri către un furnizor înregistrat în scopuri de TVA într-un stat membru, către un cumpărător revânzător, înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru, urmată de

• vânzarea aceloraşi bunuri către beneficiarul livrării înregistrat în scopuri de TVA în al 3-lea stat membru cu condiția ca bunurile să fie transportate direct din statul membru al furnizorului, în numele acestuia, către statul membru al beneficiarului final.

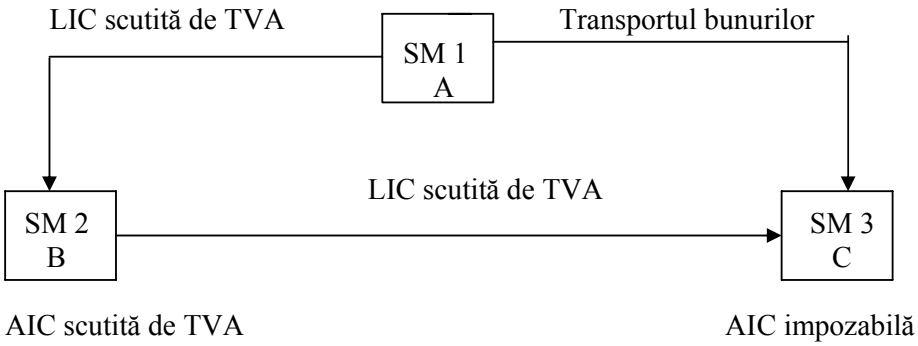


Fig.5.9. Operațiuni triunghiulare

În situația prezentată mai sus există:
- o livrare efectuată de A şi o achiziție efectuată de către B;
- o livrare efectuată de B şi o achiziție efectuată de C

dar **există o singură operațiune intracomunitară**, deoarece **există un singur transport intracomunitar de bunuri**.

Luând în considerare regulile generale ale regimului de TVA apar două **ipoteze**:

1. Transportul se realizează urmare a livrării de la A la B, caz în care avem:
- o LIC scutită de TVA pe relația A – B, realizată de A;
- un transport de la firma A din SM 1 către firma B în SM 3;
- o AIC impozabilă, realizată de firma B în SM 3;
- o livrare internă impozabilă de la B la C.

În acest caz, firma B are următoarele obligații:
- să se înregistreze în scopuri de TVA în SM 3 pentru a realiza achiziția;
- să plătească TVA-ul în SM 3 pentru AIC.

2. Transportul se realizează în urma livrării de la B la C, caz în care avem:
- o livrare internă impozabilă de la A la B în SM 1;
- o LIC scutită pe relația B-C;
- un transport intracomunitar din SM 1 către SM 3;
- o AIC impozabilă, realizată de C în SM 3.

În acest caz, firma B are următoarele obligații:
- să se înregistreze în scopuri de TVA în SM 1 pentru a realiza achiziția internă;
- să plătească TVA-ul în SM 1 pentru achiziția realizată.

În situația în care transportul este o consecința livrării de la A la B se aplică regimul simplificat care presupune:
- o LIC de la A la B scutită de TVA;
- o achiziție realizată de B scutită de TVA;

- o livrare de la B la C scutită de TVA;
- o achiziție realizată de C în SM 3 impozabilă.

A2. Achiziția de mijloace noi de transport şi produse accizabile

În accepțiunea noului cod Fiscal, în categoria mijloace de transport noi se includ:

- navele ce nu depăşesc 7,5 m lungime, care să nu fi fost livrate cu mai mult de 3 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi depăşit 100 ore de deplasare;
- aeronavele cu greutatea de decolare mai mare de 1.500 kg./buc., care să nu fi fost livrate cu mai mult de 3 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi depăşit 40 ore de deplasare;
- vehiculele terestre cu motor cu o capacitate mai mare de 48 cm^3/buc. sau cu o putere mai mare de 7,2 kW/buc., care să nu fi fost livrate cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări mai mari de 6.000 km.

În categoria produselor accizabile intră:

- uleiurile minerale;
- alcoolul şi băuturile alcoolice;
- tutunul prelucrat.

În cazul acestor achiziții, TVA-ul se datorează întotdeauna în SM al cumpărătorului, indiferent de calitatea acestuia sau a vânzătorului (persoană fizică/juridică, impozabilă/neimpozabilă), iar declararea acestora se face în *decontul special de TVA*.

A3. Vânzările la distanță (VD)

Aceste LIC ce presupun transportul bunurilor dintr-un SM în alt SM de către sau în numele furnizorului, indiferent de calitatea clientului (persoană fizică/juridică, impozabilă/neimpozabilă). În cazul VD, locul livrării se transferă în SM de încheiere al transportului, unde se datorează TVA, dacă sunt întrunite anumite condiții[69] reglementate legal.

EXEMPLU:

O persoană impozabilă obişnuită dintr-un alt SM livrează bunuri neaccizabile sau mijloace de transport noi (nescutite de TVA) către un membru din "Grupul celor 4" din România, iar transportul bunurilor se realizează în numele furnizorului. În cazul acestei VD pot apărea 4 situații:

a. plafonul stabilit pentru România nu este depăşit, furnizorul extern nu şi-a exercitat opțiunea în statul său membru de a plăti TVA în România, cumpărătorul nu depăşeşte plafonul pentru achiziții stabilit pentru România şi nu a optat pentru plata TVA în România pentru AIC sau este o persoană fizică, atunci se poate concluziona faptul că operațiunea este o **LIC ce intră în sfera TVA**, dar deoarece livrarea sau

69 Valoarea totală a vânzărilor unui furnizor în România în anul calendaristic sau precedent să fi depăşit plafonul de 35.000 de euro sau furnizorul să fi optat în propriul SM pentru impozitarea tuturor vânzărilor sale la distanță în SM de destinație

locul de unde începe transportul este în celălalt SM, operațiunea **nu este impozabilă în România**;

b. plafonul stabilit pentru România nu este depăşit, furnizorul extern nu şi-a exercitat opțiunea în statul său membru de a plăti TVA în România, cumpărătorul depăşeşte plafonul pentru achiziții stabilit pentru România sau a optat pentru plata TVA în România pentru AIC, atunci se poate concluziona faptul că **furnizorul extern realizează o LIC scutită de TVA** (pentru că beneficiarul comunică un cod valabil de TVA în România), iar **cumpărătorul realizează o AIC impozabilă în România**, pentru care **plăteşte TVA** pe baza "Decontului special de TVA";

c. plafonul stabilit pentru România este depăşit sau furnizorul extern a optat în statul său membru pentru a plăti TVA în România, cumpărătorul nu depăşeşte plafonul pentru achiziții stabilit pentru România şi nu a optat pentru plata TVA în România pentru AIC sau este o persoană fizică, atunci se poate concluziona faptul că locul VD este în România (locul încheierii transportului), iar **persoana obligată la plata TVA este furnizorul extern**, care trebuie să se înregistreze în România pentru scopuri de TVA;

d. plafonul stabilit pentru România este depăşit sau furnizorul extern a optat în statul său membru pentru a plăti TVA în România, cumpărătorul depăşeşte plafonul pentru achiziții stabilit pentru România sau a optat pentru plata TVA în România pentru AIC, atunci se poate concluziona faptul că furnizorul nu este obligat să se înregistreze în România (primează aplicarea prevederilor referitoare la AIC impozabile în România), în schimb **cumpărătorul** trebuie **să declare AIC** şi **să plătească TVA** pe baza "Decontului special de TVA".

4. AIC efectuate de anumite categorii de persoane

Categoriile de persoane avute în vedere sunt:

- persoanele juridice neimpozabile (în principal autorități publice ce acționează în această calitate şi care nu desfăşoară activități supuse TVA);
- întreprinderi mici supuse regimului special;
- persoane impozabile (de regulă neînregistrate) ce derulează exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere de TVA (cum ar fi: băncile, societățile de asigurări, organizațiile non-profit, spitalele).

Regimul special al acestor persoane se referă la plafonul anual de 10.000 de euro până la care nu sunt obligate la plata TVA pentru AIC, însă după depăşirea acestuia trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA (putând opta pentru un regim normal de TVA).

Servicii intangibile

Acestea sunt următoarele:

• închirierea sau leasingul de bunuri corporale mobile, cu excepția tuturor mijloacelor de transport, pentru care se aplică regula de bază, locul prestatorului;

• transferul şi/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare; servicii de publicitate şi de marketing;

• serviciile de consultanță, de inginerie, juridice şi de avocatură, serviciile contabililor şi experților contabili, ale birourilor de studii şi alte servicii similare; prelucrarea de date şi furnizarea de informații;

• operațiunile bancare, financiare şi de asigurări; punerea la dispoziție a personalului;

• furnizarea accesului la sistemele de distribuție a gazului natural şi energiei electrice, inclusiv serviciile de transport şi transmisie prin intermediul acestor rețele, precum şi alte prestări de servicii legate direct de acestea;

• obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept menționat de reglementările legale în vigoare;

• serviciile unui intermediar ce acționează în numele şi pe seama altuia (exemplu: un agent), când acesta procură pentru mandatul său oricare din serviciile intangibile menționate anterior.

În situația prestării serviciilor menționate mai sus (cu excepția celor de asigurări, de creditare, bancare şi altele de acest gen, care sunt scutite fără drept de deducere), persoana obligată la plata TVA în România este:

• prestatorul (dacă prestatorul nu este stabilit în România, iar beneficiarul este o persoană fizică din România, o persoană juridică neimpozabilă sau orice altă persoană neimpozabilă, locul prestării este la cel al prestatorului, iar serviciul se va factura cu TVA din SM al prestatorului);

• beneficiarul, în următoarele condiții:

  - prestatorul nu este stabilit în România (chiar dacă este înregistrat în România în scopuri de TVA);
  - beneficiarul este o persoană impozabilă ce acționează ca atare.

Serviciile de telecomunicații şi cele furnizate pe cale electronică

Serviciile de telecomunicații (inclusiv cele de radio-TV) înseamnă serviciile legate de transmiterea, emiterea sau recepția de semnale, mesaje scrise, imagini şi sunete sau informații de orice natură prin cablu, unde radio, mijloace optice sau alte sisteme electromagnetice, inclusiv transferul aferent sau cedarea dreptului de a utiliza mijloacele de transmisie, emisie sau recepție, ca şi asigurarea accesului la rețelele de informații mondiale.În schimb, serviciile furnizate prin mijloace electronice reprezintă serviciile privind conceperea de site-uri informatice, furnizarea de spații web, întreținerea la distanță a programelor şi echipamentelor, furnizarea de software şi actualizarea acestuia, furnizarea de imagini, text şi informații, punerea la dispoziție

de baze de date, furnizarea de muzică, filme şi jocuri, inclusiv jocuri de noroc şi prezentarea de emisiuni şi evenimente politice, culturale, artistice, sportive, ştiinţifice şi de divertisment, precum şi învăţământ la distanţă. Dacă prestatorul unui serviciu şi beneficiarul acestuia comunică prin poşta electronică, **aceasta nu înseamnă că este un serviciu executat, ci unul furnizat pe cale electronică.**

Toate serviciile menţionate sunt scutite de TVA, după cum urmează:

- *cu drept de deducere* – serviciile pentru nevoile directe ale navelor şi/sau aeronavelor sau încărcătura acestora;
- *fără drept de deducere* – următoarele servicii :
- difuzarea pe cale electronică de emisiuni şi evenimente culturale, politice, artistice, sportive, ştiinţifice, de divertisment, realizate de posturile publice de radio-TV;
- serviciile educaţionale (învăţământul la distanţă);
- jocurile de noroc.

Pentru serviciile de telecomunicaţii (cu excepţia celor prezentate mai sus) persoana obligată la plata TVA este cea stabilită conform regulilor exprese (excepţia apare în cazul prestatorilor stabiliţi în afara UE, dar care sunt obligaţi să se înregistreze în SM în care serviciile sunt uzitate efectiv de beneficiari, persoane neimpozabile stabilite în UE). Pentru serviciile furnizate pe cale electronică, persoana obligată la plata TVA este cea stabilită conform regulilor exprese, cu excepţia:

- cazului în care prestatorii sunt stabiliţi în afara UE, dar sunt obligaţi să se înregistreze în SM în care serviciile sunt prestate (şi să factureze cu TVA din SM respectiv), iar beneficiarii sunt persoane neimpozabile stabilite în UE;
- sau cazului în care prestatorii pot aplica regimul special pentru servicii electronice, respectiv să se înregistreze într-un singur SM pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate către persoane neimpozabile.

Transportul intracomunitar de bunuri

Orice transport de bunuri pentru care locul de plecare şi locul de sosire se situează în două SM diferite din UE se numeşte **transport intracomunitar (TIC) de bunuri.**

Persoana obligată la plata TVA este prestatorul cu excepţia cazului când este beneficiarul, dacă acesta îndeplineşte următoarele condiţii:

- beneficiarul este înregistrat pentru scopuri de TVA;
- prestatorul nu este stabilit în România (chiar dacă acesta este înregistrat în România în scopuri de TVA).

Un transport local de bunuri (pentru care atât locul de plecare, cât şi locul de sosire în acelaşi SM din UE) se consideră a fi TIC de bunuri, dacă este direct legat de acesta. Acest transpot local asimilat TIC de bunuri poate fi efectuat înainte sau după TIC de bunuri de care este legat direct.

În cazul transportului de bunuri persoana obligată la plata TVA este prestatorul cu excepția cazului în care este beneficiarul, dacă acesta îndeplineşte următoarele condiții:

• beneficiarul este stabilit în România şi este înregistrată în scopuri de TVA sau nu este stabilit în România, dar este înregistrat în România prin intermediul unui reprezentant fiscal;

• prestatorul nu este stabilit în România şi nu este înregistrat în scopuri de TVA.

Există însă situații în care transportul de bunuri este *scutit de TVA cu drept de deducere* şi anume:

• transportul bunurilor, dintr-un terț teritoriu, în condițiile în care valoarea acestui transport este inclusă în baza de impozitare a acestor bunuri importate;

• transportul bunurilor, direct legat de exportul acestor bunuri în afara Comunității;

• transportul bunurilor ce sunt plasate în regim vamal suspensiv;

• TIC de bunuri efectuat către sau din insulele ce formează regiunile autonome din Azore sau Madeira.

Servicii accesorii unui transport de bunuri

Acestea sunt servicii ce constau în încărcarea, descărcarea, manipularea, cântărirea, sortarea, depozitarea bunurior. Persoana obligată la plata TVA în România este prestatorul cu excepția cazului când este beneficiarul, în următoarele condiții:

• beneficiarul este înregistrat pentru scopuri de TVA;

• prestatorul nu este stabilit în România (chiar dacă acesta este înregistrat în România).

Există situații în care aceste servicii accesorii unui tansport de bunuri, inclusiv TIC, sunt *scutite de TVA cu drept de deducere* şi anume:

• prestările de servicii aferente transportului unor bunuri ce sunt plasate în regimuri vamale suspensive şi care constau în încărcarea, descărcarea, transbordarea, manipularea, stivuirea, cântărirea, măsurarea, controlul, evaluarea, depozitarea, supervizarea sau livrarea de bunuri;

• serviciile accesorii unui TIC de bunuri efectuat către sau din insulele ce formează regiunile autonome din Azore sau Madeira;

• serviciile legate direct de nave şi/sau aeronave sau de încărcătura acestora.

Servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative etc.

Pentru aceste servicii locul prestării este acela în care ele se efectuează propriu-zis, iar persoana obligată la plata TVA în România este din principiu prestatorul. Însă, în cazul unor servicii prestate ocazional (o singură dată în cursul unui an), prestatorul

nestabilit în România poate fi scutit de obligația înregistrării în scopuri de TVA, nu şi a plății acestui impozit indirect. În acest caz, organele fiscale trebuie să emită o decizie în care să precizeze modalitatea de plată.

Expertize şi lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale reprezintă toate operațiunile umane şi mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal (aceste servicii constau în procesarea sau prelucrarea bunurilor mobile corporale).

Expertizele privind bunurile mobile corporale reprezintă activitățile ce constau în determinarea caracteristicilor sau evaluarea unor bunuri mobile corporale.

În principiu, locul prestării pentru serviciile menționate mai sus este acela în care ele sunt efectiv realizate, existând totuşi unele excepții prevăzute legal. Persoana obligată la plata TVA în România pentru aceste servicii este, în principiu, prestatorul, dar ca excepție poate fi şi beneficiarul, dacă:

- persoana în favoarea căreia s-a prestat este înregistrat pentru scopuri de TVA;
- serviciul este prestat de un prestator ce nu este nici stabilit, nici înregistrat în scopuri de TVA în România.

În cazul excepției de mai sus, beneficiarul face plata TVA astfel:

- dacă este înregistrată normal în scopuri de TVA, aplică taxarea inversă;
- dacă este înregistrată în urma solicitării în scopuri de TVA[70], depune "Decont special de TVA" şi face plata efectivă.

Există totuşi scutiri de TVA referitor la aceste servicii pentru:

- lucrări efectuate asupra bunurilor mobile plasate în regim vamal de perfecționare activă şi transportate în afara Comunității, de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România sau de altă persoană în numele oricăruia dintre aceştia;
- traficul internațional de bunuri (lucrări efectuate asupra bunurilor mobile plasate în regim de antrepozit de TVA sau în regim vamal suspensiv);
- modificarea, repararea, întreținerea şi alte servicii efectuate pentru nevoile directe ale navelor şi aeronavelor sau ale încărcăturii acestora.

Controlul mişcării bunurilor supuse TVA în interiorul UE

Controlul mişcării bunurilor supuse TVA în interiorul UE se va face prin intermediul VIES. Acest sistem se va integra cu sistemul Administrației Fiscale prin mijloace informatice, agenții economici fiind obligați să-şi adapteze sistemele informatice/contabile în aşa fel încât să poată oferi informațiile necesare. În plus, ei oferă

70 Conform art.153[1] din Codul Fiscal, explicat Nicolae Mândoiu în lucrarea "Codul Fiscal comparat 2006-2007", vol.I, Editura Con Fisc, Bucureşti, 2007, pag.519

informații pentru sistemul statistic privind comerțul intracomunitar cu bunuri, dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții[71]:

a. sunt înregistrați ca plătitori de TVA;

b. realizează comerț cu bunuri cu alte state din UE;

c. au o cifră de afaceri pe ultimele 12 luni, separat pe fluxurile de importuri şi exporturi din/către țările UE, care depăşeşte un anumit prag statistic. Pentru anul 2007, Institutul Național de Statistică a stabilit un nivel al pragurilor statistice de 900.000 RON pentru exporturile intracomunitare de bunuri şi de 300.000 RON pentru importurile intracomunitare de bunuri.

Declarația statistică Intrastat completată se transmite lunar la Institutul Național de Statistică. Termenul de depunere a declarației (în format electronic) este data de 15 a lunii următoare celei pentru care se depune declarația.

5.6.3.2. Conturi aferente taxei pe valoare adăugată

Contabilitatea sintetică a taxei pe valoarea adaugată se realizează cu ajutorul contului **442 "Taxa pe valoarea adăugată"**, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- **4423 "T.V.A. de plată"**
- **4424 "T.V.A. de recuperat"**
- **4426 "T.V.A. deductibilă"**
- **4427 "T.V.A. colectată"**
- **4428 "T.V.A. neexigibilă".**

Contul 4423 "T.V.A. de plată"

Este utilizat pentru a ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului. După conținutul economic, un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Se creditează cu diferența dintre T.V.A. colectată mai mare şi T.V.A. deductibilă mai mică.

Se debitează cu ocazia achitării sau compensării T.V.A. de plată.

Soldul creditor reprezintă T.V.A. de plată, datorată bugetului.

Contul 4424 "T.V.A. de recuperat"

Este utilizat pentru a ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperate de la bugetul statului. După conținutul economic, un cont de creanțe fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

71 Legea 422 din 22.11.2006 (M.O. nr. 967 din 04.12.2006)

Se debitează cu diferența dintre T.V.A. deductibilă mai mare şi T.V.A. colectată mai mică.

Se creditează cu ocazia compensării sau a rambursării T.V.A. de recuperat.

Soldul debitor reprezintă T.V.A. de recuperat de la buget.

Contul 4426 "T.V.A. deductibilă"

Este utilizat pentru a ține evidența taxei pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii. După conținutul economic, un cont de creanțe fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

Se debitează cu T.V.A. din documentele furnizorilor privind cumpărările efectuate.

Se creditează la sfârşitul perioadei cu sumele compensate din T.V.A. colectată şi cu diferența dintre T.V.A. deductibilă mai mare şi T.V.A. colectată mai mică.

La sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold.

Contul 4427 "T.V.A. colectată"

Este utilizat pentru a ține evidența taxei pe valoarea adăugată colectată. După conținutul economic, un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Se creditează cu T.V.A. aferentă vânzărilor de bunuri şi prestărilor de servicii.

Se debitează la sfârşitul perioadei cu T.V.A. deductibilă compensată şi cu diferența dintre T.V.A. colectată mai mare şi T.V.A. deductibilă mai mică.

La sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold.

Contul 4428 "T.V.A. neexigibilă"

Este utilizat pentru a ține evidența T.V.A. aferentă livrărilor şi cumpărररilor cu plata în rate, pentru care nu s-au întocmit facturi, precum şi pentru mărfurile evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul.

După funcția contabilă, este un cont bifuncțional.

Se creditează cu T.V.A. aferentă livrărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate, pentru care nu s-au întocmit facturi şi pentru T.V.A. aferentă mărfurilor intrate în gestiune şi evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul..

Se debitează cu T.V.A. aferentă cumpărărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate, pentru care nu s-au primit facturi şi pentru T.V.A. aferentă mărfurilor ieşite din gestiune şi evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul.

Soldul creditor reprezintă T.V.A. neexigibilă aferentă livrărilor cu plata în rate, pentru care nu s-au emis facturi şi pentru mărfurile aflate în stoc.

Soldul debitor reprezintă T.V.A. neexigibilă aferentă cumpărărrilor cu plata în rate şi pentru care nu s-au primit facturi.

5.6.3.3. Studii de caz

Entitatea realizează numai operațiuni impozabile

Studiul de caz nr. 1

O entitate plătitoare de T.V.A. achiziționează din România materii prime în valoare de 20.000 lei plus T.V.A.. În cursul lunii se livrează la intern produse finite la prețul de vânzare de 30.000 lei plus T.V.A.. Prețul de înregistrare al produselor vândute este de 23.000 lei. La sfârşitul lunii se face regularizarea T.V.A. având în vedere că entitatea are T.V.A. de plată din luna anterioară, neachitat în termenul legal, de 2.100 lei. Ulterior se achită întreaga datorie privind taxa pe valoarea adăugată, inclusiv dobanzile aferente.

SOLUȚIONARE:

1. Înregistrarea achiziției de materii prime:

%	**=**	**401**	**23.800**
301		**„Furnizori”**	**20.000**
„Materii prime”			
4426			**3.800**
„T.V.A. deductibilă”			

2. Înregistrarea livrării de produse finite:

4111	**=**	**%**	**35.700**
„Clienți”		**701**	**30.000**
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	**5.700**
		4427	
		„T.V.A. colectată”	

3. Înregistrarea descărcării din gestiune a produselor vândute:

711	**=**	**345**	**23.000**
„Variația stocurilor”		**„Produse finite”**	

4. Înregistrarea regularizării T.V.A. la sfârşitul lunii:

4427	**=**	**%**	**5.700**
„T.V.A. colectată”		**4426**	**3.800**
		„T.V.A. deductibilă”	
		4423	**1.900**
		„T.V.A. de plată”	

5. Înregistrarea achitării T.V.A. datorat prin bancă cu ordin de plată:

4423 **„T.V.A. de plată”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**4.000**

6. Înregistrarea cheltuielilor cu majorările de întârziere aferente :
(calcul majorări: 2.100 x 0,1% / zi x 30 zile = 63 lei)

6581 **„Despăgubiri, amenzi şi penalităţi”**	=	**4481** **„Alte datorii faţă de bugetul statului”**	**63**

7. Înregistrarea plăţii prin bancă cu ordin de plată a majorărilor de întârziere aferente:

4481 **„Alte datorii faţă de bugetul statului”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**63**

Studiul de caz nr. 2

O entitate plătitoare de T.V.A. achită în avans un furnizor de manuale şcolare în valoare de 18.748 lei. Ulterior se primesc manuale scolare în baza facturii fiscale emisă de furnizor în valoare de 51.400 lei, T.V.A. 9%. În cursul lunii se mai facturează servicii către terţi în valoare de 26.000 lei, T.V.A. 19%. La sfârşitul lunii se regularizează T.V.A., având în vedere că entitatea trebuie să recupereze de la bugetul statului T.V.A.(conform documentelor justificative din perioada de gestiune precedentă, în sumă de 314 lei.

SOLUŢIONARE:

1. Înregistrarea achitării unui avans furnizorului de bunuri:

%	=	**5121**	**18.748**
4091 **„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”**		**„Conturi la bănci în lei”**	**17.200**
4426 **„T.V.A. deductibilă”**			**1.548**

2. Înregistrarea primirii facturii de la furnizor:

%	**=**	**401**	**56.026**
371		**„Furnizori”**	**51.400**
„Mărfuri”			
4426			**4.626**
„T.V.A. deductibilă”			

3. Înregistrarea regularizării avansului acordat:

%	**=**	**4091**	**17.200**
401		**„Furnizori-debitori pentru**	**18.748**
„Furnizori”		**cumpărări de bunuri de natura**	
4426		**stocurilor”**	**1.548**
„T.V.A. deductibilă”			

4. Înregistrarea facturării serviciilor efectuate:

4111	**=**	**%**	**30.940**
„Clienți”		**704**	**26.000**
		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	
		4427 „	**4.940**
		T.V.A. colectată”	

5. Înregistrarea regularizării T.V.A. la sfârşitul lunii:

4427	**=**	**%**	**4.940**
„T.V.A. colectată”		**4426**	**4.626**
		„T.V.A. deductibilă”	
		4423	**314**
		„T.V.A. de plată”	
4423	**=**	**4424**	**314**
„T.V.A. de plată”		**„T.V.A. de recuperat”**	

Entitatea desfăşoară atât operațiuni impozabile, cât şi operațiuni scutite de T.V.A., fără drept de deducere (ajustare bază impozabilă)

În acest caz, entitatea are dreptul de a deduce numai T.V.A. aferentă operațiunilor impozabile.

T.V.A. aferentă bunurilor şi serviciilor intrate se înregistrează inițial la T.V.A. deductibilă, deoarece în momentul recepției nu se cunoaşte cu precizie în ce măsură aceste bunuri şi servicii vor fi utilizate pentru realizarea de operații impozabile şi pentru operații scutite. La sfârşitul exercițiului se determină ponderea operațiilor impoza-

bile în totalul operațiilor prin calcularea proratei. Diferența dintre T.V.A. deductibilă şi T.V.A. de dedus se include pe cheltuieli.

Studiul de caz nr. 3

O entitate producătoare de soft achiziționează materiale consumabile în valoare de 10.000 lei, T.V.A. 19%. Entitatea facturează în cursul lunii servicii următorilor beneficiari:

- unei alte entitati, valoarea de 15.000 lei, T.V.A 19%;
- unei instituții bugetare, valoarea de 25.000 lei fără T.V.A. Valoarea facturată reprezintă crearea unui soft destinat activității de învățământ, operațiunea în cauză fiind scutită de T.V.A.

Se înregistrează operațiile de mai sus, inclusiv T.V.A. devenită nedeductibilă ca urmare a aplicării proratei, şi regularizarea T.V.A., ştiind că din luna anterioară entitatea are de recuperat de la bugetul statului T.V.A. în sumă de 2.137 lei.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea achiționării materialelor consumabile:

%	=	**401**	**11.900**
301		**„Furnizori”**	**10.000**
„Materii prime”			
4426			**1.900**
„T.V.A. deductibilă”			

2) Înregistrarea prestării de servicii către entitatea privată:

4111	=	**%**	**17.850**
„Clienți”		**704**	**15.000**
		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	
		4427	**2.850**
		„T.V.A. colectată”	

3) Înregistrarea prestării de servicii către instituția publică:

4111	=	**704**	**25.000**
„Clienți”		**„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”**	

Observație : Menționăm că nu avem subvenții legate direct de prețul acestora, precum şi alocații, subvenții sau alte sume primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare al TVA-ului.

Calcularea proratei: (15.000):(15.000 + 25.000) x **100 = 37,5%**

T.V.A. de dedus: T.V.A. deductibilă x prorata = 1.900 x 37,5%= 713 RON

Diferența dintre T.V.A. deductibilă şi T.V.A. de dedus: 1.900-713 = 1.187 RON

4) Înregistrarea diferenței aferente:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**1.187**

5) Înregistrarea regularizării T.V.A. la sfârşitul lunii:

4427 **„T.V.A. colectată”**	=	**%**	**2.850**
		4426 **„T.V.A. deductibilă”**	**713**
		4423 **„T.V.A. de plată”**	**2.137**
4423 **„T.V.A. de plată”**	=	**4424** **„T.V.A. de recuperat”**	**2.137**

Studiul de caz nr. 4

O persoană impozabilă cu regim mixt cumpără o instalație la data de 01.11.2008 în valoare de 40.000 RON plus 19%TVA, adică 7.600 RON. Prorata provizorie pentru anul 2008 este de 40%, iar taxa dedusă este de 3.040 RON (7.600 RON x 40%). Prorata definitivă calculată la finele anului 2008 este de 30%. La finele anului 2008 se realizează ajustarea taxei pe baza proratei definitive, respectiv 7.600 RON % x 30% = 2.280 RON TVA de dedus care se compară cu TVA dedusă pe baza prorata provizorie (3.040 RON), iar diferența de 760 RON se înscrie în decontul lunii decembrie ca taxă nedeductibilă.

Această ajustare a deducerii se referă la întreaga sumă dedusă inițial provizoriu, acoperind şi ajustarea aferentă primei cincimi pentru bunurile de capital.

Ajustările pentru anii 2009, 2010, 2011 şi 2012 se efectuează astfel:

- TVA deductibilă se împarte la 5 adică: 7.600 RON/ 5 = 1.520 RON;
- TVA efectiv dedusă în baza proratei definitive pentru prima perioadă se împarte la rândul său la 5, adică: 2.280 RON/5 = 456 RON;
- rezultatul lui 1.520 RON înmulțit cu prorata definitivă pentru fiecare din perioadele următoare se va compara apoi cu 456 RON;
- diferența rezultată va reprezenta ajustarea deducerii în favoarea statului sau a persoanei impozabile.

SOLUȚIONARE:

Înregistrarea diferenței aferente pentru anul 2008:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**760**

Ajustarea pentru anul 2009:
- prorata definitivă pentru anul 2009 este de 50%;
- deducerea autorizată: 1.520 RON x 50% = 760 RON;
- TVA deja dedus 456 RON;
- deducere suplimentară permisă: 760 RON – 456 RON = 304 RON.

Înregistrarea diferenței aferente pentru anul 2009:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**304**

Ajustarea pentru anul 2010:
- prorata definitivă pentru anul 2010 este de 20%;
- deducere autorizată: 1.520 RON x 20% = 304 RON;
- TVA deja dedus 456 RON;
- ajustare în favoarea statului: 456 RON – 304 RON = 152 RON.

Înregistrarea diferenței aferente pentru anul 2010:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**152**

Ajustare pentru anul 2011:
- prorata definitivă pentru anul 2011 este de 25%;
- deducerea autorizată: 1.520 RON x 25% = 380 RON;
- TVA deja dedus 456 RON;
- ajustare în favoarea statului: 456 RON – 380 RON = 76 RON.

Înregistrarea diferenței aferente pentru anul 2011:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**76**

Ajustare pentru anul 2012:

- prorata definitivă pentru anul 2012 este de 70%;
- deducerea autorizată: 1.520 RON x 70% = 1.064 RON;
- TVA deja dedus 456 RON;
- deducere suplimentară permisă: 1.064 RON – 456 RON = 608 RON.

Înregistrarea diferenței aferente pentru anul 2012:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	=	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	608

Orice modificare a proratei în anii următori, respectiv după scurgerea ultimului an de ajustare (2012) nu va mai influența deducerile realizate pentru această instalație. Însă, pentru livrările pentru sine, nu există limită de timp.

Studiul de caz nr. 5

O persoană impozabilă dobândeşte (prin cumpărare sau investiții) la 15.04.2005 un bun imobil în valoare de 60.000.000 lei, adică 6.000 RON. Activitatea persoanei impozabile cuprinde operațiuni taxabile, precum şi operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere. TVA-ul aferent acest bun imobil este de 11.400.000 lei, adică 1.140 RON, din care s-a dedus (conform proratei definitive de 80% pentru 2005) 9.120.000 lei, adică 912 RON. La finele anului 2006 TVA dedusă s-a recalculat, potrivit proratei definitive de 70% pentru anul 2006, rezultând din recalculare suma de 1.140.000 lei, adică 114 RON, care s-a înregistrat pe cheltuieli.

În anul 2006 s-au realizat lucrări de modernizare ce au mărit valoarea bunului cu 2.000.000 lei, adică 200 RON (mai puțin de 20% din valoarea bunului), pentru care TVA aferentă este de 380.000 lei, adică 38 RON, din care s-a dedus suma de 266.000 lei, adică 26,6 RON, conform proratei definitive de 70% din anul 2006. Lucrările de modernizare au fost finalizate la data de 9 aprilie 2006.

În cursul anului 2007 au fost realizate lucrări de modernizare ce au mărit valoarea bunului cu 10.000.000 lei, adică 1.000 RON (mai puțin de 20% din valoarea bunului după modernizare), pentru care TVA aferentă este de 1.900.000 lei, adică 190 RON, din care s-a dedus suma de 1.330.000 lei, adică 133 RON, potrivit proratei definitive de 70% aplicabilă în 2007. Lucrările de modernizare au fost finalizate la 20.04.2007. De la data de 15.04.2007 până la 31.12.2007, persoana impozabilă închiriază imobilul astfel: 30% din bunul imobil în regim de scutire, iar pentru 70% din bunul

imobil optează pentru aplicarea regimului de taxare. În data de 01.01.2008, persoana impozabilă renunță la opțiunea de a taxa partea de 70% din bunul imobil.

Ajustarea dreptului de deducere se realizează după cum urmează:

a. Ajustarea pentru TVA dedusă aferentă dobândirii bunului imobil:

- TVA aferentă bunului imobil: 11.400.000 lei (1.140 RON);
- TVA dedusă inițial: 9.120.000 lei (912 RON);
- Diferența de taxă rezultată din recalculare la finele anului 2006: 2.280.000 lei (228 RON);
- Taxa dedusă efectiv pentru bunul imobil 9.120.000 lei – 2.280.000 lei = 6.840.000 lei (684 RON)

Ajustarea taxei deduse pentru perioada 15 aprilie 2005-31 decembrie 2007 (33 luni):

6.840.000 lei : 5 ani = 1.368.000 lei (136,8 RON)

1.368.000 lei / 12 luni = 114.000 lei (11,4 RON)

60 luni – 33 luni = 27 luni x 114.000 lei = 3.078.000 lei (307,8 RON) – ***taxa care se ajustează***

b.Ajustarea taxei deduse aferentă lucrării de modernizare din anul 2006

- TVA dedusă: 266.000 lei (26,6 RON)

Ajustarea pentru perioada 9 aprilie 2006 – 31 decembrie 2007: 21 luni

266.000 lei : 5 ani = 53.200 lei (5,32 RON)

53.200 lei : 12 luni = 4.433 lei

60 luni – 21 luni = 39 luni x 4.433 lei = 172.887 lei (17,2887 RON) – ***taxa care se ajustează***

c.Ajustarea taxei deduse aferentă lucrării de modernizare din anul 2007

- TVA dedusă: 1.330.000 lei (133 RON)

Ajustarea pentru perioada 20 aprilie 2007 – 31 decembrie 2007: 9 luni

1.330.000 lei : 5 ani = 266.000 lei (26,6 RON)

266.000 lei : 12 luni = 22.167 lei (2,2167 RON)

60 luni – 9 luni = 51 luni x 22.167 lei = 1.130.517 lei (113,0517 RON) – ***taxă de ajustat***

Sumele de 3.078.000 lei + 172.887 lei + 1.130.517 lei = 4.381.404 lei (438,1404 RON) rezultate din ajustările efectuate anterior reprezintă diferența de taxă ce va fi înregistrată pe cheltuieli, în jurnalul de cumpărări din luna ianuarie 2008, cu semnul

minus, şi corespunzător va fi preluată în decontul de TVA pentru perioada fiscală respectivă.

REZOLVARE:
Înregistrarea diferenței aferente decontul lunii ianuarie 2008:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**=**	**4426** **„T.V.A. deductibilă”**	**438,1404**

T.V.A. neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri pentru care nu s-au emis facturi
1. O entitate livrează semifabricate la preţul de vânzare de 4.000 lei plus T.V.A. pe bază de aviz de însoţire a mărfii. În luna următoare se întocmeşte şi se trimite factura. Preţul de înregistrare al semifabricatelor livrate este de 3.000 lei.

1) Înregistrarea livrării bunurilor pe bază de aviz de însoţire a mărfii:

418 **„Clienţi - facturi de întocmit”**	**=**	**%**	**4.760**
		702 **„Venituri din vânzarea semifabricatelor”**	**4.000**
		4428 **„T.V.A. neexigibilă”**	**760**

2) Înregistrarea descărcării gestiunii de produsele livrate:

711 **„Variaţia stocurilor”**	**=**	**341** **„Semifabricate”**	**3.000**

3) Înregistrarea facturii întocmite:

4111 **„Clienţi”**	**=**	**418** **„Clienţi - facturi de întocmit”**	**4.760**
4428 **„T.V.A. neexigibilă”**	**=**	**4427** **„T.V.A. colectată”**	**760**

T.V.A. neexigibilă aferentă mărfurilor evaluate la preţul de vânzare cu amănuntul
1. Se achiziţionează mărfuri la costul de achiziţie de 3.000 lei plus T.V.A. Adaosul comercial practicat este de 30% din costul de achiziţie. Ulterior, mărfurile se vând în numerar.

1) Înregistrarea achiziţionării mărfurilor:

%	=	401	3.570
371 „Mărfuri”		„Furnizori”	3.000
4426 „T.V.A. deductibilă”			570

2) Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate (3.000 x30%):

371 „Mărfuri”	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri”	900

3) Înregistrarea T.V.A. neexigibilă aferentă mărfurilor intrate [(3.000+900) x19%]:

371 „Mărfuri”	=	4428 „T.V.A. neexigibilă”	741

4) Înregistrarea vânzării mărfurilor:
- totalul sumei încasate în numerar: 3.000+900+741 = 4.641
TVA colectată se determină pe baza cotei de TVA recalculate: 4.641 x 19:119 =741
- venituri din vânzarea mărfurilor: 4.641-741 = 3.900

5311 „Casa în lei”	=	%	4.641
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	3.900
		4427 „T.V.A. colectată”	741

5) Înregistrarea descărcării din gestiune a mărfurilor vândute:

%	=	371	4.641
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	3.000
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			900
4428 „T.V.A. neexigibilă”			741

T.V.A. neexigibilă aferentă livrărilor cu plata în rate

1. O entitate ce comercializează mărfuri în regim en-gros livrează la începutul lunii unui detailist un lot de mărfuri cu plata în două rate lunare în valoare de 20.000 lei, plus T.V.A. Costul de achiziție al mărfurilor livrate este de 12.000 lei. Dobânda lunară este de 2%. Decontările se fac cu ordin de plată la sfârşitul lunii.

1) Înregistrarea livrării mărfurilor cu plata în rate:
[dobânda totală: 23.800 x 2%+(23.800:2) x 2% = 476+238 = 714]

4111 **„Clienți”**	=	**%** **707** **„Venituri din vânzarea mărfurilor”** **4428** **„T.V.A. neexigibilă”** **472** **„Venituri înregistrate în avans”**	**24.514** **20.000** **3.800** **714**

2) Înregistrarea descărcării din gestiune a mărfurilor vândute:

607 **„Cheltuieli privind mărfurile”**	=	**371** **„Mărfuri”**	**12.000**

3) Înregistrarea încasării primei rate (10.000 +1.900 + 476 = 12.376):

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**4111** **„Clienți”**	**12.376**

4) Înregistrarea dobânzii aferente ratei încasate:

472 **„Venituri înregistrate în avans”**	=	**766** **„Venituri din dobânzi”**	**476**

5) Înregistrarea T.V.A. aferentă ratei încasate:

4428 **„T.V.A. neexigibilă”**	=	**4427** **„T.V.A. colectată”**	**1.900**

6) Înregistrarea închiderii conturilor de T.V.A. la sfârşitul perioadei de gestiune:

4427 **„T.V.A. colectată”**	=	**4423** **„T.V.A. de plată”**	**1.900**

Livrări intracomunitare de bunuri şi servicii

Studiul de caz nr. 6

O entitate achiziționează mărfuri în sumă de 70.000 lei plus 19% TVA, pe care le livrează intracomunitar în Germania pentru suma de 30.000 euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 102.000 lei). Locul începerii transportului este România, transportul bunurilor se realizează către celălalt SM, cunoscându-se codul de TVA al beneficiarului bunurilor din celălalt SM (Germania), iar condiția de livrare este

EXW (în livrare nefiind implicată nici o cheltuială suplimentară sau accesorie legată de această operație).

1) Înregistrarea achiziționării de mărfuri:

%	=	401	83.300
371 „Mărfuri”		„Furnizori”	70.000
4426 „T.V.A. deductibilă”			13.300

2) Înregistrarea livrării mărfurilor, care este o operațiune scutită cu drept de deducere:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	102.000

3) Înregistrarea descărcării gestiunii cu mărfurile livrate:

607 „Cheltuieli cu mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	70.000

4) Înregistrarea regularizării T.V.A. la sfârşitul lunii:

4424 „T.V.A. de recuperat “	=	4426 „T.V.A. deductibilă “	13.300

5) Înregistrarea recuperării de la buget a T.V.A.:

5121 „Conturi la bănci în lei “	=	4424 „T.V.A. de recuperat “	13.300

Exportul de bunuri şi servicii

Studiul de caz nr. 7

O entitate achiziționează materii prime în sumă de 60.000 lei plus 19% T.V.A. în vederea fabricării de produse finite, care se exportă în Canada la prețul de vânzare de 70.000 CAD (dolari canadieni) la cursul de 2,2154 lei/CAD (adică 155.078 lei). Produsele finite se înregistrează în contabilitate la costul de producție de 86.000 lei. La sfârşitul perioadei se regularizează T.V.A. şi se recuperează de la buget valoarea negativă a T.V.A..

1) Înregistrarea achiziționării de materii prime:

%	=	401	71.400
301 „Materii prime”		„Furnizori”	60.000
4426 „T.V.A. deductibilă”			11.400

2) Înregistrarea producției obținute:

345 „Produse finite”	=	711 „Variația stocurilor”	86.000

3) Înregistrarea livrării produselor finite, care este o operațiune scutită cu drept de deducere:

4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	40.000

4) Înregistrarea descărcării gestiunii cu produsele finite livrate:

711 „Variația stocurilor”	=	345 „Produse finite”	86.000

5) Înregistrarea regularizării T.V.A. la sfârşitul lunii:

4424 „T.V.A. de recuperat “	=	4426 „T.V.A. deductibilă “	11.400

6) Înregistrarea recuperării de la buget a T.V.A.:

5121 „Conturi la bănci în lei “	=	4424 „T.V.A. de recuperat “	11.400

Importul de bunuri şi servicii

Studiul de caz nr. 8

1. O entitate juridică impozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA importă materii prime în valoare de 1.000 euro, la cursul de 3,5 lei/euro (adică în valoare de 3.500 lei). Se achită în numerar taxe vamale în sumă de 1.400 lei, T.V.A. se evidențiază în decontul de TVA.

1) Înregistrarea achiziționarea de materii prime (1.000 x 3,5):

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	3.500

2) Înregistrarea achitării taxelor vamale, care intră în costul de achiziție al materiilor prime:

301 **„Materii prime"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**1.400**

3) Evidențierea T.V.A. [T.V.A. se aplică la costul de achiziție al materiilor prime (3.500+1.400) x 19% = 931 lei] şi achitarea acestuia prin bancă:

4426 „T.V.A. deductibilă"	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**931**

Studiul de caz nr. 9

O companie din Rusia (A) vinde calculatoare unei **persoane impozabile obişnuite din Germania** (B), care revinde aceste calculatoare unui **client român** (C) pentru suma de 9.000 euro la cursul valutar de 3,45 lei/euro (adică 31.050 lei). TVA aferent acestei operații economice este: 31.050 lei x 19% = 5.899,5 lei. Bunurile sunt expediate direct din sediul companiei A din Rusia la clientul român de către compania germană B, care acționează ca importator din punct de vedere al TVA, apoi le revinde unui client român C. Între clienții B şi C nu există relația contractuală de transport. Se cere înregistrarea TVA-ului aferent operațiunii economice în contabilitatea firmei din România (achitat prin bancă).

SOLUȚIONARE:

Importul bunurilor în România efectuat de către cumpărătorul german B

Persoana care îndeplineşte calitatea de importator: B

Operațiunea în sfera TVA: **import** de bunuri

Locul importului: **România**, unde se află bunurile la introducerea lor în UE

Scutire de TVA: **NU**

Persoana obligată la plata TVA: **B**, dacă se înregistrează în România în scopuri de TVA, nu va face plata efectivă, ci prin decont de TVA (sau plăteşte TVA în vamă şi poate solicita restituirea sa conform Directivei a 8-a)

Livrarea bunurilor de la persoana impozabilă din Germania (B) și clientul român (C)

Persoana impozabilă: furnizorul german **B**

Operațiune în sfera TVA: **livrări de bunuri**, ulterioară unui import

Locul livrării: România, unde bunurile sunt puse la dispoziția clientului român (C)

Scutire de TVA: **NU**

Persoana obligată la plata TVA:

- **B**, dacă s-a înregistrat pentru scopuri de TVA în România sau dacă B nu s-a înregistrat pentru import;

• cumpărătorul **C** (dacă este o persoană stabilită în România sau o persoană juridică neimpozabilă – indiferent dacă sunt sau nu înregistrate);

• dacă **C** nu este stabilită în România, dar este înregistrată prin reprezentant fiscal şi furnizorul B nu este stabilit în România şi nu este înregistrat în scopuri de TVA ⇨ **taxare inversă**;

• furnizorul **B**, dacă cumpărătorul C nu este stabilit în România şi nu este înregistrat în scopuri de TVA sau este o persoană neimpozabilă în România ⇨ furnizorul **B** trebuie să se înregistreze în România pentru scopuri de TVA.

Înregistrarea TVA-ului în contabilitatea firmei din România (achitat prin bancă):

4426 **„TVA deductibilă"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**5.899,5**

Studiul de caz nr. 10

O companie română (A) înregistrată în scopuri de TVA cumpără mărfuri de la **o companie australiană** (X) în valoare de 20.000 AUD (dolari australieni) la cursul valutar de 2,0157 lei/AUD (adică 40.314 lei), în condiția de livrare EXW (se face abstracție de alte obligații vamale). Mărfurile sunt transportate de către cumpărătorul A din Australia la sediul său din România, apoi sunt puse în liberă circulație de către A.Ulterior A vinde către o altă **companie română B** (o întreprindere mică supusă regimului special de scutire) aceste mărfuri pentru suma de 50.000 lei plus 19% TVA (adică 9.500 lei), care le preia de la depozitul lui A din România şi le transportă la magazinul său din Bucureşti. Drepturile de creanță se încasează ulterior prin bancă. Se cere să se înregistreze operațiunea economică în contabilitatea ambelor firme româneşti (se face abstracție de plata furnizorului extern).

SOLUȚIONARE:

Importul bunurilor în România efectuat de către cumpărătorul A

Persoana desemnată ca importator: **A**

Operațiune în sfera TVA: import de mărfuri

Locul importului: **România**, unde se află bunurile la introducerea lor în UE

Scutire de TVA: **NU**

Persoana obligată la plata TVA: A ce nu va face plata efectivă, ci doar prin decontul de TVA va evidenția taxa

Livrarea bunurilor de la compania română A la compania română B

Persoana impozabilă: furnizorul român **A**

Operațiune în sfera TVA: **livrare de mărfuri**

Locul livrării: **România**, unde începe transportul

Persoana obligată la plata TVA: A, livrare locală cu TVA românesc

A.Înregistrări în contabilitatea companiei române A :

1) Înregistrarea importului de mărfuri :

301 „Materii prime”	=	**401 „ Furnizori”**	**40.314**

2) Înregistrarea TVA-ului aferent bunurilor importate (40.314 lei x 19% =7.659,66 lei) achitat prin bancă:

4426 „TVA deductibilă”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**7.659,66**

3) Vânzarea mărfurilor:

4111 „Clienți”	=	**%**	**59.500**
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri “	**50.000**
		4427 „TVA colectată”	**9.500**

4) Încasarea drepturilor de creanță prin bancă:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4111 „Clienți”**	**59.500**

B.Înregistrări în contabilitatea companiei române B :

1) Înregistrarea achiziției interne de mărfuri:

%	=	**401 „Furnizori”**	**59.500**
301 „Materii prime”			**50.000**
4426 „T.V.A. deductibilă”			**9.500**

2) Plata furnizorului intern:

401 „Furnizori”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**59.500**

Alte situații

Studiul de caz nr. 11

Evidențierea contabilă a TVA-ului aferent donațiilor ce depășesc plafonul legal

Entitatea sponsorizează o asociație sportivă, acordându-i acesteia mărfuri înregistrate la costul de achiziție de 10.000 lei. Presupunem că în cazul dat plafonul deductibil al cheltuielilor cu sponsorizarea este de 8.000 lei.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea acordării cu titlu gratuit a mărfurilor:

6582 **„Donații şi subvenții acordate"**	=	**371** **„Mărfuri"**	**10.000**

2) Înregistrarea excluderii din baza impozabilă a T.V.A. valoarea mărfurilor donate care depăşeşte plafonul legal [(10.000-8.000) x 19%= 380]:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**	=	**4427** **„T.V.A. colectată"**	**380**

Evidențierea contabilă a TVA-ului aferent lipsei neimputabile la inventar

Entitatea înregistrează o lipsă neimputabilă de materiale auxiliare în valoare de 300 lei.

1) Înregistrarea scoaterii din evidență a materialelor auxiliare constatate lipsă, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal:

6021 **„Cheltuieli cu materialele auxiliare"**	=	**3021** **„Materiale auxiliare"**	**300**

SOLUȚIONARE:

2) Înregistrarea T.V.A. aferentă materialelor lipsă la inventariere, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**	=	**4427** **„T.V.A. colectată"**	**57**

Evidențierea contabilă a TVA-ului aferent avansului în valută înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât pentru AIC sau LIC de bunuri

O persoană impozabilă în scopuri de TVA încasează 2.000 euro drept avans pentru livrarea unui utilaj de la o altă entitate juridică, motiv pentru care emite o factură la cursul valutar (valabil la data încasării avansului) de 3,5 lei/euro.

Baza de impozitare a TVA este: 2.000 euro x 3,5 lei/euro = 7.000 lei

TVA aferentă avansului: 7.000 lei x 19% = 1.330 lei.

După o perioadă de 2 săptămâni are loc livrarea utilajului care costă 8.000 de euro la cursul valutar de 3,6 lei/euro (8.000 euro x3,6 lei/euro = 28.800 lei). Baza de impozitare pentru TVA se determină astfel: [(2.000 euro x 3,5 lei/euro) + (6.000 euro x3,6 lei/euro)] x 19% = 27.600 x 19% = 5.244 lei

Se cere înregistrarea contabilă a operațiunii economice în contabilitatea ambelor fime.

SOLUȚIONARE:

A.În contabilitatea furnizorului ce încasează avansul în valută, iar ulterior livrează bunul

1) Înregistrare a avansului încasat în valută prin bancă:

5124 **„Conturi la bănci în valută”**	=	**419** **„Clienți-creditori”**	**7.000**

2) Evidențiere TVA aferentă avansului:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**1.330**

3) Înregistrare vânzare utilaj

461 **„Debitori diverşi”**	=	**7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”**	**28.800**

4) Stornare TVA aferentă avansului:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**1.330**

5) Evidențiere TVA aferentă utilajului:

4426 „TVA deductibilă”	=	**4427 „TVA colectată”**	**5.244**

6) Regularizare conturi 419 şi 461:

%	=	**461 „Debitori diverşi”**	**7.200**
419 „Clienți-creditori”			**7.000**
665 „Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”			**200**

7) Încasarea prin bancă a diferenței de 6.000 euro:

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	**461 „Debitori diverşi”**	**21.600**

B.În contabilitatea clientului ce plăteşte avansul în valută, iar ulterior primeşte bunul

1) Plata prin bancă a avansului în valută:

232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”	=	**5124 „Conturi la bănci în valută”**	**7.000**

2) Evidențiere TVA aferentă avansului:

4426 „TVA deductibilă”	=	**4427 „TVA colectată”**	**1.330**

3) Înregistrare primire utilaj:

2131 „Echipamente tehnolo-gice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”	=	**404 „Furnizori de imobilizări”**	**28.800**

4) Stornare TVA aferentă avansului:

4426 „TVA deductibilă”	=	**4427 „TVA colectată”**	**1.330**

5) Evidențiere TVA aferentă utilajului:

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**5.244**

6) Regularizare conturi 404 şi 232:

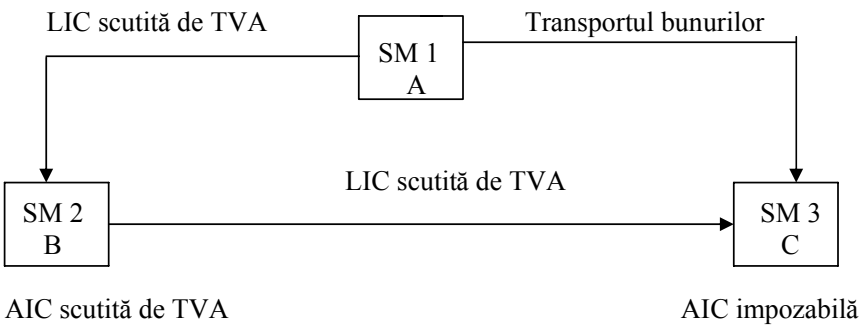
404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**%**	**7.200**
		232 **„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale“**	**7.000**
		765 **„Venituri din diferenţe de curs valutar”**	**200**

7) Achitarea prin bancă a diferenţei de plată de 6.000 euro:

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**5124** **„Conturi la bănci în valută”**	**21.600**

4. Evidenţierea TVA-ului aferent operaţiunilor triunghiulare în 3 SM (state membre ale UE)

Într-o perioadă de gestiune se derulează operaţiunea triunghiulară între 3 state membre ale UE evidenţiată mai jos astfel :



a. **firma A este din România (adică SM 1)** şi va efectua o LIC de mărfuri scutită de TVA către B din Bulgaria (adică SM2) în valoare de 3.500 euro (din care transportul intracomunitar este de 500 euro) la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 11.900 lei); aceleaşi mărfuri sunt livrate intracomunitar de către firma B către firma C (persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA şi care comunică propriul cod valabil de înregistrare) din Grecia (adică SM3), dar transportul intracomunitar al bunurilor (TIC) este realizat de către aceeaşi **firmă A din România** direct către firma C din Grecia, motiv pentru care obligaţiile persoanei impozabile române sunt:

• să declare LIC în *decontul de TVA* şi în *declarația recapitulativă trimestrială* completând în căsuța "tipul operațiunii" litera L;
• să emită o factură către B.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei A din România, cunoscând faptul că condiția de livrare este CFR (cost and freight – adică costul mărfurilor şi cheltuieli cu transportul acestora).

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea LIC scutită de TVA:

4111	=	**%**	**11.900**
„Clienți"		**707**	**10.200**
		„Venituri din vânzări de mărfuri"	
		704	**1.700**
		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	

b. **firma B este din România (adică SM 2)** şi va realiza o AIC de mărfuri scutită de TVA de la firma A din Bulgaria (SM1) în valoare de 3.500 de euro (din care transportul intracomunitar al mărfurilor este de 500 de euro) la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 11.900 lei = 10.200 lei+1.700 lei) , iar apoi aceleaşi mărfuri vor fi livrate intracomunitar (LIC scutită de TVA) către C (persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA şi care comunică propriul cod valabil de înregistrare) din Grecia (SM3), pentru valoarea de 4.000 euro la cursul valutar de 3,45 lei/euro (adică 13.8500 lei), motiv pentru care obligațiile persoanei impozabile române sunt:

• să declare achiziția scutită în *decontul de TVA*;

• să declare livrarea scutită în *decontul de TVA* şi în *declarația recapitulativă trimestrială* completând în căsuța "tipul operațiunii" litera T;

• să emită o factură către C în care să completeze codul de TVA al acestuia şi să menționeze operațiune triunghiulară.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei B din România, cunoscând faptul că condiția de livrare este CFR (cost and freight – adică costul mărfurilor şi cheltuieli cu transportul acestora). Menționăm faptul că mărfurile sunt transportate intracomunitar de către firma A din Bulgaria direct către firma C din Grecia (se face abstracție de plata furnizorului extern şi de încasarea clientului extern).

1) Înregistrarea AIC scutită de TVA:

371	=	**401**	**10.200**
„Mărfuri"		**„Furnizori"-analitic furnizor extern**	

371 **„Mărfuri”**	=	**401** **„Furnizori”- analitic transportator extern**	**1.700**

2) Înregistrarea LIC scutită de TVA:

4111 **„Clienţi”**	=	**707** **„Venituri din vânzări de mărfuri”**	**13.800**

3) Descărcarea de gestiune pentru mărfurile vândute:

607 **„Cheltuieli cu mărfurile”**	=	**371** **„Mărfuri”**	**11.900**

c. **firma C este din România (adică SM 3)** şi va realiza o AIC impozabilă de mărfuri de la firma B din Bulgaria (SM2) în valoare de 3.000 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 10.200 lei), motiv pentru care obligaţiile persoanei impozabile române sunt:

- să declare livrarea scutită în *decontul de TVA* şi în *declaraţia recapitulativă trimestrială* completând în căsuţa “tipul operaţiunii” litera Z;
- să plătească TVA (evidenţiază TVA-ul în “Decontul de TVA” ca taxă colectată şi taxă deductibilă).

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei C din România, cunoscând faptul că condiţia de livrare este EXW (Ex Works – adică costul mărfurilor). Menţionăm faptul că mărfurile sunt transportate intracomunitar de către firma A din Grecia direct către firma C (persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA şi care comunică propriul cod valabil de înregistrare) din România (se face abstracţie de plata furnizorului extern).

SOLUŢIONARE:

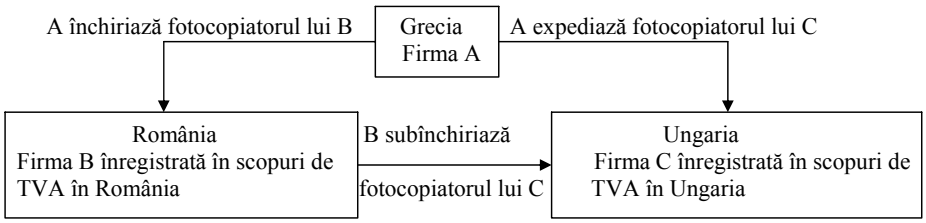
1) Înregistrarea AIC impozabilă de mărfuri:

371 **„Mărfuri”**	=	**401** **„Furnizori” - analitic furnizor extern**	**10.200**

2) Evidenţiere TVA aferentă mărfurilor (10.200 lei x19% = 1.938 lei):

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**1.938**

Evidențierea TVA-ului aferent serviciilor intangibile



Prestatorul grec A închiriază un fotocopiator beneficiarului român B (persoană impozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA) pentru suma de 2.950 de euro la cursul valutar de 3,5 lei/euro (adică 10.325 lei), care la rândul său îl subînchiriază firmei C din Ungaria pentru suma de 3.000 de euro la cursul valutar de 3,45 lei/euro (adică 10.350 lei), care îl utilizează pentru activitatea sa economică. Precizăm faptul că fotocopiatorul se transmite direct de către firma A din Grecia către firma C din Ungaria. Operațiunea în sine implică două relații:

a. Relația dintre prestatorul grec A şi beneficiarul român B

Persoana impozabilă: **prestatorul grec A**;

Operațiune în sfera TVA: **închiriere de bunuri mobile**;

Locul prestării: **România**, unde este stabilit beneficiarul, persoana impozabilă;

Scutire de TVA: **NU**;

Persoana obligată la plata TVA: **beneficiarul român B** (dacă este o persoană impozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA este obligatorie taxarea inversă, dacă nu este înregistrată, operațiunea trebuie evidențiată în *decontul special de TVA*).

b. Relația dintre compania română B şi beneficarul C din Ungaria

Persoana impozabilă: **compania română B**;

Operațiune în sfera TVA: **închiriere de bunuri mobile**;

Locul prestării: Ungaria, unde este stabilit beneficiarul, persoana impozabilă;

Scutire de TVA: **NU**;

Persoana obligată la plata TVA: în Ungaria **beneficiarul C** va plăti TVA conform legislației naționale.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei B din România (se face abstracție de plata furnizorului extern şi de încasarea clientului extern).

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea facturii de închiriere a fotocopiatorului primită de la prestatorul grec A:

612 **„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile”**	**=**	**401** **„Furnizori”-analitic furnizor extern**	**10.325**

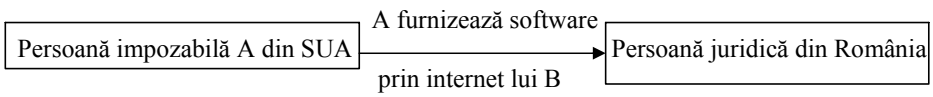
2) Taxarea inversă pentru factura de închiriere (10.325 lei x 19% = 1.961,75 lei):

4426 **„TVA deductibilă”**	**=**	**4427** **„TVA colectată”**	**1.961,75**

3) Înregistrarea facturii de subînchieriere a fotocopiatorului către firma C din Ungaria:

4111 **„Clienți”**	**=**	**704** **Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”**	**10.350**

Evidențierea TVA-ului aferent serviciilor de telecomunicații şi a celor furnizate pe cale electronică



Persoana impozabilă A din SUA furnizează software prin internet lui B, o persoană juridică română ce este conectată la internet la sediul său social, pentru suma de 700 $ SUA la cursul valutar de 2,5374 lei/$ SUA (adică 1.176,18 lei)..

Persoana impozabilă: **prestator american A**

Operațiune în sfera TVA: **servicii furnizate pe cale electronică**

Locul prestării: **România**

Scutire de TVA: NU

Persoana obligată la plata TVA: **prestatorul american A**, care trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România sau dacă este înregistrat în alt SM conform regimului special al serviciilor electronice, va comunica electronic facturi şi *decont de TVA* în România

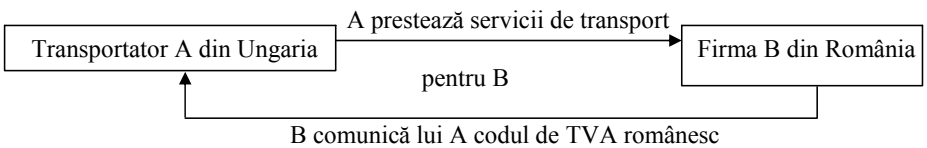
Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea entității juridice din România (se face abstracție de plata furnizorului extern).

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea facturii pentru serviciile furnizate pe cale electronică de prestatorul american:

628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"**	=	**401** **„Furnizori" - analitic furnizor extern**	**1.176,18**

Evidențierea TVA-ului aferent transportului intracomunitar de bunuri



Persoană impozabilă: transportator din Ungaria A pentru suma de 500 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 1.700 lei).

Operațiune în sfera TVA: **TIC** de bunuri

Locul prestării: România (sau SM care a emis codul de TVA)

Scutire de TVA: **NU**

Persoana obligată la plata TVA: cumpărătorul B, dar care dacă aplică taxarea inversă, dacă este înregistrat în scopuri de TVA

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei B din România (se face abstracție de plata furnizorului extern).

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea facturii pentru serviciile furnizate pe cale electronică de prestatorul american:

628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" sau** **624** **„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"**	=	**401** **„Furnizori" - analitic furnizor extern**	**1.700**

Evidențierea TVA-ului aferent serviciilor accesorii transportului de bunuri

Firma A din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, realizează un TIC de bunuri din Grecia către România, în favoarea beneficiarului C din Grecia, pentru suma de 640 de euro la cursul valutar de 3,35 lei/euro (adică 2.144 lei). Bunurile ajunse în Constanța sunt descărcate de pe navă de către firma B din România, înregistrată în România pentru scopuri de TVA, care îi facturează firmei A din România prețul serviciului prestat în valoare de 1.000 lei plus 19% TVA.

Persoana impozabilă: **prestatorul român B**

Operațiune în sfera TVA: **descărcarea unei nave** = servicii accesorii unui TIC de bunuri

Locul prestării: **România**, unde serviciul este prestat efectiv

Scutire de TVA: **NU**, pentru că beneficiarul nu comunică un cod de TVA din alt SM

Persoana obligată la plata TVA: **Prestatorul român B**, facturează TVA românesc

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în :

• contabilitatea firmei A din România pentru TIC realizat în favoarea beneficiarului C din Grecia, care transmite codul valabil de TVA din SM (se face abstracție de încasarea clientului extern) ;

• contabilitatea firmei B din România pentru serviciul accesoriu unui TIC de bunuri, în favoarea beneficiarului A din România (se face abstracție de încasarea drepturilor de creanță).

SOLUȚIONARE:

A. În contabilitatea firmei A din România

1) Înregistrarea facturii de prestări servicii pentru TIC realizat pentru firma C din Grecia:

4111 **„Clienți”**	=	**704** **„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”**	**2.144**

2) Înregistrarea facturii de prestări de servicii pentru descărcarea navei primită de la firma B din România

%	=	**401 „Furnizori”**	**1.190**
628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**			**1.000**
4426 **„T.V.A. deductibilă”**			**190**

B. În contabilitatea firmei B din România

1) Facturarea serviciului prestat (descărcarea navei) către firma A din România:

4111	=	**%**	**1.190**
„Clienți"		**704**	**1.000**
		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate "	**190**
		4427	
		„TVA colectată"	

Evidențierea TVA-ului aferent expertizelor şi lucrărilor efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Firma A stabilită şi înregistrată în scopuri de TVA în România este specializată în repararea şi întreținerea utilajelor folosite în scopuri profesionale şi casnice. Această entitate juridică are clienți situați în diverse țări şi anume :

a. o companie B stabilită şi înregistrată în România, cu o sucursală în Franța (comunică codul său de TVA francez), căruia i se repară (în România) 2 utilaje pentru suma de 4.000 de euro (2.000 de euro/utilaj la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 6.800 lei x 2 =13.600 lei), din care unul este expediat ulterior în străinătate (în Franța);

b. un spital C din Ungaria, neînregistrat în scopuri de TVA, căruia i se repară aparatul trimis în România (şi care ulterior se trimite înapoi în Ungaria) pentru suma de 1.800 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 6.120 lei) ;

c. o companie D stabilită în Ungaria, cu sucursală în Franța (comunică codul său de TVA francez) şi care expediază 2 utilaje din Ungaria în România pentru reparare; ulterior utilajele se repară în România pentru suma de 5.000 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 17.000 lei), după care ele se trimit din locul prestației separat (unul în Ungaria, iar celălalt în Franța);

d. o persoană fizică maghiară E, al cărui utilaj este reparat de către firma A la locuința lui E din Ungaria, pentru suma de 800 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 2.720 lei);

e. o companie F din Rusia, care expediază utilajele sale din Ucraina în România, unde acestea sunt reparate pentru suma de 5.750 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro (adică 19.550 lei), după care sunt returnate proprietarului.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei A din România (se face abstracție de încasarea drepturilor de creanță externe).

SOLUȚIONARE:

a. Pentru relația A-B

Persoana impozabilă: prestatorul A stabilit şi înregistrat în România

Operațiune în sfera TVA: lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Locul prestării:

1. România – pentru utilajul care rămâne în România, acolo unde serviciile sunt efectiv prestate;

2. Franța – pentru utilajul expediat în Franța – SM care a emis codul de TVA;

Scutire de TVA :

1. NU, operațiunea nefiind scutită ;

2. prestatorul român va factura o operațiune fără TVA, pentru care locul prestării nu este în România, dar are drept de deducere ;

Persoana obligată la plata TVA :

1. prestatorul A va factura serviciul prestat cu 19% TVA

1) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajul ce rămâne în România :

%	=	401 „Furnizori”	8.092
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			6.800
4426 „T.V.A. deductibilă”			1.292

2) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajul expediat în Franța:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401 „Furnizori”	6.800

b. Pentru relația A-C

Persoana impozabilă: prestatorul A stabilit şi înregistrat în România

Operațiune în sfera TVA: lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Locul prestării: România, acolo unde serviciile sunt efectiv prestate, beneficiarul nu comunică un cod valabil de TVA din alt SM;

Scutire de TVA : NU;

Persoana obligată la plata TVA : prestatorul A va factura serviciul prestat cu 19% TVA

1) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajul expediat în Ungaria:

%	=	401	7.282,8
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	6.120,0
4426 „T.V.A. deductibilă”			1.162,8

c. Pentru relația A-D

Persoana impozabilă: prestatorul A stabilit şi înregistrat în România

Operațiune în sfera TVA: lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Locul prestării: Franța (utilajele sunt transportate în afara României, iar beneficiarul a comunicat un cod de TVA din alt SM);

Prestatorul A din România va declara o operațiune fără TVA care nu are locul prestării în România, dar cu drept de deducere

1) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajele expediate în Ungaria şi Franța:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401 „Furnizori”	17.000

d. Pentru relația A-E

Persoana impozabilă: prestatorul A stabilit şi înregistrat în România

Operațiune în sfera TVA: lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Locul prestării: Ungaria, acolo unde serviciile sunt efectiv prestate;

Prestatorul A din România va declara o operațiune fără TVA care nu are locul prestării în România, dar cu drept de deducere;

În plus, prestatorul român A trebuie să se înregistreze în Ungaria în scopuri de TVA şi să factureze cu TVA din Ungaria, pentru că beneficiarul este o persoană fizică.

1) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajele expediate în Ungaria şi Franța:

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401 „Furnizori”	2.720

e. Pentru relația A-F

Persoana impozabilă: prestatorul A stabilit şi înregistrat în România

Operațiune în sfera TVA: lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale

Locul prestării: România, acolo unde serviciile sunt efectiv prestate;

Scutire de TVA : DA, dacă bunurile sunt plasate în regim vamal de perfecționare activă pentru prestarea serviciilor asupra acestora.

Persoana obligată la plata TVA : nu se pune problema pentru prestatorul A.

1) Înregistrarea serviciului prestat pentru utilajele expediate în Ungaria şi Franța:

628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**	=	**401** **„Furnizori”**	**19.550**

5.6.4. Contabilitatea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

5.6.4.1. Particularități privind datoriile din alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Principalele impozite şi taxe ce se includ în această categorie sunt: accizele, taxe vamale, impozitul la țiței şi gazele naturale din producția internă, impozitul pe dividende, impozite şi taxe locale, alte impozite şi taxe.

1. Impozitul pe dividende

Dividendele reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Impozitul pe dividende se calculează în cotă de 16% pentru dividendele cuvenite asociaților/acționarilor persoane fizice române. Impozitul care trebuie reținut se plăteşte la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plăteşte dividendul.

În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârşitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se achită până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

2. Accizele armonizate

Accizele armonizate reprezintă taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse autohtone sau din import, cum ar fi: alcool, produse din tutun şi uleiuri minerale.

Calculul accizelor[72] se face diferențiat în funcție de felul produselor ce constituie obiectul impunerii conform legii. Spre exemplu:

72 Conform prevederilor HG nr. 1861 din 21 decembrie 2006 • Partea a II-a pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (M.O. nr. 1044 din 29 decembrie 2006)

- pentru țigarete:

Total acciză = A1 + A2 în care:

A1 = acciza specifică;

A2 = acciza ad valorem.

A1 = K1 x R x Q1

A2 = K2 x PA x Q2, unde:

K1 = acciza specifică prevăzută la nr. crt. 6 din Anexa nr. 1 la titlul VII - Accize din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare

K2 = acciza ad valorem prevăzută la nr. crt. 6 din Anexa nr. 1 la titlul VII - Accize din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare

R = cursul de schimb leu/euro;

PA = prețul maxim de vânzare cu amănuntul;

Q1 = cantitatea exprimată în unități de 1.000 buc. țigarete;

Q2 = numărul de pachete de țigarete aferente lui Q1;

Pentru semestrul I al anului 2007, structura accizei la țigarete este 16,28 euro/1000 țigarete + 29% aplicat la prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat.

- pentru țigări şi țigări de foi:

A = Q x K x R, unde:

A = cuantumul accizei

Q = cantitatea exprimată în unități de 1.000 buc. țigări

K = acciza unitară prevăzută la nr. crt. 7 din Anexa nr. 1 la titlul VII - Accize din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare

R = cursul de schimb leu/euro;

- pentru tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în țigarete şi pentru alte tutunuri de fumat:

A = Q x K x R, unde:

A = cuantumul accizei

Q = cantitatea în kg

K = acciza unitară prevăzută la nr. crt. 8 şi 9 din Anexa nr. 1 la titlul VII - Accize din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare

R = cursul de schimb leu/euro;

- pentru bere:

A = C x K x R x Q, unde:

A = cuantumul accizei;

C = numărul de grade Plato;

K = acciza unitară, în funcție de capacitatea de producție anuală, prevăzută la nr. crt. 1 din Anexa nr. 1 la titlul VII - Accize din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ou modificările şi completă-rile ulterioare

R = cursul de schimb leu/euro;

Q = cantitatea în hectolitri.

Concentrația zaharometrică exprimată în grade Plato, în funcție de care se calculează şi se virează la bugetul de stat accizele, este cea înscrisă în specificația tehnică elaborată pe baza standardului în vigoare pentru fiecare sortiment, care trebuie să fie aceeaşi cu cea înscrisă pe etichetele de comercializare a sortimentelor de bere. Abaterea admisă este de 0,5 grade Plato.

Pentru băuturile alcoolice, țigaretele, țigările şi țigările de foi, se calculează cota de 1% datorată Agenției Naționale pentru Sport[73] care se aplică asupra valorii accizelor determinată conform formulelor de mai sus, diminuată cu valoarea contribuției pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate. Valoarea accizelor datorate bugetului de stat reprezintă diferența între valoarea accizelor determinată din care se deduc: contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate[74], cota de 1% amintită mai sus şi după caz, contravaloarea marcajelor utilizate pentru marcarea produselor supuse acestui regim.

Accizele sunt exigibile în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile. Operatorii înregistrați şi neînregistrați, precum şi reprezentanții fiscali vor înregistra în evidențele proprii toate operațiunile efectuate privind achizițiile şi livrările de produse accizabile şi vor depune lunar la autoritatea fiscală teritorială în raza căreia îşi au sediul social, câte o situație centralizatoare a achizițiilor şi livrărilor de produse accizabile, până pe data de 15 a lunii următoare celei la care se referă situația.

Aceste taxe speciale de consum se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă. Totuşi, prin excepție, termenul de plată a accizelor este:

a) în cazul operatorilor înregistrați :ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele accizabile;

b) în cazul furnizorilor autorizați de energie electrică sau de gaz natural: data de 25 a lunii următoare celei în care a avut loc facturarea către consumatorul final.

3) În cazul achiziției intracomuniare a unui produs accizabil, care nu este plasat într-un regim suspensiv, momentul plății accizelor este momentul înregistrării declarației vamale de achiziție.

73 Conform prevederilor din Legea educației fizice şi sportului nr. 69/2000, cu modificările şi completările ulterioare (M.O.nr.200 din 09.05.2000)

74 Potrivit prevederilor art. 363 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările şi completările ulterioare (M.O.nr.372 din 28 aprilie 2006)

Documentele administrative de însoțire, întocmite în cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv se gestionează conform procedurilor legale[75].

3. Impozitele şi taxele locale

Impozitele şi taxele locale[76] reprezintă venituri ale bugetelor locale. Principalele impozite şi taxe locale sunt:

- impozitul pe clădiri;
- impozitul pe teren;
- taxa asupra mijloacelor de transport;
- taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizațiilor;
- taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate;
- impozitul pe spectacole;
- taxa hotelieră;
- taxe speciale;
- alte taxe locale.

5.6.4.2. Conturi utilizate

Contabilitatea sintetică a datoriilor din alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul contului **446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**.

Contul 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

Este utilizat pentru a ține evidența deconturilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate. După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Se creditează cu valoarea impozitelor şi taxelor datorate bugetului.

Se debitează în momentul plății acestora sau la anularea datoriilor.

Soldul contului este creditor şi reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Contul se dezvoltă în analitice pe feluri de impozite şi taxe.

5.6.4.3. Studiu de caz

Firma „X" înregistrează în contabilitatea proprie următoarele :

- impozitul pe clădiri datorat în sumă de 1.800 lei;
- accize în valoare de 5.500 lei aferente unor materii prime;

75 Conform prevederilor OMFP nr. 532 din 03.04.2007 (M.O. nr. 260 din 18.04.2007)

76 Conform prevederilor OUG nr.106 din 4.10.2007 (M.O.nr.730 din 18.10.2007), începând cu anul fiscal 2008, consiliul local poate acorda scutirui de la plata impozitului pe clădiri şi a impozitului pe teren datorate de către persoanele juridice în condițiile elaborării unor scheme de ajutor de stat, având ca obiectiv dezvoltarea regională.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea impozitului pe clădiri datorat în sumă de 1.800 lei :

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**	=	**446.01** **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" – analitic impozit pe clădiri**	**1.800**

2) Înregistrarea accizei în valoare de 5.500 lei aferentă unor materii prime:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**	=	**446. .02** **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"– analitic accize**	**5.500**

5.6.5. Contabilitatea contribuțiilor la fondurile speciale

Entitățile patrimoniale datorează unor organisme publice sume constituite în mod special cu anumite destinații prevăzute de lege, care sunt cunoscute sub denumirea de fonduri speciale, şi anume:

1. Fondul special de sănătate publică se constituie la entitățile care realizează încasări din: acțiuni de publicitate la produse din tutun şi alcool, producerea şi vânzarea acestor produse şi comercializarea mărfurilor din categoria tutunului şi alcoolului.

2. Fondul special al drumurilor publice se constituie prin aplicarea unui procent asupra prețului cu ridicata la rafinărie pentru carburanții auto din producția internă şi a valorii în vamă pentru carburanții auto importați.

3. Fondul special pentru promovarea şi modernizarea turismului se constituie prin aplicarea unei cote procentuale asupra veniturilor realizate din activitatea turistică.

4. Fondul de mediu[77] care se constituie din :

a. o contribuție de 3% (reținută prin stopaj la sursă) din veniturile realizate din vânzarea deşeurilor feroase şi neferoase de către deținătorii de astfel de deşeuri, persoane fizice sau juridice;

b. taxele pentru emisiile de poluanți în atmosferă, încasate de la operatori economici, în cuantumul prevăzut;

c. taxele încasate de la operatorii economici utilizatori de noi terenuri pentru depozitarea deşeurilor valorificabile, în limitele prevăzute;

d. o taxă de 1 leu (RON)/kg din greutatea ambalajelor introduse pe piața națională de către producătorii şi importatorii de bunuri ambalate şi ambalaje de desfacere;

e. o contribuție de 2% din valoarea substanțelor clasificate ca fiind periculoase pentru mediu, prevăzute în anexa nr. 2 la Normele metodologice de aplicare a Ordonanței

77 OUG nr.196 din 22.12.2005 (publicată în M.O.nr.1193 din 30.12.2005. modificată şi completată cu Legea nr.105 din 25.04.2006 (publicată în M.O. nr.393 din 08.05.2006. şi Ordinul Ministrului Mediului şi Gospodăririi Apelor nr.578 din 6 iunie 2006 (publicat în M.O.nr.516 din 14.06.2006)

de urgență a Guvernului nr. 200/2000 privind clasificarea, etichetarea şi ambalarea substanțelor şi preparatelor chimice periculoase, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 490/2002, comercializate de către producători şi importatori, cu excepția celor utilizate la producerea medicamentelor;

f. în cazul vânzării masei lemnoase pe picior, contribuția se stabileşte prin aplicarea unui procent de 3% la valoarea de vânzare a acesteia (sumă încasată de vânzător de la cumpărător odată cu valoarea masei lemnoase şi se varsă de către acesta la fondul pentru mediu);

g. în cazul exploatării masei lemnoase pe picior de către administratorul, respectiv proprietarul pădurii, prin activitate proprie sau prin intermediul unui prestator de servicii, contribuția se stabileşte prin aplicarea unui procent de 3% la valoarea de vânzare a sortimentelor de lemn obținute şi se achită de administratorul, respectiv proprietarul pădurii;

h. contribuția pentru prelucrarea lemnului se stabileşte prin aplicarea unui procent de 3% la valoarea de vânzare a produselor obținute şi se achită de operatorul economic care a realizat prelucrarea lemnului;

i. o taxă de 1 leu (RON)/kg anvelopă, încasată de la producătorii şi importatorii care introduc pe piață anvelope noi şi/sau uzate destinate reutilizării;

j. o contribuție de 3% din suma care se plăteşte anual pentru gestionarea fondurilor de vânătoare, plătită de către gestionarii fondurilor de vânătoare;

k. donații, sponsorizări, asistență financiară din partea persoanelor fizice sau juridice române ori străine şi a organizațiilor sau organismelor internaționale;

l. sumele încasate din rambursarea finanțărilor acordate, dobânzi, penalități de întârziere, alte operațiuni financiare derulate din sursele financiare ale acestuia;

m. sumele încasate de la manifestări organizate în beneficiul acestuia;

n. cuantumul taxelor pentru emiterea avizelor, acordurilor şi a autorizațiilor de mediu;

o. dobânzi şi penalități de orice fel datorate de către debitorii acestuia.

Sumele prevăzute mai sus la lit.d, i. şi j. se declară şi se plătesc anual, până în data de 25 ianuarie a anului următor, iar pentru celelalte declararea şi plata se face lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a desfăşurat activitatea.

5. Alte fonduri speciale din categoria cărora amintim :

• fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale[78] - constituit din contribuția angajatorilor în cotă de 0,25%[79] (aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați), din dobânzile şi majorările de întârziere pentru neachitarea în termen a acestuia, precum şi din sume provenite din recuperarea debitelor create;

78 Instituit de la 01.01.2007 în urma aplicării prevederilor Legii nr.200 din 22.05.2006 publicată în M.O.nr.453 din 25.05.2006.

79 Plata şi declararea către organul fiscal competent a acestui fond se va realiza lunar sau trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale.

- timbrul verde (în valoare de 7 lei plus TVA) pentru echipamentele electrice şi electronice (simbol al taxei vizibile plătite de consumatori pentru colectarea şi reciclarea deşeurilor) conform legislației în vigoare;
- fondul cultural național ;
- fondul pentru dezvoltarea sistemului energetic etc.

Contabilitatea sintetică a fondurilor speciale se realizează cu ajutorul contului **447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate".**

Contul 447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"

Este utilizat pentru a ține evidența datoriilor şi a vărsămintelor efectuate către alte organisme publice, potrivit legii.

După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Se creditează cu valoarea fondurilor speciale datorate bugetului.

Se debitează cu ocazia achitării acestora sau la anularea datoriilor privind fondurile speciale.

Soldul contului este creditor şi reprezintă fonduri speciale datorate bugetului de stat.

Contul se dezvoltă în analitic pe feluri de impozite şi taxe.

STUDIU DE CAZ:

Se înregistrează în contabilitate datoria entității privind fond pentru sănătate publică de 1.100 lei, ce se achită ulterior prin bancă.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea datoriei privind fondul pentru sănătate publică :

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "**	**=**	**447** **„Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate"**	**1.100**

2) Înregistrarea achitării datoriei prin bancă cu ordin de plată:

447 **„Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate"**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**1.100**

5.6.6. Contabilitatea creanțelor de natura subvențiilor

Subvențiile sunt sume primite cu titlu gratuit (nerambursabile şi nepurtătoare de dobânzi). Există trei categorii de subvenții pe care administrația publică le poate acorda agenților economici şi anume[80]:

• subvenții pentru investiții acordate pentru realizarea de obiective de investiții;

• subvenții de exploatare acordate unităților economice care produc bunuri destinate pieței, pentru acoperirea diferențelor de preț la anumite bunuri şi servicii;

• subvenții guvernamentale acordate drept compensație pentru pierderile de un agent economic ca urmare a unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare.

Subvențiile de primit stabilite pe baza contractului cu administrația publică, generează înregistrarea în contabilitate a unor creanțe privind sumele de primit, care la încasare se sting.

Planul de conturi rezervă pentru contabilitatea creanțelor de natura subvențiilor contul 445 "Subventii".

Contul 445 "Subvenții "

Este utilizat pentru evidența decontărilor privind subvențiile de la buget sau provenite din contribuții financiare nerambursabile. După conținutul economic este un cont de creanțe, iar după funcția contabilă un cont de activ.

Se debitează cu subvențiile de primit.

Se creditează cu ocazia încasării acestor subvenții.

Soldul debitor al contului reflectă creanțele privind subvențiile de primit.

Planul de conturi publicat prin OMFP 1752/2005, dezvoltă contul 445 „Subvenții" pe următoarele analitice, răspunzând astfel detalierii menționate anterior:

- **4451 „ Subvenții guvernamentale"**
- **4452 „ Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții"**
- **4458 „ Alte sume primite cu caracter de subvenții"**

Notă: Contabilitatea subvențiilor pentru investiții este tratată în cadrul subcapitolului 2.9.

80 Pop A., Op. cit., pag. 287

STUDIU DE CAZ:

O firma produce şi comercializează bunuri pentru care se acordă subvenții pe produs. Din documentația depusă la organele competente pentru aprobarea acestor subvenții, rezultă o creanță în sumă de 90.000 lei, care se încasează ulterior prin bancă.

SOLUȚIONARE:

1) Inregistrarea creanței privind subvenția de exploatare de primit:

445 **„Subvenții"**	=	**741** **„Venituri din subvenții de exploatare"**	**90.000**

2) Inregistrarea încasării creanței:

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**445** **„Subvenții"**	**90.000**

5.6.7. Contabilitatea altor datorii şi creanțe bugetare

Decontările entitatii cu bugetul statului pot să cuprindă şi alte datorii şi creanțe în afara celor nominalizate anterior, cum sunt:

• salarii neridicate şi prescrise, datorate bugetului statului de către entitatile cu capital integral sau majoritar de stat;

• amenzi şi penalități datorate bugetului de stat ce urmează a fi încasate de la bugetul statului;

• sume încasate de la buget reprezentînd vărsăminte efectuate în plus din alte datorii şi creanțe

• alte datorii sau creanțe cu bugetul statului.

Contabilitatea sintetică a datoriilor şi creantelor cu bugetul statului se realizează cu ajutorul contului **448 "Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului"** care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II şi anume:

- **4481 "Alte datorii față de bugetul statului"**
- **4482 "Alte creanțe privind bugetul statului".**

Contul 4481 "Alte datorii față de bugetul statului"

Este utilizat pentru a ține evidența datoriilor cu bugetul statului. După conținutul economic este un cont de datorii fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Se creditează cu alte datorii ale entității economice față de bugetul statului.

Se debitează la achitarea altor datorii către bugetul statului sau la anularea acestora.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de entitatea economică bugetului de stat.

Contul se dezvoltă în analitic pe feluri de datorii.

Contul 4482 "Alte creanțe privind bugetul statului"

Este utilizat pentru a ține evidența creanțelor cu bugetul statului.

După conținutul economic este un cont de creanțe fiscale, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

Se debitează cu alte creanțe față de bugetul statului.

Se creditează cu ocazia încasării acestor creanțe.

Soldul debitor reprezintă sumele de încasat de la buget de stat.
Contul se dezvoltă în analitic pe feluri de creanțe.

STUDII DE CAZ

1. Se înregistrează penalități datorate bugetului de stat pentru plata cu întarziere a T.V.A. în suma de 2.500 lei

SOLUȚIONARE:
1) Înregistrarea cheltuielilor cu penalitățile datorate :

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalități"	=	**4481 „Alte datorii față de bugetul statului"**	**2.500**

2. Înregistrarea încasării prin bancă a sumei de 1.300 lei de la bugetul statului reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venituri de natura salariilor achitat în plus.

SOLUȚIONARE:
1) Înregistrarea încasării prin bancă a dobânzilor aferente impozitului achitat în plus:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4482 „Alte creanțe privind bugetul statului"**	**1.300**

5.7. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații

5.7.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului

5.7.1.1. Contabilitatea decontărilor între entitățile afiliate

Grupul este denumirea generică dată asocierii de întreprinderi cu personalitate juridică distinctă, în cadrul căreia relațiile sunt influențate (impuse, controlate sau afectate semnificativ) de către una dintre societăți care are capacitatea de a-şi impune autoritatea decizională asupra activității celorlalte; interesul economic urmărit în cadrul grupului se identifică la nivelul acestei societăți şi circumscrie interesul individual al celorlalte întreprinderi din cadrul grupului. Societatea dominantă din cadrul grupului este denumită „societate mamă", iar întreprinderile a căror activitate este controlată de aceasta sunt denumite „filiale" (întreprinderi afiliate).

Grupul de întreprinderi cuprinde o societate mamă şi toate filialele sale. Cel mai cunoscut exemplu de control al societății mamă față de una din filialele sale este acela direct, în care societatea mamă deține peste 51% din drepturile de vot ale filialei. Alte exemple de grup includ diverse variante[81] în care o entitate economică:

- este acționară sau asociată a unei societăți în care majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere şi de supraveghere ale societății în cauză (filială) au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;
- este acționar sau asociat al unei societăți şi deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;
- este acționar sau asociat şi are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;
- este acționar sau asociat şi are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei;
- societatea-mamă şi filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Practica economică a consacrat mai multe tipuri de relații de grup, validate de literatura de specialitate sub denumiri printre care se numără acelea de holding, trust, întreprindere multinațională, corporație sau conglomerat.

81 Aşa cum sunt delimitate în OMFP 1752/17.11.2005, art. 7 alin. 2

Conturi utilizate

Contabilizarea relațiilor de decontare în cadrul grupului se realizează cu ajutorul contului **451 „Decontări între entitățile afiliate"**, detaliat în conturile operaționale de gradul II **4511 „Decontări între entitățile afiliate"** şi **4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate"**. Contul 451 **„Decontări între entitățile afiliate"** este un cont bifuncțional, dar care, în cadrul unei relații de sine stătătoare între 2 întreprinderi din acelaşi grup, poate reflecta fie datorii fie creanțe, în funcție de natura relației dintre acestea. Soldul debitor al conturilor **4511 „Decontări între entitățile afiliate"** şi **4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate"** reprezintă creanțele, iar cel creditor, datoriile întreprinderii față de societăți aparținând aceluiaşi grup.

STUDIU DE CAZ

Întreprinderile A şi B fac parte din acelaşi grup. Întreprinderea A livrează către B un stoc de materii prime în valoare de 100.000 lei, combustibili în valoare de 30.000 lei şi îi acordă un împrumut temporar în valoare de 50.000 lei, pe 3 luni cu o dobândă de 10%/an. După 3 luni, întreprinderea B restituie materiile prime, combustibilii şi împrumutul, inclusiv dobânzile aferente.

A. Înregistrări în contabilitatea întreprinderii A (contul 451 „Decontări între entitățile afiliate" este utilizat ca un cont de activ):

SOLUȚIONARE:

1. Livrarea materiilor prime şi a combustibililor şi acordarea împrumutului:

4511 **„Decontări între entitățile afiliate"**	=	**%**	**180.000**
		301 **„Materii prime"**	**100.000**
		3022 **„Combustibili"**	**30.000**
		5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**50.000**

2. Înregistrarea dobânzilor aferente împrumutului în lei:
Calculul dobânzilor: 50.000 x 10% x 3/12 = 1.250 lei/ 3 luni

4518 **„Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate"**	=	**766** **„Venituri din dobânzi"**	**1.250**

3. După 3 luni, se înregistrează restituirea materiilor prime, a combustibililor şi împrumutului (inclusiv a dobânzilor):

%	**=**	**4511**	**180.000**
301		**„Decontări între entităţile afiliate”**	**100.000**
„Materii prime”			
3022			**30.000**
„Combustibili”			
5121			**50.000**
„Conturi la bănci în lei”			
5121	**=**	**4518**	**1.250**
„Conturi la bănci în lei”		**„Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate”**	

B. Înregistrări în contabilitatea întreprinderii B (contul 451 „Decontări între entităţile afiliate” este utilizat ca un cont de pasiv):

SOLUŢIONARE:

1) Primirea materiilor prime, a combustibililor şi împrumutului:

%	**=**	**4511**	**180.000**
301		**„Decontări între entităţile afiliate”**	**100.000**
„Materii prime”			**30.000**
3022			**50.000**
„Combustibili”			
5121			
„Conturi la bănci în lei”			

2) Înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului în lei (50.000 x 10% x 3/12 = 1.250 lei/ 3 luni):

666	**=**	**4518**	**1.250**
„Cheltuieli privind dobânzile”		**„Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate”**	

3) După 3 luni, se înregistrează restituirea materiilor prime, a combustibililor şi împrumutului (inclusiv a dobânzilor):

4511	**=**	**%**	**180.000**
„Decontări între entităţile afiliate”		**301**	**100.000**
		„Materii prime”	
		3022	**30.000**
		„Combustibili”	
		5121	**50.000**
		„Conturi la bănci în lei”	

4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**1.250**

5.7.1.2. Contabilitatea decontărilor privind interesele de participare

Aspecte referitoare la interesele de participare

Între societățile din cadrul grupului pot avea loc operațiuni financiare care, pe lângă interesul privind avantajele obişnuite de natura dobânzilor, pot include şi interese privind participarea în acțiunile întreprinderii care beneficiază de ajutorul financiar (interese de participare). Interesele de participare sunt “drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depăşeşte un procentaj de 20%.”[82]

Interesele în acțiuni pot fi de forma creanțelor care pot fi convertite în acțiuni (într-o participație în acțiuni) şi o opțiune de a achiziționa acțiuni (sau participații în acțiuni), chiar dacă acțiunile la care se referă interesele respective sunt, după conversie sau după exercitarea opțiunii, neemise. Interesele de participare cuprind investițiile în întreprinderile asociate (întreprinderi în care investitorul are o influență semnificativă şi care nu este nici filială, nici afiliată, influență marcată, de regulă, prin deținerea de către investitor a 20-50% din acțiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate) şi investițiile strategice (investiții într-o participare de peste 10%). Un exemplu de interes de participare poate fi o creanță asupra unei întreprinderi din grup care poate fi decontată fie obişnuit, prin transferuri monetare, fie convertită în acțiuni care să garanteze „contribuția” la activitatea emitentului, în funcție de opțiunea deținătorului creanței la data exercitării acesteia.

Conturi utilizate

Contabilitatea relațiilor de decontare privind interesele de participare se realizează cu ajutorul contului bifuncțional **453 „Decontări privind interesele de participare”**, detaliat în conturile operaționale de gradul II **4531 „Decontări privind interesele de participare”** şi **4538 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare”**. Soldul debitor al contului reprezintă creanțele privind interesele de participare, iar soldul creditor, datoriile privind interesele de participare.

82 Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, Cap. II, Secțiunea 3, paragraful 31, aprobate prin OMFP 1752 din 17.11.2005

STUDIU DE CAZ

Întreprinderea A acordă un ajutor financiar întreprinderii B, în valoare de 500.000 lei, pe 2 ani, cu o dobândă de 10%/an ce trebuie achitată la sfârşitul celor 2 ani. Acest ajutor financiar include o opțiune de achiziție de acțiuni, care este exercitată la finele perioadei de acordare a ajutorului financiar.

A. Înregistrări în contabilitatea întreprinderii A:

SOLUȚIONARE:

1) Acordarea, prin viramente bancare, a ajutorului financiar în favoarea întreprinderii B:

4531 **„Decontări privind interesele de participare"**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**500.000**

2) Înregistrarea dobânzilor de primit (500.000 x 10%/an x 2 ani=100.000 lei/2 ani):

4538 **„Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare"**	**=**	**766** **„Venituri din dobânzi"**	**100.000**

3) La sfârşitul celor 2 ani, se încasează dobânzile, prin virament bancar:

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**=**	**4538** **„Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare"**	**100.000**

4) În urma exercitării opțiunii de achiziție de acțiuni, acestea sunt emise în favoarea întreprinderii A:

261 **„Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului"**	**=**	**4531** **„Decontări privind interesele de participare"**	**500.000**

B. Înregistrări în contabilitatea întreprinderii B:

1) Primirea, prin viramente bancare, a ajutorului financiar de la întreprinderea A:

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**=**	**4531** **„Decontări privind interesele de participare"**	**500.000**

2) Înregistrarea dobânzilor de plătit (500.000 x 10%/an x 2 ani=100.000 lei/2 ani):

666 **„Cheltuieli privind dobânzile"**	**=**	**4538** **„Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare"**	**100.000**

3) La sfârşitul celor 2 ani, se plătesc dobânzile, prin virament bancar:

4538 **„Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare"**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

4) În urma exercitării opțiunii de achiziție de acțiuni, acestea sunt emise în favoarea întreprinderii A:

4531 **„Decontări privind interesele de participare"**	**=**	**1012** **„Capital subscris vărsat"**	**500.000**

5.7.2. Contabilitatea decontărilor cu acționarii/asociații

Particularități ale raporturilor dintre entitățile economice şi acționarii/asociații proprietari

Odată cu înființarea entității patrimoniale şi pe parcursul activității, apar situații în care aceasta intră în raporturi (de regulă) financiare cu asociații sau acționarii. Aceste raporturi privesc activități prin care:

- este constituită societatea comercială, asociații obligându-se prin actul de înființare să îşi aducă aportul pe care l-au subscris sau retragerea capitalului social de către acționari sau asociați;
- asociații (persoane fizice sau juridice) împrumută temporar firma cu sume de bani necesare acoperirii unor necesități imediate;
- aportul asociaților la capitalizarea firmei este remunerat prin distribuirea de dividende (partea din profitul net de distribuit acționarilor sau asociaților care revine unei acțiuni sau părți sociale).

Conturi utilizate

Contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților"

Este un cont sintetic de gradul I utilizat pentru decontarea disponibilităților pe care acționarii sau asociații le pun la dispoziția întreprinderii, pentru acoperirea unor necesități temporare. Acest cont se detaliază în 2 conturi sintetice de gradul II.

Contul 4551 „Acționari/asociați-conturi curente"

Este utilizat pentru evidența sumelor datorate asociaților/acționarilor. După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv. Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de entitate către asociați sau acționari.

Contul 4558 „Acționari /asociați-dobânzi la conturi curente"

Este utilizat pentru evidența dobânzilor aferente sumelor puse de asociați/acționari la dispoziția entității economice. Este un cont de pasiv care conține datorii pe termen scurt. Soldul creditor al contului reprezintă dobânzile datorate asociaților sau acționarilor pentru disponibilitățile acestora, utilizate de entitatea economică.

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Este un cont de creanțe când are loc constituirea întreprinderii sau majorarea capitalului social prin noi aporturi subscrise de acționari sau asociați. Totodată, poate fi un cont de datorii când are loc micşorarea capitalului social. Din punct de vedere contabil, este deci un cont bifuncțional, funcționând ca un cont de activ când reflectă creanțe şi de pasiv, când reflectă datorii față de acționari sau asociați. Soldul debitor reprezintă creanța întreprinderii față de acționari sau asociați pentru capitalul social subscris, iar cel creditor reprezintă obligații ale întreprinderii privind capitalul social de restituit sau lichidat.

Contul 457 „Dividende de plată"

Este un cont de datorii pe termen scurt, utilizat pentru evidența dividendelor cuvenite acționarilor sau asociaților. Din punct de vedere contabil este un cont de pasiv sintetic de gradul I al cărui sold final creditor reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților şi neplătite.

Operațiunile de decontare cu asociații/acționarii privind capitalul au fost tratate în capitolul referitor la capitalul social şi operațiunile de majorare/micşorare a acestuia.

STUDIU DE CAZ

În anul N, asociații împrumută entitatea patrimonială cu o sumă de 30.000 lei pe 2 ani, cu o dobândă de 15%/an. Totodată AGA aprobă distribuirea de dividende aferente profitului de anul anterior, N-1, în valoare de 100.000 lei; toate dividendele sunt lăsate de către acționari la dispoziția entității economice până la sfârşitul anului curent, când le sunt restituite.

SOLUȚIONARE:

1) Virarea de către asociați a împrumutului, în contul bancar al entității economice:

5121 „Conturi la bănci în lei"	**=**	**4551 „Acționari/asociați-conturi curente"**	**30.000**

2) Înregistrarea în contabilitate a aprobării distribuirii de dividende aferente profitului de anul anterior şi a hotărârii de lăsare a dividendelor la dispoziția întreprinderii:

117 „Rezultatul reportat"	**=**	**457 „Dividende de plată"**	**100.000**
457 „Dividende de plată"	**=**	**4551 „Acționari/asociați-conturi curente"**	**100.000**

3) Înregistrarea dobânzilor aferente anului curent (30.000 lei x 10%=3.000 lei/an):

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	**=**	**4558 „Acționari /asociați-dobânzi la conturi curente"**	**3.000**

4) La sfârşitul anului, se restituie asociaților sumele lăsate la dispoziția entității economice doar până la finele anului curent (sumele ce au constituit dividende după aprobarea AGA, nepurtătoare de dobândă):

4551 „Acționari/asociați-conturi curente"	**=**	**5121 „Conturi la bănci în lei"**	**100.000**

5) La finele anului următor, se restituie asociaților împrumutul inclusiv dobânzile aferente:

%	**=**	**5121 „Conturi la bănci în lei"**	**36.000**
4551 „Acționari/asociați-conturi curente"			**30.000**
4558 „Acționari /asociați-dobânzi la conturi curente"			**3.000**
666 „Cheltuieli privind dobânzile"			**3.000**

5.7.3. Contabilitatea decontărilor din operațiuni în participație

Delimitări practice ale operațiilor în participație

Două sau mai multe entități economice cu personalitate juridică distinctă pot să desfăşoare activități pentru atingerea unui scop comun pe o perioadă de timp delimitată, fără a face parte dintr-un grup sau fără să fie nevoite să constituie o societate comercială separată. Ele au posibilitatea să îşi definească termenii colaborării, delimiteze responsabilitățile, limitele implicării şi repartizarea beneficiilor într-un Contract de asociere în participație care va sta la baza colaborării.

Ținerea contabilității activităților desfăşurate în participație se poate efectua în cadrul uneia dintre entități sau poate fi organizată distinct, însă, din punct de vedere organizatoric, una (unele) dintre entități va fi considerată ca având un rol activ (în contabilizarea operațiunilor), iar celelalte rol pasiv. Indiferent de modalitatea în care va fi condusă contabilitatea asocierii în participație, între entitățile coparticipante vor apare relații de decontare care „vizează trei grupe principale de probleme, şi anume:

1. încasări şi restituiri de sume vizând constituirea şi lichidarea necesarului de fond de rulment pentru dezvoltarea operațiunilor în participație;

2. transferuri de venituri şi cheltuieli între coparticipanții la realizarea de operațiuni în participație şi decontarea sumelor reprezentând rezultatul financiar brut între coparticipanți;

3. transferul de amortizări şi a decontărilor echivalentului valoric al acestora pentru imobilizările proprietate ale coparticipanților, dar a căror amortizare se colectează de către compartimentul organizator şi realizator de contabilitate a operațiunilor în participație."[83]

Conturi utilizate

Pentru contabilizarea operațiunilor desfăşurate în participație, s-a instituit contul bifuncțional **458 „Decontări din operații în participație"**, detaliat analitic în:

4581 „Decontări din operații în participație – pasiv" şi

4582 „Decontări din operații în participație – activ".

Soldul creditor al contului **458 „Decontări din operații în participație"** reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum şi sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

Soldul debitor al contului **458 „Decontări din operații în participație"** reprezintă sumele ce urmează a fi încasate din operații în participație ca rezultat favorabil (profit) sau sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

83 Atanasiu Pop – coordonator, *Contabilitate financiară*, partea I, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2003, pag. 399

STUDIU DE CAZ

Entitățile A şi B desfăşoară operațiuni comerciale în participație conform unui contract de asociere care prevede contribuțiile ambelor întreprinderi şi decontarea veniturilor şi cheltuielilor direct proporțional cu această contribuție. Entitatea A contribuie cu o sumă de 700.000 lei, iar entitatea B cu 300.000. Cheltuielile aferente perioadei de desfăşurare a operațiunilor comerciale au fost cu: personalul – 30.000 lei, CAS 20,5% - 6.150 lei, CASS 7% - 2.100 lei, contribuția la fondul de şomaj 2,5% - 750 lei, contribuția asiguraților la asigurările de muncă şi boli profesionale 0,5% - 150 lei, cu mărfurile – 900.000 lei, cu energia şi apa 10.850 lei şi alte cheltuieli de exploatare 50.000 lei. Veniturile obținute din desfăşurarea activităților comerciale au fost obținute din vânzarea mărfurilor, în valoare totală de 1.800.000 lei. Coparticipantul A contabilizează operațiunile desfăşurate în participație şi transmite întreprinderii B cota-parte din acestea (30%).

A. Operațiunile desfăşurate în coparticipație presupun următoarea contabilizare la entitatea A:

SOLUȚIONARE:

1) Încasarea contribuției entității B, conform contractului de asociere:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	**=**	**4582** **„Decontări din operații în participație – pasiv”**	**300.000**

2) Cedarea cotei-parte din cheltuieli:

4582 **„Decontări din operații în participație – pasiv”**	**=**	**%**	**300.000**
		641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**	**9.000**
		6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**1.845**
		6453 **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**630**
		6452 **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**225**
		6458 **„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”**	**45**
		607 **„Cheltuieli privind mărfurile”**	**270.000**
		605 **„Cheltuieli cu energia şi apa”**	**3.255**
		6588 **„Alte cheltuieli de exploatare”**	**15.000**

3) Cedarea cote-parte din venituri:

707 **„Venituri din vânzarea mărfurilor”**	**=**	**4582** **„Decontări din operații în participație – pasiv”**	**540.000**

B. Corespunzător, coparticipantul B va reflecta în contabilitatea proprie:

SOLUȚIONARE:

1) Plata contribuției către întreprinderea B, conform contractului de asociere:

4581 **„Decontări din operații în participație – activ”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**300.000**

2) Primirea cotei-parte din cheltuieli, pe măsura ocazionării lor:

%	**=**	**4581** **„Decontări din operații în participație – activ”**	**300.000**
641 **„Cheltuieli cu salariile personalului”**			**9.000**
6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**			**1.845**
6453 **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**			**630**
6452 **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**			**225**
6458 **„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”**			**45**
607 **„Cheltuieli privind mărfurile”**			**270.000**
605 **„Cheltuieli cu energia şi apa”**			**3.255**
6588 **„Alte cheltuieli de exploatare”**			**15.000**

3) Primirea cotei-parte din venituri:

4581 **„Decontări din operații în participație – activ”**	**=**	**707** **„Venituri din vânzarea mărfurilor”**	**540.000**

5.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi

În viața entității pot apare datorii şi creanțe ce nu au legătură cu obiectul de bază al activității acestora. Principalele operațiuni din care rezultă creanțe şi datorii diverse sunt:

- imputații, despăgubiri şi penalități de primit de la terți sau datorate terților;
- vânzarea imobilizărilor şi a titlurilor de plasament;
- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- sume cuvenite pentru concesiuni, locații de gestiuni, chirii etc;
- dividende şi dobânzi de încasat pentru titluri imobilizate sau de plasament;
- reactivarea unor debite.

Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diversi se realizează cu ajutorul grupei **46 "Debitori şi creditori diversi"** care cuprinde conturile:

461 "Debitori diverşi"
462 "Creditori diverşi"

Contul 461 "Debitori diverşi"

Este utilizat pentru a ține evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii şi a altor creanțe.
După conținutul economic este un cont de creanțe pe termen scurt, iar după funcția contabilă, un cont de activ.
Se debitează cu valoarea creanțelor generate de operații diverse.
Se creditează la stingerea creanțelor prin încasare sau prin alte modalități.
Soldul debitor reprezintă creanțe față de debitori diverşi.
Contabilitatea analitică a debitorilor diverşi se ține pe tipuri de debitori.

Contul 462 "Creditori diverşi"

Este utilizat pentru a ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale întreprinderii față de terți provenind din alte operații.
După conținutul economic este un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.
Se creditează cu sumele datorate creditorilor diverşi.
Se debitează cu ocazia stingerii datoriilor prin plată sau prin alte modalități.
Soldul creditor reprezintă datorii față de diverşi creditori.
Contabilitatea analitică a creditorilor diverşi se ține pe tipuri de creditori.

EXEMPLU

La o entitate patrimonială se înregistrează în contabilitatea proprie următoarele :

• dividende de încasat de 7.000 lei de la o entitate la care se dețin titluri de plasament ;

• reactivarea debite în valoare de 56.000 lei ;

• acordarea către un debitor a unui scont în sumă de 750 lei ;

• achiziționarea titlurilor de plasament în valoare de 4.000 lei, achitate ulterior ;

• diferența nefavorabile de curs valutar în valoare de 850 lei pentru o datorie în valută față de un furnizor extern;

• creanțelor pentru concesiuni, chirii, locații de gestiune, licențe şi alte drepturi similare în suma de 50.000 lei;

• debitorilor prescrişi, scoşi din evidență în sumă de 300 lei;

• achitarea datoriilor față de creditori în sumă de 400 lei.

1) Înregistrarea dividendelor de încasat în valoare de 7.000 lei de la o entitate la care se dețin titluri de plasament:

461 **„Debitori diverşi"**	**=**	**762** **„Venituri din investiții financiare pe termen scurt"**	**7.000**

2) Reactivarea debitelor în valoare de 56.000 lei:

461 **„Debitori diverşi"**	**=**	**754** **„Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi"**	**56.000**

3) Se acordă unui debitor divers un scont în valoare de 750 lei :

667 **„Cheltuieli privind sconturile acordate"**	**=**	**461** **„Debitori diverşi"**	**750**

4) Se achiziționează titluri de plasament în valoare de 4.000 lei ce se vor achita ulterior.

503 **„Acțiuni"**	**=**	**462** **"Creditori diverşi"**	**750**

5) La sfârşitul exercițiului financiar N se înregistrează o diferență nefavorabilă de curs valutar în valoare de 850 lei, aferentă unei datorii exprimate în valută:

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**	**=**	**462** **„Creditori diverşi”**	**850**

6) Se înregistrează creanțe pentru concesiuni, chirii, locații de gestiune, licențe şi alte drepturi similare în sumă de 50.000 lei:

461 **„Debitori diverşi”**	**=**	**706** **„Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii”**	**50.000**

7) Se înregistrează debitori prescrişi, scoşi din evidență în sumă de 300 lei:

654 **„Pierderi din creanțe şi debitori diverşi ”**	**=**	**461** **„Debitori diverşi”**	**300**

8) Se înregistrează achitarea datoriilor față de creditori în sumă de 400 lei:

462 **„Creditori diverşi”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**400**

5.9. Incidența independenței exercițiilor financiare asupra decontărilor contabile

Principiul independenței exercițiilor financiare impune instituirea unor conturi de decontare între exerciții financiare consecutive. În plus, în cursul exercițiului, dar mai ales la sfârşitul acestuia, apar unele operații economice care trebuie reflectate temporar în contabilitatea entității şi care, ulterior, urmează a fi anulate sau repartizate la alte conturi. Asemenea operații poartă numele de regularizări.

Principalele operații de regularizare se referă la:
- delimitarea cheltuielilor şi veniturilor aferente perioadei viitoare de cele aferente perioadei curente;
- separarea creanțelor şi datoriilor care necesită cercetări şi lămuriri suplimentare

5.9.1. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans

În categoria cheltuielilor înregistrate în avans, denumite şi cheltuieli anticipate, se includ cheltuielile efectuate în cursul exercițiului curent, dar care se referă la exercițiile următoare, cum sunt: chiriile, locațiile de gestiune, concesiunile plătite anticipat, primele de asigurare, abonamente la publicații achitate anticipat, dobânzi aferente contractelor de leasig financiar etc.

Conturi utilizate
Contabilitatea operațiilor aferente cheltuielilor în avans se realizează cu ajutorul contului **471 "Cheltuieli înregistrate în avans".**

Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans"
Este utilizat pentru a ține evidența cheltuielilor efectuate în avans. După conținutul economic este un cont de active de regularizare, iar după funcția contabilă, un cont de activ.
Se debitează cu cheltuielile angajate sau plătite anticipat.
Se creditează în perioadele următoare cu cheltuielile devenite scadente, care se încorporează în rezultatul exercițiului.
Soldul debitor reprezintă cheltuielile efectuate anticipat, neajunse la scadență.

5.9.2. Contabilitatea veniturilor în avans

Veniturile înregistrate în avans sunt veniturile aferente perioadelor următoare, dar încasate anticipat în perioada curentă, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări, dobânzi aferente contractelor de leasing financiar şi alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

Conturi utilizate
Contabilitatea operațiilor aferente veniturilor înregistrate în avans se realizează cu ajutorul contului **472 "Venituri înregistrate în avans"**.

Contul 472 "Venituri înregistrate în avans"
Este utilizat pentru a ține evidența veniturilor înregistrate în avans. După conținutul economic este un cont de pasive de regularizare, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.
Se creditează cu veniturile înregistrate în avans.
Se debitează în perioadele următoare cu veniturile înregistrate anticipat, care se încorporeaza în rezultatul exercițiului.
Soldul creditor reprezintă veniturile înregistrate în avans.

NOTĂ: *Cheltuielile şi veniturile înregistrate în avans urmează a se încorpora în mod eşalonat în rezultat, pe baza unui scadențar, în perioadele următoare. Deoarece rezultatul exercițiului se stabileşte lunar, delimitarea acestor venituri şi cheltuieli se efectuează lunar.*
Activele de regularizare pot fi considerate că fiind creanțe ale exercițiului curent față de exercițiul următor, iar pasivele de regularizare sunt datorii ale exercițiului curent față de exercițiul viitor.

STUDII DE CAZ

Studiul de caz nr. 1
Entitatea achită în numerar la 25 noiembrie anul N un abonament la o revistă de specialitate pentru anul N+1 în valoare de 3.500 lei plus T.V.A.. În anul N se trece eşalonat pe cheltuieli cota-parte din valoarea abonamentului.

SOLUȚIONARE:
A. În contabilitatea entității:

1) Înregistrarea achitării în numerar a abonamentului:

%	=	5311	4.165
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"		„Casa în lei"	3.500
4426 „T.V.A. deductibilă"			665

2) Înregistrarea trecerii eşalonate pe cheltuieli a fracțiunii lunare din valoarea abonamentului (3.500/12)

628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	**292**

B. În contabilitatea redacției:

1) Înregistrarea încasării în numerar a abonamentului:

5311 **„Casa în lei”**	=	**%**	**4.165**
		472 **„Venituri înregistrate în avans”**	**3.500**
		4427 **„T.V.A. colectată”**	**665**

2) Înregistrarea trecerii eşalonată pe venituri a fracțiunii lunare din valoarea abonamentului (3.500/12):

472 **„Venituri înregistrate în avans”**	=	**701** **„Venituri din vânzarea produselor finite”**	**292**

Studiul de caz nr. 2

La sfârşitul exercițiului financiar N se constată că următoarele cheltuieli sunt aferente exercițiului următor:
- cheltuieli cu serviciile prestate de terți: 2.000 lei;
- cheltuieli cu reclama: 4.000 lei.

1) Înregistrarea trecerii pe cheltuieli înregistrate în avans a cheltuielilor constatate ca fiind aferente exercițiului financiar următor:

471 **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	=	**%**	**6.000**
		628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți»**	**2.000**
		623 **„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”**	**4.000**

2) Înregistrarea corectării rulajului conturilor de cheltuieli:

628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**	=	**628** **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**	**2000**
623 **„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”**	=	**623** **„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”**	**4000**

3) Înregistrare includerii cheltuielilor în rezultatul exercițiului financiar următor:

%	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	**6.000**
628 **„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”**			**2.000**
623 **„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“**			**4.000**

Studiul de caz nr. 3

Se achită în numerar în cursul lunii decembrie a anului curent (N) asigurarea de raspundere civilă auto (R.C.A.) pentru autoturismele entitatii în sumă de 30.000 lei. În anul următor se include lunar în rezultat cota-parte din valoarea primelor de asigurare.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea achitării primelor de asigurare in anul N:

471 **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**30.000**

2) Înregistrarea includerii eşalonate în rezultat a cheltuielilor cu asigurările în cursul exercițiului următor(30.000:12 luni = 2.500 lei/luna):

613 **„Cheltuieli cu primele de asigurare“**	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	**2.500**

5.9.3. Contabilitatea operațiunilor în curs de clarificare

Principalele operații în curs de clarificare se referă la încasările şi plățile pentru care nu există documente, încasări sau plăți efectuate din eroare în conturile bancare, documente din care nu rezultă clar natura operației etc. Toate sumele în curs de clarificare trebuie lămurite până la închiderea exercițiului financiar. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Conturi utilizate

Contabilitatea operațiunilor în curs de clarificare se realizează cu ajutorul contului **473 "Decontări din operații în curs de clarificare".**

Contul 473 "Decontări din operații în curs de clarificare"

Este utilizat pentru a ține evidența sumelor în curs de clarificare. După conținutul economic este un cont de regularizare, după funcția contabilă este un cont bifuncțional, care poate funcționa ca un cont de activ, atunci când reflectă creanțe de clarificat şi ca un cont de pasiv, atunci când reflectă datorii de clarificat.

Se debitează cu sumele în curs de clarificare de natura activelor şi cu sumele clarificate de natura pasivelor.

Se creditează cu sumele în curs de clarificare de natura pasivelor şi cu sumele clarificate de natura activelor.

Soldul debitor sau creditor exprimă sume în curs de clarificare.

STUDII DE CAZ

Studiul de caz nr. 1
Se constată o lipsă de materii prime în valoare de 1.200 lei din motive încă neclarificate. Ulterior, se stabileşte că răspunderea pentru această lipsă revine societăți de transport, căreia i se impută materii prime la valoarea actuală de 1.428 lei plus T.V.A.. Creanța se încasează în numerar.

1) Înregistrarea lipsurilor de materii prime din cauze neclarificate:

473 **„Decontări din operații în curs de clarificare"**	=	**301** **„Materii prime"**	**1.200**

2) Înregistrarea trecerii pe cheltuieli a materiilor prime lipsă:

601 **„Cheltuieli cu materiile prime "**	=	**473** **„Decontări din operații în curs de clarificare "**	**1.200**

3) Înregistrarea imputării societății de transport:

461 **„Debitori diverşi"**	=	**%**	**1.699**
		7581 **„Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități"**	**1.428** **271**
		4427 **„T.V.A. colectată"**	

4) Înregistrarea încasării creanței în numerar:

5311 **„Casa în lei"**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**1.699**

Studiul de caz nr. 2

Dintr-o eroare, entitatea încasează prin contul său bancar suma de 10.000 lei. Ulterior, suma se restituie destinatarului.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea încasării din eroare a sumei în contul bancar:

5121 **„Conturi la bănci în lei "**	=	**473** **„Decontări din operații în curs de clarificare"**	**10.000**

2) Înregistrarea restituirii sumei:

473 **„Decontări din operații în curs de clarificare "**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei "**	**10.000**

5.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unității

Specificul entității şi volumul mare de activitate al acesteia pot determina, descentralizarea acestora pe subunități (sau puncte de lucru). Lucrările contabile ale subunităților fără personalitate juridică se realizează în cadrul acestora, de regulă, până la nivelul balanței de verificare. În schimb, situațiile financiare anuale se întocmesc doar la nivelul entității. În acest scop, informațiile din balanțele întocmite de către subunități se centralizează într-o balanță la nivelul întregii entității.

Între entitatea economică şi subunitățile sale pot avea loc transferuri de valori, în urma cărora apar datorii şi creanțe. De asemenea, astfel de transferuri pot avea loc şi între subunitățile aceleiaşi entități economice.

Contabilitatea operațiilor din cadrul unității se realizează cu ajutorul grupei **48 "Decontări în cadrul unității"**, care cuprinde conturile:

481 "Decontări între unitate şi subunități"
482 "Decontări între subunități".

Contul 481 "Decontări între unitate şi subunități"
Este utilizat pentru a ține evidența decontărilor între unitate şi subunitățile sale fără personalitate juridică. După conținutul economic este un cont care poate exprima datorii sau creanțe, iar după funcția contabilă, este un cont bifuncțional.
Se debitează cu valorile materiale şi băneşti transferate.
Se creditează cu valorile materiale sau băneşti primite.
Soldul debitor exprimă creanțe din decontări interne.
Soldul creditor exprimă datorii rezultate din decontări interne.

Contul 482 "Decontări între subunități"
Este utilizat pentru a ține evidența decontărilor între subunitățile fără personalitate juridică din cadrul aceleiaşi unități. După conținutul economic este un cont care poate exprima datorii sau creanțe iar după funcția contabilă, este un cont bifuncțional.
Se debitează cu valorile materiale şi băneşti transferate între subunități.
Se creditează cu valorile materiale sau băneşti primite de către subunități.
Soldul debitor exprimă creanțe, iar soldul creditor, datorii rezultate din decontări între subunități.

STUDII DE CAZ

Studiul de caz nr. 1

O unitate trimite unei subunități mărfuri în valoare de 5.000 lei şi îi virează prin bancă suma de 1.200 lei. Ulterior, subunitatea restituie unității în numerar suma de 1.000 lei.

SOLUȚIONARE:

A. În contabilitatea unității

1) Înregistrarea transferului de mărfuri şi a sumei de bani către subunitate:

481 **„Decontări între unitate şi subunități"**	=	**%** **371** **„Mărfuri"** **5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**6.200** **5.000** **1.200**

2) Înregistrarea încasării sumei restituită de către subunitate:

5311 **„Casa în lei"**	=	**481** **„Decontări între unitate şi subunități"**	**1.000**

B. În contabilitatea subunității:

1) Înregistrarea primirii valorilor materiale şi băneşti:

% **5121** **„Conturi la bănci în lei"** **371** **„Mărfuri"**	=	**481** **„Decontări între unitate şi subunități"**	**6.200** **1.200** **5.000**

2) Înregistrarea restituirii către unitate a numerarului:

481 **„Decontări între unitate şi subunități"**	=	**5311** **„Casa în lei"**	**1.000**

2. Subunitatea ,,A" transmite subunității ,,B" mărfuri în valoare de 320 lei şi suma de 190 lei achitată în numerar. Ulterior, subunitatea ,,B" restituie subunității ,A" suma de 350 lei cu ordin de plată.

SOLUȚIONARE:

A. În contabilitatea subunității "A":

1) Înregistrarea transferului de mărfuri şi a sumelor de bani:

482	=	**%**	**510**
„Decontări între subunități"		**371**	**320**
		„Mărfuri"	
		5311	**190**
		„Casa în lei"	

2) Înregistrarea încasării sumei restituită de subunitatea "B":

5121	=	**482**	**350**
„Conturi la bănci în lei"		**„Decontări între subunități"**	

B. În contabilitatea subunității "B":

1) Înregistrarea primirii valorilor materiale şi băneşti:

%	=	**482**	**510**
371		**„Decontări între subunități"**	**320**
„Mărfuri"			
5311			**190**
„Casa în lei"			

2) Înregistrarea restituirii către subunitatea "A" a sumei de bani primită:

482	=	**5121**	**350**
„Decontări între subunități"		**„Conturi la bănci în lei"**	

5.11. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea creanțelor

Pierderile de valoare reversibile se stabilesc la sfârşitul exercițiului când se compară valoarea contabilă cu valoarea actuală sau reală a acestora stabilită la inventar, iar pentru diferențele constatate (atunci când valoarea contabilă este mai mare decât valoarea actuală) se constituie ajustări pentru depreciere sau se actualizează ajustările existente.

Mecanismul ajustărilor impune ca în momentul constituirii sau majorării lor să se realizeze o creştere a cheltuielilor exercițiului curent, iar în momentul anulării sau diminuării ajustărilor, valoarea respectivă să fie reluată asupra veniturilor.

Conturi utilizate

Contabilitatea ajustarilor pentru deprecierea creanțelor se realizează cu ajutorul grupei **49 "Ajustari pentru deprecierea creanțelor",** ce cuprinde următoarele conturi:

- **491 "Ajustari pentru deprecierea creanțelor-clienți ";**
- **495 "Ajustari pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului şi cu actionarii/asociatii";**
- **496 "Ajustari pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi".**

CONTURILE DIN GRUPA 49 "AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR"

Sunt utilizate pentru a ține evidența deprecierii creanțelor. După conținutul economic sunt conturi rectificative ale valorii creanțelor iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv.

Se creditează cu valoarea ajustarilor constitute şi majorate.

Se debitează cu valoarea ajustarilor anulate şi diminuate.

Soldul creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustarilor constituite pentru deprecierea creanțelor.

STUDII DE CAZ

Studiul de caz nr. 1

O entitate comercială livrează mărfuri la prețul de vânzare de 17.000 lei plus T.V.A., prețul de înregistrare al acestora fiind de 9.000 lei. O hotărâre judecătorească declară starea de faliment a clientului. În urma hotărârii judecătoreşti definitive care atestă imposibilitatea încasării creanței, aceasta este scoasă din activ. Ulterior, se recuperează în numerar 10% din valoarea creanței.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea livrarea mărfii:

4111 **„Clienți”**	=	**%** **707** **„Venituri din vânzarea mărfurilor“** **4427** **„T.V.A. colectată “**	**20.230** **17.000** **3.230**

2) Înregistrarea descărcării din gestiune a mărfii vândute:

607 **„Cheltuieli privind mărfurile”**	=	**371** **„Mărfuri”**	**9.000**

3) Înregistrarea transferului creanței în categoria clienților incerți:

4118 **„Clienți incerți sau în litigiu”**	=	**4111** **„Clienți”**	**23.230**

4) Înregistrarea constituirii ajustării pentru deprecierea creanței:

6814 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”**	=	**491** **„Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți”**	**17.000**

5) Înregistrarea pierderii din creanțe:

654 **„Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”**	=	**%** **4118** **„Clienți incerți sau în litigiu”** **4427** **„T.V.A. colectată”**	**17.000** **20.230** **3.230**

6) Înregistrarea anulării ajustarii, care rămâne fără obiect:

491 **„Ajustari pentru deprecierea creanțelor-clienți”**	=	**7814** **„Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante”**	**17.000**

7) Înregistrarea urmăririi în continuare a creanței, până la prescripție:

8034 **„Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare “**			**23.230**

8) Înregistrarea reactivării a 10% din valoarea initială a creanței:

461	=	**%**	**2.023**
„Debitori diverşi"		**754**	**1.700**
		„Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi"	**323**
		4427	
		„T.V.A. colectată "	

9) Înregistrarea încasării în numerar a creanței:

5311	**461** **2.023**
„Casa în lei"	**„Debitori diverşi"**

10) Înregistrarea scoaterii din evidența extrabilanțieră a creanței încasate:

	8034 **23.230**
	„Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare "

Studiul de caz nr. 2

Se vinde un depozit cu prețul de 20.000 lei plus T.V.A.. Valoarea contabilă a depozitului este de 10.000 lei, iar amortizarea cumulată de 6.000 lei. Creanța devine incertă din cauza situației financiare precare a debitorului. O instanță judecătorească declară imposibilitatea încasării creanței din cauza falimentului debitorului. Ulterior, creanța se recuperează integral, încasându-se prin bancă.

SOLUȚIONARE:

1)Înregistrarea vânzării depozitului:

461	=	**%**	**23.800**
„Debitori diverşi"		**7583**	**20.000**
		„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"	
		4427	**3.800**
		„T.V.A. colectată "	

2) Înregistrarea scoaterii din evidență a depozitului vândut:

%	=	**212**	**10.000**
2812		**„Construcții"**	**6.000**
„Amortizarea construcțiilor"			
6583			**4.000**
„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital "			

3) Înregistrarea ajustarii pentru deprecierea creanței:

6814 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”**	=	**496** **„Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi”**	**20.000**

4) Înregistrarea pierderii din creanțe:

654 **„Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”**	=	**%**	**20.000**
		461 **„Debitori diverşi”**	**23.800**
		4427 **„T.V.A. colectată “**	**3.800**

5) Înregistrarea anulării provizionului, care rămâne fără obiect:

496 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi”	=	**7814** **„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”**	**20.000**

6) Înregistrarea urmăririi în continuare a creanței, până la prescripție:

8034 **„Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare “**			**23.800**

7) Înregistrarea reactivarea creanței:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%**	**23.800**
		754 **„Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi”**	**20.000**
		4427 **„T.V.A. colectată “**	**3.800**

8) Înregistrarea încasării creanței:

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**23.800**

9) Înregistrarea scoaterii din evidență a creanței încasate:

		8034 **„Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare “**	**23.800**

Studiul de caz nr. 3

Societatea mamă acordă unei filiale un ajutor financiar în sumă de 100.000 lei. Din cauza insolvabilității filialei, creanța se află în situația probabilă de a nu mai putea fi încasată. Ulterior, situația financiară a filialei se redresează, iar creanța este încasată. Decontările se fac prin bancă.

SOLUȚIONARE:

1) Înregistrarea acordării împrumutului:

4511 „Decontări între entități afiliate”	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**100.000**

2) Înregistrarea constituirii ajustarii pentru deprecierea creanței:

6864 „Cheltuieli financiare privind ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	=	**495 „Ajustari pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/ asociații”**	**100.000**

3) Înregistrarea încasării creanței:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4511 „Decontări între entități afiliate”**	**100.000**

4) Înregistrarea anulării provizionului:

495 „Ajustari pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/ asociații”	=	**7864 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”**	**100.000**

5.12. Aplicații practice

5.12.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația nr. 1

Se cere să efectueze înregistrările contabile corespunzătoare, atât în contabilitatea furnizorului, cât şi în cea a clientului, pentru următoarele operații economice derulate într-o perioadă de gestiune :

1. cumpărarea/vânzarea unor mărfuri (cost de achiziție de 4.500 lei) în valoare de 5.000 lei plus 19% TVA, iar datoria față de furnizor/dreptul de creanță se achită/încasează prin bilet la ordin;

2. vânzarea/cumpărarea mărfurilor mai sus cumpărate prin magazinul de vânzare cu amănuntul, preț de vânzare 7.000 lei plus 19% TVA, iar drepturile de creanță/obligația de plată se încasează/plăteşte doar în proporție de 70% în numerar, iar pentru restul de 30% se calculează majorări de întârziere în sumă de 1.000 lei, după care se trece pe creanțe în litigiu suma nerecuperată, înregistrându-se o ajustare pentru drepturile de creanță neîncasate (inclusiv majorările de întârziere);

3. cumpărarea/vânzarea unor mărfuri (cost efectiv de obținere de 11.800 lei) pentru suma de 12.000 lei plus 19% TVA, care ulterior se livrează intracomunitar în condiția de livrare CIF pentru suma de 10.000 euro la cursul valutar de 3,5 lei/euro, cheltuielile de transport pe parcurs extern sunt de 3.000 euro, iar asigurarea pe parcurs extern este de 4.500 euro; la încasarea drepturilor de creanță cursul valutar este de 3,6 lei/euro;

4. cumpărarea/vânzarea unui mijloc de transport în valoare de 20.000 lei plus 19% TVA de la un furnizor de imobilizări (de la care nu s-a primit încă factura fiscală), iar datoria/creanța față de acesta se achită/încasează prin bancă (după primirea facturii fiscale);

5. vânzarea/cumpărarea ulterioară a mijlocului de transport neamortizat deloc la valoarea de 40.000 lei plus 19% TVA, iar drepturile de creanță se compensează cu partenerul de afaceri, care este în acelaşi timp şi furnizor, achiziționându-se de la acesta o instalație de epurare a apei menajere în valoare de 41.000 lei plus 19% TVA (diferența reazultată se achită prin bancă).

SOLUȚIONARE:

A. În contabilitatea clientului cumpărător

1) Înregistrarea achiziționării de mărfuri şi achitarea datoriei față de furnizor cu bilet la ordin:

%	=	401	5.950
371 „Mărfuri”		**„Furnizori”**	**5.000**
4426 „T.V.A. deductibilă”			**950**
401 „Furnizori”	=	**403** „Efecte de plătit”	**5.950**

2) Se înregistrează:

2.1. Înregistrarea vânzării mărfurilor[84] prin magazinul de vânzare cu amănuntul şi încasarea drepturilor de creanță în numerar (adică 8.330 lei x 70% = 5.831 lei):

84 S-a făcut abstracție de înregistrarea încărcării costului de achiziție a mărfurilor cu adaosul comercial şi TVA-ul neexigibil, precum şi de descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute, deoarece aceste probleme sunt tratate detaliat la capitolul de stocuri.

4111 **„Clienți”**	=	**%** **707** **„Venituri din vânzarea mărfurilor“** **4427** **„T.V.A. colectată “**	**8.330** **7.000** **1.330**
5311 **„Casa în lei”**	=	**4111** **„Clienți”**	**5.831**

2.2. Descărcarea de gestiune pentru mărfurile vândute

607 **„Cheltuieli privind mărfurile”**	=	**371** **„Mărfuri”**	**5.000**

2.3. Înregistrarea veniturilor din majorările de întârziere calculate:

4111 **„Clienți”**	=	**7581** **„Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități”**	**1.000**

2.4. Trecerea diferenței de 30% din drepturile de creanță în creanțe în litigiu, inclusiv majorările înregistrate [(8.330 – 5.831) + 1.000 = 3.499]:

4118 **„Clienți incerți sau în litigiu”**	=	**4111 „Clienți”**	**3.499**

2.5. Înregistrarea cheltuielilor cu ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți:

6814 **„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”**	=	**491** **„Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți”**	**3.499**

3)

3.1. Înregistrarea achiziționării unor mărfuri:

% **371** **„Mărfuri”** **4426** **„T.V.A. deductibilă”**	=	**401** **„Furnizori”**	**14.280** **12.000** **2.280**

3.2. Livrarea intracomunitară a mărfurilor[85] conform următoarei note interne:

- valoarea în vamă a produselor finite: 10.000 € × 3,5 lei/€ = 35.000 lei
- valoarea transportului pe parcurs extern : 3.000 € × 3,5 lei/€ = 10.500 lei

85 S-a făcut abstracție de înregistrarea descărcării din gestiune a produselor finite exportate, deoarece această problemă este tratată la capitolul de stocuri.

- valoarea asigurării pe parcurs extern: 4.500 € × 3,5 lei/€ = 15.750 lei

Total drepturi de creanță : 17.750 € × 3,5 lei/€ = 61.250 lei

4111	=	**%**	**61.250**
„Clienți"		**707**	**35.000**
		„Venituri din vânzareamărfurilor"	
		704	**10.500**
		„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	
		708	**15.750**
		„Venituri din activități diverse"	

3.3. Înregistrarea încasării drepturilor de creanță în valută prin bancă (pe baza swiftului clientului)în urma evaluării acestora astfel:

- evaluarea drepturilor de creanță la data exportului: 17.750 € x 3,5 lei/€ = 61.250 lei
- evaluarea drepturilor de creanță la data încasării: 17.750 € x 3,6 lei/€ = 63.900 lei

Diferențe de curs valutar favorabilă (+) 2.650 lei

5124	=	**%**	**63.900**
„Conturi la bănci în valută"		**4111**	**61.250**
		„Clienți"	
		765	**2.650**
		„Venituri din diferențe de curs valutar"	

4) Înregistrarea cumpărării unui mijloc de transport (pentru care nu s-a întocmit încă factura fiscală) şi achitarea ulterioară prin bancă a datoriei față de furnizor (după primirea facturii):

%	=	**408**	**23.800**
2133		**„Furnizori – facturi nesosite"**	**20.000**
„Mijloace de transport"			
4428			**3.800**
„T.V.A. neexigibilă"			
408	=	**401**	**23.800**
„Furnizori – facturi nesosite"		**„Furnizori "**	
4426	=	**4428**	**3.800**
„T.V.A. deductibilă"		**„T.V.A. neexigibilă"**	
401	=	**5121**	**23.800**
„Furnizori "		**„Conturi la bănci în lei"**	

5)

5.1. Înregistrarea vânzării mijlocului de transport neamortizat deloc[86]:

461	=	**%**	**47.600**
„Debitori diverşi”		**7583**	**40.000**
		„Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”	
		4427	**7.600**
		„T.V.A. colectată “	

5.2. Înregistrarea achiziționării instalației de epurare a apei menajere:

%	=	**401**	**48.790**
2131		**„Furnizori”**	**41.000**
„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”			
4426			**7.790**
„T.V.A. deductibilă”			

5.3. Înregistrarea compensării datoriei cu creanța şi achitarea prin bancă a diferenței de datorie rămasă:

401	=	**473**	**47.600**
„Furnizori ”		**„Decontări din operații în curs de clarificare”**	
473	=	**461**	**47.600**
„Decontări din operații în curs de clarificare”		**„Debitori diverşi”**	
401	=	**5121**	**1.190**
„Furnizori ”		**„Conturi la bănci în lei”**	

B. În contabilitatea furnizorului vânzător

1) Înregistrarea vânzării de mărfuri, încasarea creanței cu bilet la ordin şi descărcarea gestiunii de mărfuri:

4111	=	**%**	**5.950**
„Clienți”		**707**	**5.000**
		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	
		4427	**950**
		„T.V.A. colectată “	
413	=	**4111**	**5.950**
„Efecte de primit de la clienți”		**„Clienți”**	
607	=	**371**	**4.500**
„Cheltuieli privind mărfurile”		**„Mărfuri”**	

86 S-a făcut abstracție de înregistrarea scoaterii din evidență a mijlocului de transport, deoarece această problemă apare tratată în capitolul de imobilizări.

2) Înregistrarea achiziționării de mărfuri, achitarea datoriei în numerar față de furnizor şi înregistrarea cheltuielii cu penalitățile datorate furnizorului:

%	=	401	8.330
371 „Mărfuri"		„Furnizori"	7.000
4426 „T.V.A. deductibilă"			1.330
401 „Furnizori"	=	5311 „Casa în lei"	8.330
6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalități"	=	401 „Furnizori"	1.000

3) Înregistrarea vânzării de produse finite şi descărcarea de gestiune petnru produsele finite vândute:

4111 „Clienți"	=	%	14.280
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	12.000
		4427 „T.V.A. colectată "	2.280
711 „Variația stocurilor"	=	345 „Produse finite"	11.800

4) Înregistrarea vânzării mijlocului de transport fără factură, emiterea ulterioară a acesteia şi încasarea prin bancă a drepturilor de creanță:

418 „Clienți - facturi de întocmit"	=	%	23.800
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"	20.000
		4428 „T.V.A. neexigibilă "	3.800
461 „Debitori diverşi"	=	418 „Clienți-facturi de întocmit"	23.800
4428 „T.V.A. neexigibilă "	=	4427 „T.V.A. colectată "	3.800
5121 „Conturi la bănci în lei "	=	461 „Debitori diverşi"	23.800

5) Înregistrarea cumpărării mijlocului de transport neamortizat, a vânzării ulterioare a acestuia şi compensarea datoriei față de furnizor cu dreptul de creanță aferent:

%	=	404	47.600
2133 „Mijloace de transport"		„Furnizori de imobilizări"	40.000
4426 „T.V.A. deductibilă"			7.600

461 **„Debitori diverşi"**	=	**%** **7583** **„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"** **4427** **„T.V.A. colectată "**	**48.790** **41.000** **7.790**
404 **„Furnizori de imobilizări"**	=	**473** **„Decontări din operaţii în curs de clarificare"**	**47.600**
473 **„Decontări din operaţii în curs de clarificare"**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**47.600**
5121 **„Conturi la bănci în lei "**	=	**461** **„Debitori diverşi"**	**1.190**

Aplicația nr. 2

Se cere să se înregistreze statul de plată pentru angajații firmei care conține următoarele date:

- entitatea are 5 angajați din care 2 persoane au 1 persoană în întreținere, 2 persoane au 3 persoane în întreținere, iar ultima nu are persoane în întreținere, dar are rate mobilă de 500 lei/lună;
- 3 angajați au salariul brut de încadrare de 500 lei/lună, iar celelalte 2 persoane (din care una nu este la funcția de bază) de 100 lei/lună;
- contribuția la FAAMBP este de 0,638%, în funcție de codul CAEN al entității în cauză;

Nume şi prenume	Salar brut de încadrare	Nr.ore lucrate în lună	Salar brut aferent timpului efectiv lucrat	Alte venituri	CAS 9,5%	Fond şomaj 1%	CASS 6,5%
0	1	2	3	4	5 = 3 × 9,5%	6 = 1 × 1%	7 = 3 sau 4 × 6,5%
1.Arc Ioan	500	170	500	-	48	5	33
2.Cuc Dan	500	190	561	-	53	5	36
3.Deac Ana	500	125	369	-	35	5	24
4.Inău Anca	800	172	813	-	77	8	53
5.Pap Maria	800	170	-	800	76	8	52
TOTAL			2.243	800	289	31	198

Deducere personală	Salariul impozabil	Impozit pe veniturile din salarii	Popriri	Rest de plată	Semnătura
8	9 = 3sau4 – (5+6+7+87)	10= 9 × 16%	11	12 = 9 -10-11 +8	13
350	64	10	-	404	
350	117	19	-	448	
550	- 245	0	-	305	
550	125	20	100	555	
0	664	106	-	558	
1.800	725	155	100	2.270	

Impozitele patronale pentru acești angajați sunt următoarele:

- contribuția 19,50% CAS: 3.043 lei x 19,500% = 593 lei
- contribuție 0,85% concedii şi indemnizații 3.043 lei x 0,850% = 26 lei
- contribuția 2,0% fond şomaj: 3.043 lei x 2,000 % = 61 lei
- contribuția de 0,25% FGCS: 3.043 lei x 0,250 % = 8 lei
- contribuția 6% CASS: 3.043 lei x 6,000 % = 183 lei
- contribuția 0,638% FAAMBP[90]: 3.043 lei x 0,638 % = 19 lei
- contribuția 0,75% comision ITM: 3.043 lei x 0,750% = 23 lei

1. Înregistrarea cheltuielilor salariale privind salariile brute aferente timpului lucrat cuvenite personalului:

641 **„Cheltuielile cu salariile personalului”**	=	**421** **„Personal – salarii datorate”**	**3.043**

2. Înregistrarea reținerilor din salariile brute aferente timpului lucrat cuvenite personalului:

421 **„Personal – salarii datorate”**	=	**%**	**773**
		4312 **„Contribuția personalului la asigurările sociale”**	**289**
		4372 **„Contribuția personalului la ajutorul de şomaj”**	**31**
		4314 **„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate”**	**198**
		444 **„Impozitul pe veniturile de natura salariilor”**	**155**
		427 **„Rețineri din salarii datorate terților”**	**100**

3. Înregistrarea cheltuielilor firmei cu impozitele patronale:

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	=	**4311.01** **„Contribuția unității la asigurările sociale” - analitic 19,50%**	**593**

87 CAS nu poate depăşi plafonul a de 5 ori salariul mediu brut (1.077 lei x 5 = 5.385 lei). pentru ceea ce depăşeşte acest plafon, nu se mai datorează 9,5% CAS

88 Contribuția de 1% fond şomaj se datorează pentru angajații ce desfăşoară activitate şi în alte locuri de muncă, altele decât celui în care are funcția de bază.

89 Deducerea personală se acordă doar la locul de muncă unde angajatul respectiv are funcția de bază

90 FAAMBP = fond asigurare accidente de muncă şi boli profesionale, stabilit în funcție de cod CAEN firmă şi clasa de risc.

6451 **„Contribuția unității la asigurările sociale”**	**=**	**4311.02** **„Contribuția unității la asigurările sociale”- analitic 0,85%**	**26**
6452 **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**=**	**4371** **„Contribuția unității la fondul de şomaj”**	**61**
6453 **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**=**	**4313** **„Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate”**	**183**
6458 **„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”**	**=**	**4381** **„Alte datorii sociale”**	**8**
635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**=**	**447.01** **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,546% FAAMBP**	**19**
635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**=**	**447.02** **„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate” – analitic 0,75% comision ITM**	**23**

4. Înregistrarea achitării în luna următoare a impozitelor reținute pe destinații:

%	=	5121	1.586
4311.01 „Contribuția unității la asigurările sociale" – analitic 19,50%		**„Conturi la bănci în lei"**	**593**
4311.02 „Contribuția unității la asigurările sociale" – analitic 0,85%			**26**
4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"			**289**
4313 „Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate"			**183**
4314 „Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate"			**198**
4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj"			**61**
4372 „Contribuția personalului la ajutorul de şomaj"			**31**
4381 „Alte datorii sociale"			**8**
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"			**155**
447.01 „Fonduri speciale - taxe şi vărs. ăminte asimilate" – analitic 0,638% FAAMBP			**19**
447.02 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" – analitic 0,75% comision ITM			**23**
427 „Rețineri din salarii datorate terților"	=	**5121 „Conturi la bănci în lei"**	**100**

5. Achitarea salariilor nete în numerar:

421 „Personal – salarii datorate"	=	**5311 „Casa în lei"**	**2.270**

Aplicația nr. 3

Să se înregistreze plata prin bancă a următoarelor impozite locale:

- impozit pe clădiri : 900 lei
- impozit pe mijloacele de tranport : 600 lei

Înregistrarea cheltuielilor cu impozitele locale şi achitarea lor prin bancă:

635 **„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "**	**=**	**447** **„Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate"** **01 – impozit pe clădiri – 900 lei** **02 – impozit pe mijloacele de transport – 600 lei**	**1.500**
447 **„Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate"** **01 – impozit pe clădiri – 900 lei** **02 – impozit pe mijloacele de transport - 600 lei**	**=**	**5121 „Conturi la bănci în lei"**	**1.500**

Aplicația nr. 4

Se cere să se efectueze înregistrările contabile pentru următoarele operații economice

- unul din asociații firmei împrumută (în baza contractului de împrumut) entitatea cu suma de 3.000 lei, iar ulterior această sumă se restituie prin bancă;
- la inventarierea lunară a magazinului propriu de desfacere cu amănuntul a rezultat un minus de mărfuri la cost de achiziție de 2.000 lei, care se impută (după o anchetă minuțioasă) persoanei vinovate de paguba produsă (adaos comercial practicat 10%, TVA 19%)

1. Înregistrarea primirii împrumutului de la asociat şi restituirea acestuia:

5311 **„Casa în lei"**	**=**	**4551** **„Acționari/asociați – conturi curente"**	**3.000**
4551 **„Acționari/asociați – conturi curente"**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**3.000**

2. Imputarea minusului la inventar persoanei vinovate de paguba produsă:

461 **„Debitori diverşi”**	=	**%** **7588** **„Alte venituri din exploatare”** **4427** **„T.V.A. colectată “**	**2.618** **2.200** **418**

Aplicația nr. 5

Să se înregistreze contabil realizarea unui abonament anual, pentru exercițiul financiar următor, la o revistă economică pentru suma de 120 lei (înregistrarea în prima lună din exercițiul următor a primirii revistei).

1. Înregistrarea abonamentului achitat în numerar pentru Revista economică (în exercițiul financiar N):

471 **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	=	**5311** **„Casa în lei “**	**120**

2. Primirea revistei economice în prima lună (în exercițiul financiar N+1) :

604 **„Cheltuieli cu materiale nestocate”**	=	**471** **„Cheltuieli înregistrate în avans”**	**10**

5.12.2. Aplicații practice de rezolvat

Aplicația nr.1

S.C. Market S.R.L. livrează sticle achiziționate de la populație către S.C. Arina S.R.L. necesare acesteia pentru îmbutelierea băuturilor alcoolice la prețul de facturare 10.000 lei şi 19% TVA, plata făcându-se ulterior cu ordin de plată. Costul de înregistrare la furnizor a mărfurilor este de 6.800 lei.

Aplicația nr.2

S.C. Carburant S.A. importă combustibili în valoare de 3.000 euro la cursul de 3,4 lei/euro. Pentru decontare, cumpărătorul emite un bilet la ordin în favoarea furnizorului extern în valoare de 3.000 euro la cursul de 3,5 lei/euro. La scadență în cursul aceluiaşi exercițiu financiar, cursul valutar este de 3,52 lei/euro.

Aplicația nr.3

S.C. Auto Schimb S.R.L. produce rulmenți, considerați de către client piese de schimb şi livrați acestuia la prețul de facturare de 90.000 lei, TVA 19%. Pe factură se înregistrează un rabat de 6% şi o remiză de 10%. Ulterior clientul primeşte un scont de 2% pentru achitarea facturii înainte de termenul stabilit. Costul de înregistrare a produselor finite la furnizor este de 70.000 lei.

Aplicația nr.4

S.C. Venus S.R.L. primeşte de la clienți 20 tichete de masă cu valoarea nominală de 6,8 lei/tichet. Ulterior aceste tichete se trimit spre rambursare pe baza borderoului de rambursare a tichetelor de masă. Unitatea emitentă a tichetelor trimite S.C. Venus S.R.L. o factură în valoare de 50 lei, TVA 19%, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate, potrivit contractului încheiat. Unitatea emitentă ramburseazǎ apoi valoarea nominală totală a tichetelor trimise spre rambursare, mai puțin valoarea facturii remisă anterior. Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea S.C. Venus S.R.L.

Aplicația nr.5

Salariul brut lunar al angajatului cu contract de muncă cu timp integral (8 ore) Ionescu Dan este de 800 lei. Acesta şi-a declarat funcția de bază la unitatea SC "A" SRL Cluj. Salariatul respectiv are în întreținere 2 persoane, iar impozitul pe veniturile de natura salariilor este de 16%. La chenzina I, angajatului i s-a virat pe card 320 lei, iar la chenzina a II-a i se reține o pensie alimentară de 95 lei.
Precizăm faptul că obiectul de activitate (conform cod CAEN) este "7260 – Alte activități legate de informatică", motiv pentru care contribuția de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale este de 0,546% aplicată la fondul brut de salar realizat conform timpului lucrat.
Să se înregistreze în contabilitate cheltuielile salariale ale firmei, reținerile din salariu, plata chenzinei I şi a II-a, inclusiv plata prin virament bancar a datoriilor legate de salarii.

Aplicația nr.6

Salariul brut lunar al aceluiaşi angajat amintit anterior (Ionescu Dan), cu contract de muncă cu timp parțial (2 ore) este de 300 lei la unitatea SC "B" SRL Cluj, unde nu are declarată funcția de bază . Salariatul respectiv are în întreținere 2 persoane, dar în această unitate nu i se acordă deducerea personală. Impozitul pe veniturile de natura salariilor este de 16%. Retribuirea muncii depuse are loc o singură dată pe lună (15 a fiecărei luni pentru luna expirată), iar salariul de plată se virează pe card bancar.
Precizăm faptul că obiectul de activitate (conform cod CAEN) este "7260 – Alte activități legate de informatică", motiv pentru care contribuția de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale este de 0,546% aplicată la fondul brut de salar realizat conform timpului lucrat.

Să se înregistreze în contabilitate cheltuielile salariale ale firmei, reținerile din salariu, plata salariului net, inclusiv plata prin virament bancar a datoriilor legate de salarii.

Aplicația nr.7

Un angajat cu contract de muncă cu timp de muncă integral (8 ore) – Pop Mircea, la SC "X" SRL Cluj (unde are declarată funcția de bază), a avut în luna ianuarie 2007 concediu medical inițial (cu cod de indemnizație 06 – urgență medico-chirurgicală, achitat 100%) pe parcursul a 15 zile calendaristice, iar pentru 6 zile calendaristice are concediu fără salar. Salariul brut lunar al angajatului mai sus menționat este de 450 lei, iar situația referitoare la numărul zilelor lucrate şi a veniturilor salariale pe ultimele 6 luni lucrate este prezentată în tabelul de mai jos:

Perioada	Nr.zilelor lucrate	Total venituri salariale
• luna iunie 2006	15	322
• luna iulie 2006	16	343
• luna august 2006	18	368
• luna septembrie 2006	17	348
• luna octombrie 2006	21	450
• luna noiembrie 2006	22	450
• luna decembrie 2006	11	215
Total	**120**	**2.496**

Salariul mediu zilnic este de 20,8 lei. Indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă este următoarea:

- pentru primele 5 zile calendaristice: 20,8 lei x 5 = 104 lei (suportată de firmă)
- pentru următoarele 10 zile calendaristice: .20,8 lei x 10 = 208 lei (sumă suportată din CAS)

Total **312 lei**

Salariata nu are în întreținere persoane (deducerea personală este de 250 lei), iar impozitul pe veniturile de natura salariilor este de 16%. Plata drepturilor salariale are loc o singură dată pe lună (15 a fiecărei luni pentru luna expirată), iar restul de plată se virează pe card bancar.

Precizăm faptul că obiectul de activitate (conform cod CAEN) este "7420 – Activități de arhitectură, inginerie şi servicii de consultanță tehnică legate de acestea ", motiv pentru care contribuția de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale este de 1,007% aplicată la fondul brut de salarii realizat conform timpului lucrat.

Contribuția la CASS (6,5%) reținută de la salariat se determină astfel:

[(440 lei x 2 x 6,5%) / 21 (nr.zilelor calendaristice din luna ianuarie 2005)] x 15 (numărulm zilelor de concediu medical) = 40,86 lei ≈ 41 lei

Contribuția de 1% fond şomaj reținută de la salariat se determină astfel:

{[450 lei / (21 zile lucrătoare x 8 ore/zi)] x (15 zile lucrătoare x 8 ore/zi)}x1% = 3,21 lei ≈ 3 lei

Să se înregistreze în contabilitate cheltuielile salariale ale firmei, reținerile din salariu (luând în considerare faptul că fondul de salarii brut realizat al firmei a fost de 4.055 lei), plata salariului net, inclusiv plata prin virament bancar a datoriilor legate de salarii. Menționăm faptul că deducerea personală (fără cea aferentă persoanei cu concediu medical) este de 2.500 lei pentru cele 10 persoane angajate.

Aplicația nr.8

La SC "M" SA Cluj, AGA hotărăşte acordarea salariaților, din profitul net al firmei, a unor premii în sumă de 4.000 lei. Impozitul pe dividende este de 16%, contribuția la CASS datorată de angajat este de 6,5%, iar de către angajator de 6%. Premiile se achită în numerar, iar impozitele aferente se achită prin virament bancar.Se cere să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare, inclusiv anularea provizionului constituit în anul precedent.

Aplicația nr.9

La SC "X" SA Cluj, un salariat nu-şi ridică la termen chenzina a-II-a în sumă de 872 lei. Să se înregistreze salariile neridicate la timp, dacă:

- Varianta I: Achitarea ulterioară a salariului.
- Varianta II: Prescrierea salariului neridicat de către angajat.

Aplicația nr.10

La SC "N" SA Cluj, un salariat a închiriat o imobilizare necorporală pentru o chirie lunară de 800 lei şi 19% TVA. Să se înregistreze creanța privind chiria de încasat, dacă:

- Varianta I: Încasarea în numerar a drepturilor de creanță de către firmă.
- Varianta II: Reținerea pe statul de plată a drepturilor de creanță

Aplicația nr.11

O societate comercială prezintă la finele trimestrului I al exercițiului financiar N următoarele date cu privire la venituri şi cheltuieli:

VENITURI,	**81.000 lei**
din care:	
1. Venituri din vânzarea semifabricatelor	18.500 lei
2. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	4.280 lei
3. Venituri din activități diverse	8.220 lei
CHELTUIELI,	52.800 lei
din care:	
1. Cheltuieli privind materiile prime	37.500 lei

2. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	9.700 lei
3. cheltuieli privind ambalajele	2.100 lei
4. Alte cheltuieli de exploatare (lipsă inventar nerecuperabilă, inclusiv TVA)	3.500 lei

Aceeaşi societate comercială prezintă la finele trimestrului II al aceluiaşi exercițiului financiar N următoarele date cu privire la venituri şi cheltuieli:

VENITURI,	**27.200 lei**
din care:	
1. Venituri din studii şi cercetări	21.000 lei
2. Venituri din activități diverse	4.500 lei
3. Venituri din sconturi obținute	1.700 lei
CHELTUIELI	**21.700 lei**
din care:	
1. Cheltuieli privind materialele nestocate	8.500 lei
2. Cheltuieli privind energia şi apa	6.500 lei
3. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații	5.200 lei
4. Alte cheltuieli de exploatare	1.500 lei

Cunoscând datele de mai sus, se cere să se stabilească şi să se înregistreze cheltuiala cu impozitul pe profit datorat de societatea comercială în cauză pentru trimestrul I şi pentru trimestrul II, din anul N. Concomitent, în prima lună din trimestrul II al exercițiului financiar N să se înregistreze plata, prin ordin de plată bancar, a impozitului pe profit datorat în trimestrul I an N.

Aplicația nr.12

Societatea comercială "A" SRL Cluj face parte, conform prevederilor legale în vigoare, din categoria microîntreprinderilor. Se cere să se calculeze şi să se înregistreze în contabilitate impozitul pe venit datorat la finele trimestrului I al exercițiului financiar N pe baza următoarele date cu privire la venituri şi cheltuieli:

VENITURI,	**47.700 lei**
din care:	
1. Venituri din vânzarea mărfurilor	35.800 lei
2. Venituri din activități diverse	2.200 lei
3. Venituri din producția de imobilizări necorporale	8.550 lei
4. Alte venituri financiare	1.150 lei
CHELTUIELI,	**49.000 lei**
din care:	
1. Cheltuieli privind mărfurile	21.900 lei
2. Cheltuieli cu materiale nestocate	11.100 lei
3. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal	7.500 lei
4. Despăgubiri, amenzi şi penalități	8.500 lei

Aplicația nr.13

Se determină la sfârşitul unui exercițiu financiar pierderea contabilă şi cea fiscală pe baza următoarelor date:
- veniturile totale: 12.765 lei, din care venituri neimpozabile 1.820 lei;
- cheltuielile totale: 14.829 lei, din care cheltuieli nedeductibile 1.569 lei.

Aplicația nr.14

O persoană impozabilă cu regim mixt cumpără o instalație la data de 01.10.2007 în valoare de 54.000 lei plus 19%TVA. Prorata provizorie pentru anul 2007 este de 35%, iar cea definitivă calculată la finele anului 2007 este de 32%. La finele anului 2007 se realizează ajustarea taxei pe baza proratei definitive. Această ajustare a deducerii se referă la întreaga sumă dedusă inițial provizoriu, acoperind şi ajustarea aferentă primei cincimi pentru bunurile de capital. Ulterior se realizează ajustările pentru anii 2008, 2009, 2010 şi 2011 (prorata definitivă pentru anul 2008 este de 40%, pentru 2009 este de 20%, pentru 2010 este de 25%, iar pentru 2011 este de 30%) Se cere ajustarea bazei impozabile a TVA şi efectuarea înregistrărilor contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.15

La sfârşitul exercițiului, la o firmă privată se constată:
- veniturile totale: 25.000lei;
- cheltuielile totale: 11.500 lei, din care cheltuieli nedeductibile 578 lei;
- pierdere contabilă din anul precedent: 1.200 lei, din care pierderea financiară este de 700 lei;
- capital social: 5.000 lei;
- firma nu are constituite rezerve legale;
- profitul contabil rămas după constituirea rezervelor legale şi acoperirea pierderii contabile se repartizarea la alte rezerve (1.000 lei), iar restul, la dividende.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.16

O societate comercială plătitoare de TVA achită în avans un furnizor de servicii în valoare de 500 lei. Ulterior furnizorul de servicii emite o factură în valoare de 3.000 lei şi TVA 9%. În cursul lunii societatea comercială facturează prestări de servicii în valoare de 6.000 lei, TVA 19%. Să se regularizeze TVA-ul la sfârşitul perioadei de gestiune.

Aplicația nr.17

În cursul lunii N, societatea comercială livrează produse finite la prețul de vânzare de 500 lei plus 19% TVA, pe bază de aviz de însoțire a mărfii, al căror cost de producție este de 350 lei. Ulterior se întocmeşte şi se transmite factura fiscală. Ştiind că societatea comercială are în perioada anterioară o obligație de plată față de bugetul statului, concretizată într-un TVA de plată în sumă de 45 lei, să se regularizeze TVA-ul la finele lunii N.

Aplicația nr.18

Se cunosc următoarele date referitoare la TVA:
- TVA de recuperat din luna precedentă – 18,0 lei;
- TVA deductibil luna curentă - 13,5 lei;
- TVA colectat luna curentă - 16,0 lei;
- TVA neexigibil luna curentă (debit) - 8,0 lei

Să se efectueze înregistrările contabile referitoare la regularizarea acestui impozit indirect la sfârşitul lunii curente.

Aplicația nr.19

Societatea comercială A achită în numerar societății comerciale B la data de 12 decembrie a anului „N" un abonament la Monitorul Oficial al României pentru anul „N+1" în valoare de 520 lei plus 19% TVA. În anul „N+1" se realizează trecerea eşalonată pe cheltuieli/venituri a cotei-părți din valoarea abonamentului. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare în contabilitatea ambelor societăți comerciale.

Aplicația nr.20

O societate comercială produce şi comercializează produse pentru care se acordă subvenții pentru acoperirea diferenței dintre costul efectiv (mai mare) şi prețul de vânzare (mai mic). Din documentația depusă la organele competente rezultă o creanță în sumă de 870 lei. Ulterior, subvenția se încasează prin bancă.

Aplicația nr.21

Din profitul reportat din anii precedenți se repartizează pentru dividende, conform hotărârii AGA, suma de 50.000 lei. După reținerea şi achitarea prin bancă a impozitului pe dividende de 16%, dividendele nete se achită în numerar acționarilor. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare, inclusiv anularea provizionului constituit pentru sumele brute repartizate pentru dividende.

Aplicația nr.22

O societate comercială deține un parc auto, motiv pentru care datorează impozit pentru aceste imobilizări corporale în sumă de 3.500 lei, pe care îl achită la termenul legal prin bancă. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.23

O societate comercială realizează un import de materii prime în condiția de livrare EXW (EXWORKS) din SUA, la valoarea în vamă de 10.000 $ SUA (evaluată la cursul valutar de 2,8 lei/$ SUA). Obligațiile vamale pentru acest import sunt următoarele:

- taxe vamale: 10% (calculate la valoarea în vamă);
- accize: 2% (calculate la valoarea în vamă);

În vederea realizării vămuirii şi obținerii „liberului de vamă", obligațiile vamale se achită prin bancă, în lei. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.24

O societate comercială înregistrează în contabilitatea proprie imputarea delegatului furnizorului (după o anchetă minuțioasă) pentru paguba produsă la valoarea de 1.500 lei şi 19% TVA. Ulterior se încasează în numerar suma aferentă de la acest debitor.

Aplicația nr.25

O societate comercială achiziționează material lemnos de pe piața țărănească în valoare de 5.000 lei, iar pe furnizorul/creditorul respectiv îl achită în numerar. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.26

O societate comercială datorează penalități bugetului de stat pentru plata cu întârziere a TVA-ului trimestrial în sumă de 150 lei, precum şi dobândă în sumă de 40 lei. Aceste obligații sunt achitate ulterior prin bancă. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.27

O societate comercială înregistrează în contabilitatea proprie penalitățile datorate de un debitor în sumă de 400 lei, pe care le încasează ulterior în numerar.

Aplicația nr.28

O entitate achiziționează mărfuri în sumă de 140.000 lei plus 19% TVA, pe care le livrează intracomunitar în Germania pentru suma de 60.000 euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro. Locul începerii transportului este România, transportul bunurilor se realizează către celălalt SM, cunoscându-se codul de TVA al beneficiarului bunurilor din celălalt SM (Germania), iar condiția de livrare este EXW (în livrare nefiind implicată nici o cheltuială suplimentară sau accesorie legată de această operație). Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.29

O entitate juridică impozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA importă materii prime în valoare de 2.000 euro, la cursul de 3,3 lei/euro. Se achită în numerar taxe vamale în sumă de 3.100 lei. T.V.A. se evidențiază în decontul de TVA. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.30

Frma A este din România (adică SM 1) şi va efectua o LIC de mărfuri scutită de TVA către B din Bulgaria (adică SM2) în valoare de 6.250 euro (din care transportul intracomunitar este de 250 euro) la cursul valutar de 3,5 lei/euro; aceleaşi mărfuri sunt livrate intracomunitar de către firma B către firma C (persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA şi care comunică propriul cod valabil de înregistrare) din Grecia (adică SM3), dar transportul intracomunitar al bunurilor (TIC) este realizat de către aceeaşi firmă A din România direct către firma C din Grecia, motiv pentru care obligațiile persoanei impozabile române sunt:

- să declare LIC în *decontul de TVA* şi în *declarația recapitulativă trimestrială* completând în căsuța "tipul operațiunii" litera L;
- să emită o factură către B.

Se cere să se efectueze înregistrările contabile aferente în contabilitatea firmei A din România, cunoscând faptul că condiția de livrare este CFR.

Aplicația nr.31

Prestatorul ungar A închiriază un aparat de filmat beneficiarului român B (persoană impozabilă înregistrată în România în scopuri de TVA) pentru suma de 4.400 de euro la cursul valutar de 3,5 lei/euro, care la rândul său îl subînchiriază firmei C din Bulgaria pentru suma de 5.210 de euro la cursul valutar de 3,45 lei/euro, care îl utilizează pentru activitatea sa economică. Precizăm faptul că aparatul de filmat se transmite direct de către firma A din Ungaria către firma C din Bulgaria. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.32

Firma A din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, realizează un TIC de bunuri din Bulgaria către România, în favoarea beneficiarului C din Grecia, pentru suma de 250 de euro la cursul valutar de 3,32 lei/euro. Bunurile ajunse în Constanța sunt descărcate de pe navă de către firma B din România, înregistrată în România pentru scopuri de TVA, care îi facturează firmei A din România prețul serviciului prestat în valoare de 850 lei plus 19% TVA. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.33

Firma A stabilită şi înregistrată în scopuri de TVA în România este specializată în repararea şi întreținerea aparatelor electronice folosite în scopuri profesionale şi casnice. Această entitate juridică are clienți situați în diverse țări şi anume :
a. o companie B stabilită şi înregistrată în România, cu o sucursală în Italia (comunică codul său de TVA italian), căruia i se repară (în România) 2 aparate pentru suma de 3.000 de euro (1.500 de euro/utilaj) la cursul valutar de 3,4 lei/euro,din care unul este expediat ulterior în străinătate(în Italia);
b. un spital C din Cipru, neînregistrat în scopuri de TVA, căruia i se repară aparatul trimis în România (şi care ulterior se trimite înapoi în Cipru) pentru suma de 1.260 de euro la cursul valutar de 3,4 lei/euro. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.34

Se înregistrează în contabilitatea unei societăți comerciale cu capital de stat virarea la buget (cu ordin de plată bancar) a unui salar neridicat (în termen de prescripție), în sumă de 440 lei.

Aplicația nr.35

Societățile comerciale „A" şi „B" desfăşoară operațiuni comerciale în participație conform unui contract de asociere care prevede contribuțiile ambelor entități juridice şi decontarea veniturilor şi cheltuielilor direct proporțional cu această contribuție. Societatea comercială „A" contribuie cu o sumă de 7.000 lei, iar societatea comercială „B" cu 3.000 lei. Cheltuielile aferente perioadei de desfăşurare a operațiunilor comerciale au fost cu: personalul CAS 19,5%, CASS 6%, contribuția la fondul de şomaj 2%, contribuția asiguraților la asigurările de muncă şi boli profesionale 0,546%, cu mărfurile – 90.000 lei, cu energia şi apa 1.025 lei şi alte cheltuieli de exploatare 5.000 lei. Veniturile obținute din desfăşurarea activităților comerciale au fost obținute din vânzarea mărfurilor, în valoare totală de 180.000 lei.Coparticipantul A contabilizează operațiunile desfăşurate în participație şi transmite societății comerciale „B" cota-parte din acestea (30%).

Aplicația nr.36

Societatea comercială Alfa achiziționează 60% din acțiunile societății comerciale Beta cu 1.500.000 lei. Ulterior, Alfa vinde societății comerciale Beta un depozit cu 120.000 lei şi îi împrumută acesteia materii prime în valoare de 20.000 lei şi suma de 50.000 lei pe 8 luni, cu o dobândă de 15%/an. Beta livrează către Alfa materiale pentru ambalat în valoare de 2.000 lei. După 8 luni, Beta restituie materiile prime, împrumutul şi dobânzile aferente, iar Alfa îi restituie materialele pentru ambalat. Reflectați operațiunile de mai sus în contabilitatea societăților comerciale Alfa şi Beta.

Aplicația nr.37

Societatea comercială Gama achiziționează 5% din acțiunile Teta cu 30.000 lei, pe care le plăteşte pe loc, prin viramente bancare. Ulterior, Gama acordă un împrumut întreprinderii Teta în valoare de 15.000 lei pe 5 luni, cu o dobândă de 20%/an, care incumbă o opțiune de achiziție de acțiuni cu valoare nominală de 5.000 lei. După 5 luni, ajutorul financiar este rambursat împreună cu dobânzile aferente, iar Gamma îşi exercită opțiunea de achiziție. Să se reflecte operațiunile de mai sus în contabilitatea societăților comerciale Gama şi Teta.

Aplicația nr.38

Asociații S.C. Tartric SRL pun temporar la dispoziția întreprinderii suma de 40.000 lei, cu o dobândă de 15%/an, pentru plata urgentă a unor servicii. După 5 luni se restituie asociaților 25.000 lei şi dobânzile acumulate. Adunarea Generală a Asociaților hotărăşte distribuirea de dividende în valoare de 20.000 lei. După reținerea şi plata impozitului pe dividende (16% din dividendele brute), jumătate din dividende se plătesc acționarilor cu ordin de plată (prin transferuri bancare), iar restul dividendelor sunt lăsate la dispoziția întreprinderii. După 11 luni de la acordarea temporară de către asociați a disponibilităților băneşti, valoarea rămasă este restituită împreună cu dobânzile aferente. Ulterior sunt restituite şi restul dividendelor. Să se reflecte în contabilitatea S.C. Tartric SRL operațiunile de mai sus.

Aplicația nr.39

La inventarierea anuală se constată o lipsă de materii prime în valoare de 70 lei, ce nu poate fi clarificată în momentul inventarierii. Ulterior, se impută gestionarului depozitului de materii prime paguba produsă (după o anchetă minuțioasă), la valoare de 90 lei plus 19% TVA. Creanța se recuperează din salariul gestionarului. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare.

Aplicația nr.40

O societate comercială livrează mărfuri în valoare de 500 lei plus 19% TVA, prețul de înregistrare al acestora fiind de 425 lei. O hotărâre judecătorească declară starea de faliment a clientului de la care societatea trebuie să încaseze drepturi de creanță. În urma hotărârii judecătoreşti definitive, care atestă imposibilitatea încasării creanței, aceasta este scoasă din activ. Ulterior se recuperează de la acest client numerar în sumă de 250 lei, ceea ce reprezintă o parte din creanță. Să se efectueze înregistrările contabile corespunzătoare

Referințe bibliografice

1. Chițu A.G. (coord.), Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil, Editura Irecson, Bucureşti, 2005, pag. 321

2. Mândoiu N., Codul Fiscal comparat 2006-2007, vol. I, Editura Con Fisc, Bucureşti, 2007, pag. 519

3. Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 170

4. Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi standardele internaționale de contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 287, 589-595

5. Pop A. (coord.), Contabilitate financiară, partea I, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2003, pag. 399

6. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 199

7. Codul Fiscal, Editura C.H.Beck, Bucureşti, 2006, pag.71

8. Codul Muncii 2006, Editura Meteor Press, Bucureşti, 2006, pag.55

9. H.G. nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M.O. nr. 1044 din 29.12. 2006

10. H.G. nr.1825 din 21.12.2006 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată publicată în M.O. nr. 1025 din 22.12.2006, Partea I

11. H.G. nr. 161 din 03.02.2006 cu completările şi modificările ulterioare, privind întocmirea şi completarea registrului de evidență a salariaților în format electronic publicată în M.O. nr. 172 din 22.02.2006

12. H.G. nr.1025 din 09.08.2006 publicată în M.O.nr.704 din 17.08.2006

13. H.G. nr. 213 din 28.02.2007 publicată în M.O.nr.153 din 02.03.2007

14. H.G. nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M.O. nr. 1044 din 29 decembrie 2006

15. Legea nr. 343/2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, publicate în M.O. nr. 765 din 07.09.2006

16. Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou şi a celor de creşă publicată în M.O. nr. 446 din 23.05.2006

17. Legea nr. 399 din 30.10.2006 pentru aprobarea O.U.G. nr.158/2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate publicată în M.O. nr. 901 din 06.11.2006

18. Legea nr. 487/27.12.2006 privind bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007 publicată în M.O. nr.1047 din 29.12.2006

19. Legea nr. 200 din 22.05.2006 publicată în M.O. nr. 453 din 25.05.2006

20. Legea 422 din 22.11.2006 publicată în M.O. nr. 967 din 04.12.2006

21. Legea nr. 25 din 05.03.2004 pentru aprobarea OG nr.96/2003 publicată în M.O. nr.214 din 11.03.2004, HG nr. 1141 din 23.07.2004 publicată în M.O. nr. 686 din 30.07.2004 şi Ordinul 60/32 din 27.01.2006 publicat în M.O. nr. 147 din 16.02.2006

22. Legea nr. 210 din 31.12.1999 publicată în M.O. nr. 654 din 31.12.1999

23. Legea nr. 317 din 14.07.2006 publicată în M.O. nr. 624 din 19.07.2006

24. Legea educației fizice şi sportului nr. 69/2000, cu modificările şi completările ulterioare publicată în M.O. nr. 200 din 09.05.2000

25. Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările şi completările ulterioare publicată în M.O.nr.372 din 28 aprilie 2006

26. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 193/2006 publicate în M.O. Partea I nr.823 din 06.10.2006

27. O.G. nr. 88 din 20.11.2006 publicată în M.O. nr. 941 din 21.11.2006

28. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

29. OMFP nr.1016 din 18.07.2005 publicat în M.O. nr. 668 din 27.07.2005

30. OMFP 2217 din 22.12.2006 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA publicat în M.O. nr. 1041 din 28.12.2006

31. Ordinul nr.747/1999 al MMPS pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor individuale de muncă şi a modului de ținere a evidenței muncii prestate de salariații angajatorilor publicat în M.O. nr. 653 din 31.12.1999

32. Ordinul nr.100 din 10.02.2006 pentru aprobarea Declarației fiscale privind stabilirea comisionului datorat de angajator publicat în M.O. 184 din 27.02.2006

33. Ordinul nr. 99 din 14.02.2006 al ministrului muncii solidarității sociale şi familiei pentru aprobarea modelului Declarației inventar privind comisionul datorat publicat în M.O. nr.190 din 28.02.2006

34. Ordinul nr. 216 din 28.03.2006 pentru prorogarea termenului de depunere a Declarației fiscale privind stabilirea comisionului datorat de angajator publicat în M.O. nr.285 din 29.03.2006

35. Ordinul nr. 60/32 din 27.01.2006 (actualizat în 24.05.2006) al ministrului sănătății şi preşedintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 158 din 2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate publicate în M.O. nr. 147 din 16.02.2006

36. O.U.G. nr. 44 din 14.06.2006 pentru modificarea şi completarea O.U.G. nr. 148/2005 privind susținerea familiei în vederea creşterii copilului şi a Legii nr.61 din 1993 privind alocația de stat pentru copii publicată în M.O. nr. 545 din 23.06.2006

37. O.U.G. nr.33 din 19.04.2006 publicată în M.O. nr. 374 din 02.05.2006

38. O.U.G. nr. 196 din 22.12.2005 publicată în M.O.nr.1193 din 30.12.2005 modificată şi completată cu Legea nr. 105 din 25.04.2006 publicată în M.O. nr. 393 din 08.05.2006 şi Ordinul Ministrului Mediului şi Gospodăririi Apelor nr. 578 din 6 iunie 2006 publicat în M.O.nr.516 din 14.06.2006

6

Contabilitatea trezoreriei

După studiul acestui capitol veţi fi capabili să:

- Înţelegeţi şi cunoaşteţi obiectivele contabilităţii financiare a elementelor de natura trezoreriei, la nivelul unei entităţi;
- Cunoaşteţi criteriile de evaluare şi recunoaştere a elementelor de trezorerie;
- Reflectaţi în contabilitatea unei entităţi operaţiuni privind:
  - *Investiţiile financiare pe termen scurt;*
  - *Decontările cu şi fără numerar;*
  - *Acreditive şi avansuri de trezorerie;*
  - *Viramentele şi alte operaţiuni prin conturile de trezorerie;*
- Soluţionaţi diverse speţe contabile privind operaţiunile de trezorerie la nivelul unei entităţi.

6.1. Conţinutul şi structura generală a trezoreriei

Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării titlurilor de plasament, disponibilităţilor în conturi la bancă şi în casă, creditelor bancare pe termen scurt şi a altor valori de trezorerie.[1]

În sens larg, noţiunea de trezorerie cuprinde toate mijloacele de care o entitate dispune pentru a putea face faţă plăţilor, cum sunt: disponibilităţile din casierie şi din bănci, valorile mobiliare de plasament, efectele comerciale scontate, creditele pe termen scurt[2].

În sens restrâns, noţiunea de trezorerie cuprinde doar disponibilităţile băneşti ale unităţii economice aflate în casierie entităţii şi la bănci, fie în lei, fie în valută.

1 I. P. Pântea, *Managementul contabilităţii româneşti*, Ed. Intercredo, Deva 1998, 289.

2 M. Rirtea(coord.), *Contabilitatea financiară*, Editura Universitară, Bucureşti 2004, pag 347-361.

În cadrul trezoreriei intră şi **instrumentele financiare**, pe care entitatea intenționează să le dețină pe termen mai mic de un an. Pentru a fi un instrument de trezorerie, instrumentele financiare trebuie să îndeplinescă mai multe **criterii** :
• scadența lor este pe termen scurt şi sunt extrem de lichide;
• sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar;
• pierderea de valoare, în cazul în care se transformă în numerar înainte de scadență trebuie să fie cunoscută şi minimă.

Importanța trezoreriei a crescut în ultima perioadă datorită modificărilor intervenite în viața economică, precum:
• Evoluția ratei dobânzii şi a cursului de schimb valutar;
• Amplificarea tranzacțiilor economice între diverse entități,
• Procesul de integrare al activităților economice naționale în sfera pieței comune europene;
• Trendul ascendent al creşterii economice, înregistrate de economia națională, în ultimii ani.

Contabilitatea trezoreriei trebuie organizată şi condusă în aşa fel încât să asigure realizarea următoarelor **obiective**:
a. reflectarea, urmărirea şi controlul existenței şi gestionării corecte a elementelor de trezorerie;
b. respectarea disciplinei financiare privind operațiile de încasări şi plăți fără numerar prin conturile deschise la bănci;
c. urmărirea modificăriilor ce intervin în componența şi volumul elementelor de trezorerie;
d. asigurarea promptă şi corectă a tuturor informațiilor privind elementele de trezorerie necesare factorilor de decizie existenți la nivelul entității[3].

Pentru îndeplinirea în bune condiții a obiectivelor ce-i revin, contabilitatea trezoreriei trebuie să fie organizată şi condusă în mod corespunzător. În acest scop trebuie să se țină seama de influența următorilor factori:

a. **Structura elementelor de trezorerie**. În strucura trezoreriei intră: titlurile de plasament, disponibilitățile în conturi la bănci şi în casierie, în lei şi în devize, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori de trezorerie. În contabilitate, elementele de structură ale trezoreriei sunt reflectate cu ajutorul diferitelor conturi sintetice de gradul I şi II şi a conturilor analitice.

b. **Locul unde se află valorile de trezorerie**, care pot fi: casieria unității, băncile, terțe unități sau persoane. Se folosesc evidențe operative şi conturi sintetice adecvate locurilor unde se află valorile de trezorerie.

3 Pântea, I.P., pop A. (coord.), Contabilitatatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004, pag. 315.

c. **Formele decontărilor fără numerar** prin intermediul conturilor deschise la bănci, cu instrumentele de decontare adecvate, necesită nu numai folosirea de conturi sintetice, ci şi înregistrări contabile diferite.

Contabilitatea sintetică a trezoreriei se organizează cu ajutorul conturilor din clasa **5 „Conturi de trezorerie"**, care cuprinde următoarele grupe de conturi:

50 „Investiții pe termen scurt"
51 „Conturi la bănci"
53 „Casa"
54 „Acreditive"
58 „Viramente interne"
59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"

6.2. Criterii de recunoaştere şi evaluare a activelor şi pasivelor de trezorerie în contabilitate

Prin **recunoaştere** se înțelege operația în urma căreia un element va fi înregistrat în cadrul activelor, datoriilor sau capitalurilor proprii. Criteriile de recunoaştere trebuie prezentate în concordanță cu prevederile Cadrului general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare.

Un **activ financiar** este recunoscut atunci când îndeplineşte următoarele criterii[4]:
1. este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre în entitate;
2. are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil;

O **datorie financiară** se va recunoaşte atunci când[5]:
1. este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să iasă din entitate;
2. are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Conform prevederilor IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare", o entitate trebuie să recunoască un activ financiar sau o datorie financiară în bilanț, atunci şi numai atunci când aceasta devine parte la prevederile contractuale ale instrumentului[6].

Recunoaşterea activelor financiare poate fi realizată utilizând fie data tranzacționării, fie data decontării. **Data de tranzacționare** reprezintă data la care o entitate se angajează să cumpere un activ. Reflectarea în contabilitate în funcție de data de tranzacționare se referă la recunoaşterea activului ce urmează a fi achitat pentru acesta, la data de tranzacționare. **Data decontării** reprezintă data la care activul este livrat

4 Ristea M. (coord.), Op. cit., p. 347
5 *Ibidem*
6 IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 558.

către entitate. Reflectarea în contabilitate în funcție de data decontării se referă la recunoaşterea activului în data la care acesta este transferat către entitate.

Atunci când se aplică reflectarea în contabilitate în funcție de data decontării, entitatea va înregistra orice modificare a valorii juste a activului ce urmează a fi primit între data încheierii contractului şi data decontării, în acelaşi mod în care înregistrează activul achiziționat. Aceasta înseamnă că modificarea valorii nu este recunoscută pentru activele înregistrate la **cost** sau la **costul amortizat**; aceasta este recunoscută în **profitul net** sau **pierderea netă** pentru activele clasificate ca tranzacționate; de asemenea, aceasta este recunoscută în profitul net sau pierderea netă sau în capital, pentru activele clasificate ca fiind disponibile pentru vânzare.

Costul amortizat al unui activ financiar sau pasiv financiar reprezintă valoarea la care activul financiar sau pasivul financiar a fost evaluat la momentul recunoaşterii inițiale minus rambursările de capital, plus sau minus amortizarea cumulată a oricărei diferențe între valoarea inițială şi valoarea la scadență şi minus orice trecere pe cheltuieli a scăderii valorii sau imposibilității de încasare.

Orice tranzacție presupune o serie de costuri. **Costurile de tranzacționare** reprezintă costuri ce sunt direct datorate achiziționării sau ieşirii unui activ sau pasiv financiar şi includ: onorariile şi comisioanele plătite agenților, consultanților, brokerilor şi dealerilor, cotizații pentru agențiile de reglementare şi bursele de valori, precum şi taxe şi cheltuieli de transfer.

Când un activ financiar sau o datorie financiară sunt inițial recunoscute, o entitate trebuie să le evalueze la costul lor, ceea ce înseamnă valoarea justă a contraprestației oferite pentru acesta. Costurile de tranzacționare sunt incluse în evaluarea inițială a tuturor activelor sau datoriilor financiare.

După recunoaşterea inițială, o entitate trebuie să evalueze activele financiare la valoarea lor justă, inclusiv instrumentele derivate ce constituie active, fără nici o deducere a costurilor de tranzacționare ce ar putea să apară din vânzare sau altă ieşire, excepție făcând toate activele financiare ce nu au preț cotat pe o piață activă şi a căror valoare justă nu poate fi evaluată credibil, creanțele şi împrumuturile create de entitate, care nu sunt păstrate în scopul tranzacționării şi plasamentele păstrate până la scadență.

6.3. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt sunt titluri de plasament concretizate în hârtii de valoare, care au ca scop principal realizarea unui câştig în urma vânzării acestora la un preț mai mare decât cel de cumpărare.

În categoria investițiilor financiare pe termen scurt intră:[7]

- acțiuni emise de către societătile din cadrul grupului sau din afara acestuia, care sunt cumpărate pentru a fi vândute în termen scurt pentru obținerea unui câştig;
- acțiuni proprii, care sunt răscumpărate cu scopul de a fi anulate sau revândute;
- obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acetora;
- alte investitii financiare pe termen scurt: bonuri de subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit etc.

Titlurile de plasament se deosebesc de titlurile imobilizate deoarece acestea din urmă sunt achiziționate şi păstrate de către unitate în mod durabil pe când titlurile de plasament sunt achiziționate şi păstrate pe termen scurt. Titlurile de plasament sunt o componentă a activelor circulante.

Dacă titlurile de plasament achiziționate au fost emise de către alte **societăți**, operația se numeşte **cumpărare**. Dacă titlurile de plasament sunt redobândite de către emițătorii lor pentru a fi anulate sau revândute, operația se numeşte răscumpărare.

Evaluarea titlurilor de plasament se poate face :

- la valoare de intrare;
- la valoare de inventar;
- la valoare de închidere a conturilor;
- la valoare de ieşire din patrimoniu.

Valoarea de intrare este dată de costul de achiziție al titlurilor de plasament, reprezentat fie de prețul de achiziție, fie de valoarea determinată în urma unui contract de achiziție.

Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum sunt comisioanele şi alte cheltuieli similare, se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

7 Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 89-97.

Valoarea de inventar este stabilită în urma evaluării la valoarea lor actulală determinată pe baza cursului mediu al ultimei luni, pentru titlurile cotate, şi pe baza valorii probabile de negociere, pentru titlurile necotate.

Valoarea la închiderea conturilor presupune comparaţia între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, aplicând principiul prudenţei. Diferenţele de valoare se stabilesc pe categorii de titluri.

Valoare de ieşire din patrimoniu este dată de preţul de cesiune sau vânzare. Diferenţa între preţul de vânzare şi valoarea contabilă reprezintă rezultatul vânzării şi înbracă forma plusurilor sau minusurilor de valoare.

Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt se realizează cu ajutorul grupei **50 „Investiţii pe termen scurt",** care cuprinde următoare conturi sintetice de gradul I:

501 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"
505 „Obligaţiuni emise şi răscumparate"
506 „Obligaţiuni"
508 „Alte obligaţiuni financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate", care se detaliază pe două conturi de gardul II, respectiv:
- **5081 „Alte titluri de pasament"**
- **5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"**

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt", care se detaliază pe două conturi de gradul II, respectiv:
- **5091 „Vărsăminte de efctuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate"**
- **5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt pe termen scurt"**

6.3.1. Contabilitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate

Societăţile din cadrul unui grup sunt legate între ele prin legături de capital. Astfel de societăţi posedă denumirea de societăţi afiliate.

Contabilitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, achiziţionate în vederea obţinerii unui câştig pe termen scurt se realizează cu ajutorul contului **501 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate".**

Este un cont de activ, care se debitează cu costul de achiziţie al acţiunilor cumpărate de la entităţile din cadrul grupului şi se creditează cu costul de achiziţie al acţiunilor vândute.

Soldul debitor reprezintă valoarea acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile din cadrul grupului.

O entitate poate cumpăra acțiuni, în scop speculativ, de la o altă entitate din cadrul grupului.

EXEMPLU:
O filială achiziționează, în scop speculativ, un pachet de 1000 acțiuni emise de o altă filială din cadrul aceluiaşi grup, la costul de achiziție de 5 lei/acțiune, pe care le achită prin bancă. Ulterior vinde, cu plata în numerar 600 acțiuni la prețul de 5,5 lei/acțiune și 400 acțiuni la prețul de 4,8 lei/acțiune.

- **Achiziționarea acțiunilor:**

501 **"Acțiuni deținute la entitățile afilate"**	=	**5091** **"Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"**	**5.000**

- **Achitarea acțiunilor:**

5091 **"Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"**	=	**5121** **"Conturi la bănci în lei"**	**5.000**

- **Vânzarea cu câştig a acțiunilor:**

5311 **"Casa în lei"**	=	**%**	**3.300**
		501 **"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	**3.000** **300**
		7642 **"Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"**	

- **Vânzarea cu pierdere a acțiunilor:**

%	=	**501**	**2.000**
5311 **"Casa în lei"**		**"Acțiuni deținute la entzitățile afiliate"**	**1.920**
6642 **"Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"**			**300**

6.3.2. Contabilitetea obligațiunilor emise şi răscumpărate

Una din modalitățile de asigurare a mijloacelor băneşti necesare unei entități este emiterea de obligațiuni. Reprezintă elemente principale ale trezoreriei şi în acelaşi timp împrumuturi din emisiunea de obligațiuni.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit negociabile, emise, de regulă, de către societățile pe acțiuni.

Obligațiunile emise de o entitate şi vândute terților trebuie răscumpărate la scadență şi ulterior anulate.

Evidența obligațiunilor răscumpărate se ține cu ajutorul contului **505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate".**

Contului 505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate"
Cu ajutorul acestui cont se ține evidența obligațiunilor emise şi răscumpărate.
Contului 505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate" este un cont activ, se debitează cu valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate şi se creditează cu valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate anulate.
Soldul contului reprezintă valoarea obligațiunilor emise şi răscumpărate neanulate.

EXEMPLU:
O entitate răscumpără 1.000 bucăți obligațiuni, a 5 lei bucata, pe care ulterior le anulează.

- **Răscumpărarea obligațiunilor:**

505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate"	=	**5311 „Casa în lei"**	**5.000**

- **Anularea obligațiunilor răscumpărate:**

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate"**	**5.000**

6.3.3. Contabilitatea obligațiunilor

O entitate pot cumpăra obligațiuni emise de alte entități în vederea obținerii de venituri financiare sub formă de dobândă sau pentru a le specula la bursă, prin vânzarea lor la prețuri superioare celor de cumpărare (similar acțiunilor).

Contabilitetea sintetică a acestor obligațiuni se realizează cu ajutorul contului **506 „Obligațiuni”.**

Este un cont de activ, iar după conținutul economic este un cont de plasamente şi active băneşti. Se debitează cu valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate şi se creditează cu valoarea obligațiunilor cedate. Soldul debitor reprezintă valoarea obligațiunilor existente.

EXEMPLU:

O entitate cumpără 2.000 obligațiuni la un preț de 50 lei bucata. Ulterior le vinde astfel: 1.000 bucăți cu 60 lei bucata, iar 1.000 bucați cu 49 lei bucata.

- **Cumpărarea de obligațiuni:**

506 **„Obligațiuni”**	=	**5121** **„Conturi la banci în lei”**	**100.000**

- **Vânzarea de obligațiuni la un preț mai mare decât cel de înregistrare:**

5311 **„Casa în lei”**	=	**%**	**60.000**
		506 **„Obligațiuni”**	**50.000**
		7642 **„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”**	**10.000**

- **Vânzarea de obligațiuni sub prețul de înregistrare:**

%	=	**506** **„Obligațiuni”**	**50.000**
5311 **„Casa în lei”**			**49.000**
6642 **„Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate”**			**1.000**

6.3.4. Contabilitatea altor investiții pe termen scurt şi a creanțelor asimilate

Contabilitatea altor investiții pe termen scurt, pentru a căror evidență nu avem conturi adecvate se realizează cu ajutorul contului **508 „Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”**

În această categorie intră: acțiunile deținute la alte entități (din afara grupului), acțiunile proprii, răscumpărate în vederea anulării sau speculațiilor financiare, certificatele de depozit şi altele.

Pentru reflectarea distinctă a altor investiții finaciare contul **508 „Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”** se dezvoltă pe două conturi sintetice de gardul doi:

5081 „Alte titluri de plasament”
5088 „Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament”

Reflectarea în contabilitate a acestor operații se face astfel:

- **Cumpărarea unor elemente de natura altor investiții financiare:**

5081	=	**%**	**5.000**
„Alte titluri de plasament”		**5121**	**2.500**
		„Conturi la bănci în lei”	
		5311	**500**
		„Casa în lei”	
		509	**2.000**
		„Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”	

- **Plata vărsămintelor de efectuat:**

509	=	**5121**	**2.000**
„Vărsăminte de efectuat pentru ivestiții financiare pe termen scurt”		**„Conturi la bănci în lei”**	

- **Vânzarea altor investiții financiare la un preț mai mare decât cel de înregistrare:**

5311	=	**%**	**6.000**
„Casa în lei”		**5081**	**5.000**
		„Alte titluri de plasament”	
		7642	
		„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”	**1.000**

- **Vânzarea altor investiții financiare la un preț sub cel de înregistrare:**

%	=	**5081**	**5.000**
5311		**„Alte titluri de plasament”**	**4.500**
„Casa în lei”			
6642			**500**
„Pierderi privind investițiile pe termen scurt cedate”			

- **Achiziționarea unui certificat de depozit:**

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**3.500**

- **Înregistrarea dobânzii cuvenite la scadență:**

5088 **„Dobânzi la obligațiuni”**	=	**766** **„Venituri din dobânzi”**	**350**

- **Încasarea certificatului de depozit şi a dobânzii, la scadență:**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**%**	**3.850**
		5081 **„Alte titluri de plasament”**	**3.500**
		5088 **„Dobânzi la obligațiuni”**	**350**

6.3.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru investiții pe termen scurt

În cazul achiziționării de investiții pe termen scurt, cu plata ulterioară, obligația de plată se reflectă cu ajutorul unui cont adecvat: **509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”.**

Înregistrările sunt următoarele:

- **Cumpărarea de investiții financiare cu plata ulterioară:**

%	=	**509** **„Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”**	**5.250**
505 **„Obligațiuni emise şi răscumpărate”**			**1.500**
506 **„Obligațiuni”**			**2.000**
5081 **„Alte titluri de plasament”**			**1.750**

- **Plata datoriei la o dată ulterioară, în numerar sau prin virament:**

509 **„Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”**	=	**%**	**5.250**
		5121 **„Conturi la bănci în lei”**	**5.000**
		5311 **„Casa în lei”**	**250**

6.3.6. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

Ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie se constituie în cazul în care la închiderea exercițiului financiar valoarea de piață a investițiilor pe termen scurt este mai mică decât valoarea de înregistrare. La nivelul diferenței nefavorabile, considerată ca fiind o pierdere de valoare reversibilă, se constituie o ajustare pe seama cheltuielilor financiare.

Când ajustările constituite nu mai au obiect, acestea se anulează prin înregistrarea lor ca venituri financiare.

Pentru reflectarea în contabilitate a ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie a fost instituită grupa de conturi **59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie”**, care cuprinde următoarele conturi:

591 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”**
595 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate”**
596 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor”**
598 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”**

După conținutul economic acestea sunt conturi rectificative a valorii investițiilor pe termen scurt, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv.

Conturile se creditează cu valoarea ajustărilor aferente conturilor de trezorerie prin debitarea contului **6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**.

Conturile se debitează când ajustările nu mai au obiect prin creditarea contului **7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”.**

6.4. Contabilitatea decontărilor fără numerar

Contabilitatea decontărilor fără numerar este cunoscută sub denumirea de decontări prin conturile de la bănci. Acestea dețin ponderea cea mai mare în cazul decontărilor între entități.

Reflectarea acestor decontări se face cu ajutorul conturilor din grupa **51 „Conturi la bănci"**, care cuprinde conturile:

511 „Valori de încasat"
512 „Conturi curente la bănci"
518 „Dobânzi"
519 „Credite bancare pe termen scurt"

6.4.1. Contabilitatea valorilor de încasat

În categoria valorilor de încasat se cuprind cecuri de încasat şi efectele de încasat primite de la clienți.

Cecul[8] este dispoziția în vederea efectuării unei plăți dat de titularul unui cont curent către banca la care-şi ține depozitul, de a elibera o anumită sumă de bani persoanei înscrise în cec sau prezentatorului acestuia. Titularii de depozite folosesc cecurile în mod frecvent, pentru bunurilor achiziționate, fapt care le atribuie şi rolul de instrumente de credit pentru circulația bunurilor.

Efectele de încasat sunt titluri care nu au valoare proprie. Ele sunt concomitent simbol al banilor şi document de expresie a relațiilor de credit, respectiv relații dintre debitori şi creditori. Creditul comercial generează titluri de credit sub forma cambiei.

Cambia este obligația scrisă de a plăti sau de a face sa se plătească, la scadență, o sumă de bani.

Cambia care cuprinde numai obligația de a plăti se mai numeşte şi **bilet la ordin.** În cazul biletului la ordin, în relația de credit apar doua persoane: debitorul şi beneficiarul. În situația în care creditorul dă ordin debitorului să plătească la scadență suma datorată unei persoane specificate în cambie, cambia se mai numeşte **poliță** sau **trată.**

În circuitul tratei participa trei persoane: **trăgătorul** - acela care emite cambia, **trasul** - acela care o achită şi **beneficiarul** - acela care primeşte banii.

8 Cezar Basno (coord.), Monedă, credit, bănci, Editura Didactică şi Pedagogică R.A., Bucureşti, 1994, pag. 111-125

Reflectarea acestora în contabilitate se face cu ajutorul contului **511 „Valori de încasat”.** Este un ordin de activ, care se detaliază pe conturi de gradul II**,** astfel:

5112 „Cecuri de încasat”
5113 „Efecte de încasat”
5114 „Efecte remise spre scontare”

Toate sunt conturi de activ, care se debitează la primirea valorilor de încasat şi se creditează la încasarea c/v acestora:

EXEMPLU

O entitate vinde produse finite la preţul de 800 lei şi TVA 19%. Pentru suma de 452 lei, primeşte de la un client un cec, iar diferenţa se decontează pe bază de efecte de comerţ.

- **Facturare de produse finite:**

4111	=	**%**	**952**
„Clienţi”		**701**	**800**
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	**152**
		„T.V.A. colectată”	

- **Primirea de cecuri de încasat:**

5122	=	**4111**	**452**
„Cecuri de încasat”		**„Clienţi”**	

- **Încasarea cecurilor:**

5121	=	**5122**	**452**
„Conturi la bănci în lei”		**„Cecuri de încasat”**	

- **Acceptarea efectelor de comerţ:**

413	=	**4111**	**452**
„Efecte de primit”		**„Clienţi”**	

- **Primirea efectelor de încasat:**

5113	=	**413**	**500**
„Efecte de încasat”		**„Efecte de primit”**	

- **Încasarea efectelor la scadență:**

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**5113** **„Efecte de încasat"**	**500**

În situația în care posesorul efectului de comert are nevoie de bani înaintea termenului de scadență, el poate depune efectul de comert la o bancă specializată pentru scontare. În urma scontării, entitatea este creditată la valoarea efectului de comerț, mai puțin comisionul şi dobânda reținute de banca de scont.

EXEMPLU:
O entitate a primit un efect de comerț în valoare de 5.000 lei pe care-l depune spre scontare. În urma scontării primeşte un disponibil de 4.200 lei, iar banca reține un comision de 200 lei şi o dobândă de 600 lei.

Înregistrările ocazionate sunt:

- **Depunerea efectelor spre scontare:**

5114 **„Efecte remise spre scontare"**	=	**5113** **„Efecte de încasat"**	**5.000**

- **Scontarea propriu-zisă a efectelor de comerț:**

%	=	**5114**	**5.000**
5121 **„Disponibil la bănci în lei"**		**„Efecte remise spre scontare"**	**4.200**
627 **„Cheltuieli cu serviciile"**			**200**
666 **„Cheltuieli privind dobânzile**			**600**

6.4.2. Contabilitatea încasărilor şi plăților prin conturile deschise la bănci

A. Încasările şi plățile prin conturi deschise la bănci sunt reflectate prin contul **512 „Conturi curente la bănci".**

Acest cont poate fi folosit în două modalități:
a. **cont de disponibilități** în lei şi devize aflate în conturile de disponibilități păstrate la bănci.

În această situație, contul **512 „Conturi curente la bănci"** este, după conținutul economic, un cont de disponibilități, iar după funcția contabilă, un cont de activ. Se debitează cu sumele încasate prin bancă, în lei sau în valută, şi se creditează cu sumele plătite prin bancă. Soldul său poate fi numai debitor şi reflectă disponibilitățile unității aflate în conturile bancare.

b. cont curent, ce poate reflecta, la un moment dat, fie disponibilități băneşti existente în conturile unității la bănci, fie credite bancare de plăți acordate de bănci, în cadrul limitei de creditare.

În cazul în care exprimă disponibilitățile băneşti pastrate la bancă, o debitare a contului exprimă o creştere de activ, iar o creditare exprimă o diminuare de activ, soldul său poate fi doar debitor.

În cazul în care exprimă credite de plăți, acordate de bancă, o debitare a contului exprimă o diminuare de pasiv, iar o creditare a acestuia reprezintă o creştere de pasiv, soldul său poate fi doar creditor.

În general, o entitate poate avea deschise conturi pentru disponibil în lei la mai multe entități bancare. În acest caz se impune o detaliere analitică a contului **5121 „Conturi la bănci în lei",** pentru fiecare bancă, distinct.

Toate operațiunile efectuate prin conturile curente la bănci sunt înscrise de bancă în extrasul de cont, emis de fiecare entitate, cuprinzând: data emiterii, soldul inițial, încasările şi plățile efectuate şi soldul final.

La un moment dat, soldul contului se disponibil confirmat de bancă prin extrasul de cont trebuie să fie egal (dar de sens opus) cu cel din contabilitatea entității. În caz de diferențe se face un „punctaj" între datele din extrasul de cont şi cele din evidența entității. Diferențele constatate se înregistrează şi în urma lor cele două solduri trebuie să fie totdeauna egale.

Exemplu: *În baza extrasului de cont, o entitate înregistrează încasarea facturii de la un client în sumă de 600 lei şi plata impozitului pe salarii de 300 lei şi a contribuției entității la asigurările sociale de 150 lei.*

- **Încasarea sumei de la client:**

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **„Clienți"**	**600**

- **Plăți prin contul de la bancă:**

%	=	**5121**	**450**
444 **„Impozitul pe salarii"**		**„Conturi la bănci în lei"**	**300**
4311 **„Contribuția entității la asigurările sociale"**			**150**

B. Contul 5124 „Conturi la bănci în devize”, este un cont de activ, care reflectă operațiunile bancare în devize.

Operațiunile bancare în devize se contabilizează atât în devize cât şi în lei, la cursul zilei la un curs fix. La sfârşitul exercițiului financiar, disponibilitățile în devize existente în conturile la bănci se evaluează la cursul de schimb oficial din ultima zi.

Diferențele de curs valutar se înregistrează ca şi venituri sau cheltuieli financiare astfel:

• **Diferențele de curs favorabile (cursul oficial din ultima zi – 3,5500 lei/euro - este mai mare decât cursul de înregistrare 3,5300 lei/euro):**

5124 **„Conturi la bănci în devize””**	=	**765** **„Venituri din diferențe de curs valutar”**	**20**

• **Diferențe de curs nefavorabile (cursul oficial din ultima zi – 3,5200 lei/euro - este mai mic decât cursul de înregistrare 3,5500 lei/euro):**

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**	=	**5124** **„Conturi la bănci în devize”**	**30**

6.4.3. Contabilitatea dobânzilor aferente disponibilităților şi creditelor acordate de bănci în conturile curente

Evidența dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităților aflate în conturile curente se ține cu ajutorul contului **518 „Dobânzi”**.

Este un cont bifuncțional, în debitul căruia se înregistrează dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturile curente şi cele plătite aferente împrumuturilor primite, iar în credit se înregistrează dobânzile datorate aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente şi cele încasate, aferente disponibilităților aflate în conturile curente. Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar soldul creditor, dobânzile de plătit.

Contul **518 „Dobânzi”** se detaliază pe două conturi sintetice de gradul **II,** în funcție de felul dobânzii, astfel:

- **5186 „Dobânzi de plătit”**
- **5187 „Dobânzi de încasat”.**

Contul **5186 „Dobânzi de plătit”**, reflectă dobânzile aferente creditelor acordate de bănci prin conturile curente, care nu au fost plătite până la închiderea exercițiului fi-

nanciar. Este un cont de pasiv, care se creditează cu dobânda de plătit şi se debitează cu plata dobânzii în exercițiile viitoare. Poate avea numai sold creditor care reflectă dobânzile de plătit în exercițiile viitoare. Întrucât dobânda nu a fost plătită până la închiderea exercițiului financiar, ea trebuie înregistrată ca o cheltuială financiară a acelei perioade şi ca o datorie de plătit în perioada viitoare.

EXEMPLU:

• **plata dobânzii aferentă creditelor acordate de bănci în conturile curente, în exercițiul financiar la care se referă, se înregistrează:**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**200**

• **obligația privind plata dobânzii, în perioada viitoare:**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**5186** **„Dobânzi de plătit"**	**250**

• **plata dobânzii datorate, în perioada viitoare:**

5186 **„Dobânzi de plătit"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**250**

Pentru reflectarea dobânzilor de încasat privind disponibilitățile din conturile curente se foloseşte contul **5187 „Dobânzi de încasat"**. Este un cont de activ, care se debitează cu dobânzile aferente exercițiului curent, care însă nu au fost încasate până la sfârşitul perioadei şi care se vor încasa în perioada viitoare. Se creditează cu dobânzile încasate în exercițiile viitoare. Poate avea numai sold debitor care reflectă dobânzile de încasat la un moment dat.

EXEMPLU:

• **încasarea dobânzii până la sfârşitul perioadei la care se referă:**

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**766** **„Venituri din dobânzi"**	**150**

• **dreptul de a încasa dobânzile în perioada viitoare:**

5187 **„Dobânzi de încasat"**	=	**766** **„Venituri din dobânzi"**	**550**

• **încasarea dobânzii, în perioada viitoare:**

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**5187** **„Dobânzi de încasat"**	**550**

6.4.4. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Creditele acordate de bănci pe termen scurt se reflectă cu ajutorul contului **519 „Credite bancare pe termen scurt".**

Este un cont de pasiv, care se creditează cu valoarea creditelor bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate şi se debitează cu valoarea creditelor bancare pe termen scurt, restituite băncii finanțatoare, inclusiv dobânzile plătite.

Soldul contului poate fi numai creditor şi reprezintă valoarea creditelor bancare pe termen scurt nerambursate la un moment dat.

Contul **519 „Credite bancare pe termen scurt"** se detaliază pe conturi sintetice de gradul II, în funcție de felul creditului, astfel:

- **5191 „Credite bancare pe termen scurt"**
- **5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență"**
- **5193 „credite externe guvernamentale"**
- **5194 „Credite externe garantate de stat"**
- **5195 „Credite externe garantate de bănci"**
- **5196 „Credite de la trezoreria statului"**
- **5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"**

Sunt conturi de pasiv, care se creditează cu valoarea creditelor primite, sau dobânda datorată şi se debitează cu plata datoriilor. Pot avea numai sold creditor care reprezintă datorii neachitate.

Contul **5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"** este un cont de pasiv, care reflectă datoria din dobânzile aferente creditelor pe termen scurt, neplătită până la finele perioadei la care se referă. Chiar dacă nu se plăteşte dobânda în perioada la care se referă, ea trebuie înregistrată ca o cheltuială a acelei perioade şi ca o datorie de plată.

EXEMPLE:

- **primirea unui credit pe termen scurt:**

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**5191** **„Credite bancare pe termen scurt"**	**2.000**

- **obligația de plată a dobânzii aferente, la sfârşitul perioadei:**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**5198** **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"**	**400**

- **reflectarea creditelor pe termen scurt nerambursate la scadență:**

5191 **„Credite bancare pe termen scurt”**	**=**	**5192** **„Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”**	**650**

- **plata dobânzii datorate, în perioada următoare:**

5198 **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**400**

6.5. Contabilitatea decontărilor în numerar

Entitățile pot efectua o serie de operațiuni în numerar, care pot fi în lei şi în valută. Sumele în numerar, în lei şi în valută, de care dispune o entitate sunt păstrate în casierie, cu gestionarea lor distinctă.

Pentru reflectarea acestor sume se utilizează contul **531 „Casa",** cont de activ, care se debitează cu încasările în numerar şi se creditează cu plățile de aceeaşi natură. Soldul debitor al contului reflectă numerarul, în lei şi în valută, existent în casieria entității.

Pentru contabilitatea distinctă a operațiunilor în numerar, în lei, de cele în valută, contul **531 „Casa"** se dezvoltă pe două conturi de gradul doi:

- **5311 „Casa în lei"**
- **5314 „Casa în devize"**

6.5.1. Contabilitatea decontărilor în numerar în lei

Operațiunile de încasări şi plăți în lei au o pondere redusă în totalul decontărilor. Încasările în lei pot să provină din vânzarea de produse din producție proprie, din vânzarea de mărfuri, lichidarea unor debitori, ridicări de numerar de la bancă, aport la capital etc.

Plățile în lei se pot face pentru achitarea drepturilor salariale, plata ajutoarelor materiale din fondul asigurărilor sociale, avansuri spre decontare, cumpărări de bunuri, depuneri de numerar la bancă etc.

Ca documente folosite în operațiile de casă în lei, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, întâlnim:

- **Cecul de numerar**, folosit la ridicarea sumelor de la bancă. Trebuie să fie semnat de persoanele împuternicite să dispună plăți din conturile deschise la bancă;
- **Chitanța**, se emite la fiecare încasare în lei, cu excepția ridicărilor de numerar pentru care se foloseşte cecul de numerar;
- **Foaia de vărsământ cu chitanță**, serveşte pentru depunerea sumelor în lei din casierie la bancă;
- **Dispoziția de plată - încasare**, utilizată fie pentru plăți în lei din casierie, fie pentru încasări în lei, când nu există alte documente justificative de plăți şi încasări. Când este utilizată ca dispoziție de încasare, pentru sumele încasate, casierul trebuie să emită chitanță.

Unele plăți se fac direct pe baza documentelor justificative întocmite anterior de diferite compartimente ale entității (state de salarii, liste de avans chenzinal, ordin de deplasare) fără să se mai întocmească alte documente de plată.

Toate operațiunile de casă se înscriu în **„Registrul de casă”**, ce constituie evidența operativă pentru asemenea operații.

Contabilitatea sintetică a operațiilor de casă în lei se ține cu ajutorul contului **5311 „Casa în lei”**. Este un cont sintetic de gradul II, operațional, cont de activ. Se debitează cu încasările în lei şi se creditează cu plățile în lei. Soldul poate fi numai debitor şi reprezintă existentul de numerar în lei din casieria entității.

EXEMPLE:
În cursul unei zile se efectuează următoarele încasări în lei, prin casieria entității: ridicarea de numerar de la bancă 2.500 lei, lichidarea unor debite 140 lei, vânzări de produse finite 250 şi T.V.A. aferentă 19%:

5311	=	**%**	**2.937,50**
„Casa în lei		**5121**	**2.500,00**
		„Conturi la bănci în lei”	
		461	**140,00**
		„Debitori diverşi”	
		701	**250,00**
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	**47,50**
		„T.V.A. colectată”	

Prin casieria entității se fac următoarele plăți în lei: achitarea avansului din salarii 2.500 lei, cumpărări de mărfuri 100 lei şi T.V.A. 19%, cheltuieli de protocol 120 lei.

%	=	**5311**	**2.739**
425		**„Casa în lei”**	**2.500**
„Avansuri acordate personalului”			
371			**100**
„Mărfuri”			
4426			**19**
„T.V.A. deductibilă”			
623			**120**
„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”			

6.5.2. Contabilitatea decontărilor în numerar, în valută

Entitățile pot efectua încasări şi plăți prin casierie, în valută. Evidența sintetică a acestor decontări se realizează cu ajtorul contului **5314 „Casa în devize”**. Este un cont sintetic de gradul II, operațional, de activ. Se debitează cu încasările în devize şi se creditează cu plățile în devize, prin casierie. Conform Legii contabilității, contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută.

Evidența analitică a contului **5314 „Casa în devize"** se ține pe feluri de devize. Pentru înregistrarea operațiilor de încasări şi plăți în devize se pot folosi una din **metodele:**

- **metoda înregistrării operațiilor la cursul pieței sau zilei**
- **metoda înregistrării operațiilor la un curs fix.**

La sfârşitul exercițiului financiar, pentru ambele metode, soldul este evaluat la cursul oficial, iar diferența este înregistrată după caz, la conturile de cheltuieli sau veniturile aferente diferențelor de curs valutar.

EXEMPLU:
Se încasează de către o entitate, de la un client, prin casierie 80 euro, la un curs fix de 3,3000 lei/euro. Ulterior se depun la bancă 50 euro. În ultima zi a exercițiului financiar cursul oficial al euro este de 3,3500 lei/euro.

- **încasarea valutei:**

5314 **„Casa în devize"**	=	**4111** **„Clienți"**	**264**

- **depunerea la bancă:**

5124 **„Conturi la bănci în devize"**	=	**5314** **„Casa în devize"**	**264**

- **înregistrarea la sfârşitul exercițiului financiar a diferenței de curs valutar (favorabilă):**

%	=	**765**	**4,00**
5314 **„Casa în devize"**		**„Venituri din diferențe de curs valutar"**	**1,50**
5124 **„Conturi la bănci în devize"**			**2,50**

Dacă diferența de curs valutar ar fi fost nefavorabilă (cursul oficial – 3,3500 lei/$ - mai mic decât cel fix de evidență - 3,5500 lei/$) înregistrarea care trebuie făcută este:

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**	=	**%**	**16**
		5314 **„Casa în devize"**	**6**
		5124 **„Conturi la bănci în devize"**	**10**

Dacă s-ar folosi metoda înregistrării operațiilor la cursul pieței sau zilei, atunci pentru transformarea valutei ar fi utilizat cursul din ziua operației, restul înregistrărilor fiind identice.

Pentru depunerile şi ridicările de numerar la şi de la bancă se poate utiliza şi contul **581 „Viramente interne”**, pentru a evita dublarea înregistrării sumelor în conturile de disponibilități bănești.

6.5.3. Contabilitatea altor valori

În casieriile entitățile se mai păstrează şi alte valori, categorie în care sunt incluse: timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie şi alte valori.

Aceste valori sunt înregistrate cu ajutorul contului **532 „Alte valori”**, care este un cont sintetic, de activ, neoperațional, care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, astfel:

- **5321 „Timbre fiscale şi poştale”**
- **5322 „Bilete de tratament şi odihnă”**
- **5323 „Tichete şi bilete de călătorie”**
- **5328 „Alte valori”**

Toate acestea sunt conturi de activ, care se debitează cu valorile achiziționate şi se creditează cu valoarea elementelor utilizate consumate.

EXEMPLU:
Se achiziționează cu plata în numerar timbre poştale de 50 lei şi tichete de călătorie de 150, T.V.A. 19%. Se înregistrează utilizarea de timbre poştale de 30 lei şi tichete de călătorie de 60 lei.

- **achiziționarea de alte valori:**

%	=	5311	238
5321 „Timbre fiscale şi poştale”		„Casa în lei”	50
5323 „Tichete şi bilete de călătorie”			150
4426 „T.V.A. deductibilă”			38

- **utilizarea timbrelor poştale:**

626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”	=	5321 „Timbre fiscale şi poştale”	30

- **utilizarea tichetelor de călătorie:**

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal”	=	5323 „Tichete şi bilete de călătorie”	60

6.6. Contabilitatea acreditivelor şi a avansurilor de trezorerie

6.6.1. Contabilitatea acreditivelor

Acreditivul reprezintă disponibilități băneşti ale entității, virate într-un cont distinct la dispoziția unui terț, de regulă furnizor, şi destinate achitării obligațiilor față de acesta, pe măsura livrării de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

Evidența acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților se realizează cu ajutorul contului **541 „Acreditive"**. Este un cont de activ, care se debitează cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziția terților şi cu diferențele favorabile de curs valutar, aferente soldului la închiderea exercițiului, privind acreditivele deschise în devize. Contul se creditează cu sumele plătite terților sau retrase în conturile de disponibilități, ca urmare a încetării valabilității acreditivului şi cu diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente soldului privind acreditivele deschise în devize. Soldul poate fi numai debitor şi reprezintă acreditivele deschise în bănci.

Contul **541 „Acreditive"** se detaliază pe două conturi sintetice de gradul II, în funcție de natura acreditivului, în lei sau în devize, astfel:

- **5411 „Acreditive în lei"**
- **5412 „Acreditive în devize".**

Operațiunile privind acreditivele sunt următoarele:

- **deschiderea unui acreditiv în lei:**

5411 „Acreditive în lei"	=	**581 „Viramente interne"**	**1.000**

581 „Viramente interne"	=	**5121 „Conturi la bănci în lei"**	**1.000**

- **plata obligațiilor față de furnizori din acreditivul deschis:**

401 „Furnizori"	=	**5411 „Acreditive în lei"**	**850**

- **revocarea acreditivului neutilizat:**

581 „Viramente interne"	=	**5411 „Acreditive în lei"**	**150**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**581** **„Viramente interne”**	**150**

Dacă acreditivul este deschis în devize se folosește contul **5412 „Acreditive în devize”** iar operațiile contabile sunt similare cu cele privind acreditivele în lei.

La sfârşitul exercițiului financiar soldul contului 5412 „Acreditive în devize”, trebuie evaluat la cursul din ultima zi şi înregistrate diferențele față de cursul de înregistrare, astfel:

- **înregistrarea diferențelor de curs favorabile:**

5412 **„Acreditive în devize”**	=	**765** **„Venituri din diferențele de curs valutar”**	**75**

- **înregistrarea diferențelor de curs nefavorabile:**

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar**	=	**5412** **„Acreditive în devize”**	**65**

În urma acestor operații soldul contului **5412 „Acreditive în devize”** este evaluat la cursul în vigoare la închiderea exercițiului.

6.6.2. Contabilitatea avansurilor de trezorerie

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau altor persoane împuternicite de entitate, în vederea efectuării unor plăți în favoarea acesteia.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații se face cu ajutorul contului **542 „Avansuri de trezorerie”**. Este un cont de activ, care se debitează cu sumele virate în conturi la bănci sau acordate în numerar şi se creditează cu diversele plăți făcute din avansuri, în contul entității. Poate avea numai sold debitor care reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.

Avansurile de trezorerie se pot acorda în lei sau în devize. Dacă avansurile de trezorerie sunt în devize, la sfârşitul exercițiului financiar se înregistrează diferențele de curs valutar, după caz, ca o cheltuială sau ca un venit financiar.

EXEMPLU:
Se acordă de entitate unui angajat un avans de trezorerie în sumă de 600 lei. Ulterior se decontează din acesta 200 lei pentru transportul colectiv de personal şi 300 lei pentru acțiuni de protocol. Suma necheltuită se depune la casierie.

- **acordarea avansului de trezorerie:**

542 **„Avansuri de trezorerie”**	=	**5311** **„Casa în lei”**	**600**

- **decontarea avansului de trezorerie:**

%	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**600**
624 **„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal”**			**200**
623 **„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”**			**300**
5311 **„Casa în lei”**			**100**

EXEMPLU:

Se acordă un avans de trezorerie unui administrator de 1000 euro la un curs de 3,3000 lei/euro. La sfârşitul exercițiului financiar cursul dolarului este de 3,3500 lei /euro.

- **Acordarea avansului de trezorerie în valută:**

542 **„Avansuri de trezorerie”**	=	**5314** **„Casa în devize”**	**3.300**

- **înregistrarea diferenței de curs:**

542 **„Avansuri de trezorerie”**	=	**765** **„Venituri din diferențele de curs valutar”**	**50**

6.7. Contabilitatea viramentelor din / în conturile de trezorerie

Sunt anumite operații ce reprezintă transferuri de mijloace băneşti dintr-un cont de trezorerie în altul şi anume:

- între conturile bancare;
- între conturile bancare şi casieria entității;

Întrucât aceeaşi operație se evidențiază în mai multe registre, există riscul unor înregistrări duble. Pentru evitarea acestor riscuri se poate utiliza contul **581 „Viramente interne"**.

Evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie se realizează cu ajutorul contului **581 „Viramente interne"**. Este un cont de activ care se debitează cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie şi se creditează cu sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie. Contul nu prezintă sold, la sfârşitul unei perioade de gestiune.

Întrucât aceste operații fac obiectul înregistrărilor în mai multe registre auxiliare se impune folosirea contului **581 „Viramente interne"** pentru contabilizarea fără risc de dublă folosire a viramentelor de disponibilități dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie.

EXEMPLE:
Se ridică numerar de la bancă 500 lei.

- **intrarea numerarului în casierie:**

5311 **„Casa în lei"**	=	**581** **„Viramente interne"**	**500**

- **ieşirea numerarului din contul de la bancă:**

581 **„Viramente interne"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**500**

O entitate face un virament de 3.000 lei din contul de disponibil deschis la banca „A", în contul de disponibil, deschis la banca „B".

- **virarea sumei din contul de la banca „A":**

581 **„Viramente interne"**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**3000**

intrarea sumei în contul de disponibil de la banca „B":

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**581** **„Viramente interne"**	**3000**

În urma acestor operații, contul **581 „Viramente interne”** nu prezintă sold.

6.8. Aplicații practice

6.8.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația practică nr. 1

O entitate achiziționează de la bursă 600 acțiuni ale entității A, împreună cu care formează un grup, la costul de achiziție de 3,5 lei/acțiune, pe care le achită prin intermediul unui ordin de plată, şi achiziționează direct 400 de acțiuni de la entitatea B, la cost de achiziție 4,25 lei/acțiune, pe care le decontează astfel: 250 acțiuni prin ordin de plată, la o dată ulterioară, 100 acțiuni prin bilet la ordin, iar restul pe loc, în numerar. Ulterior, entitatea decide să vândă o parte din acțiunile deținute în portofoliu astfel: 200 acțiuni ale entității A, la preț de vânzare 3,25 lei/acțiune, 25 acțiuni ale entității B, la preț de vânzare 4,25 lei/acțiune, 120 acțiuni ale entității A, la preț de vânzare 3,65 lei/acțiune, 175 acțiuni ale entității B, la preț de vânzare 4,30 lei/acțiune şi 125 acțiuni ale entității B, la preț de vânzare 4,15 lei/acțiune. Decontarea operațiunilor se realizează numai prin virament bancar.

• **Achiziționarea a 600 acțiuni**

501 **„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”**	=	**5091** **„Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate”**	**2.100**

• **Decontarea valorii acțiunilor achiziționate**

5091 **„Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.100**

• **Achiziția a 400 acțiuni**

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**%**	**1.700,00**
		5092 **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	**1.487,50**
		5311 **„Casa în lei”**	**212,50**

• **Decontarea valorii acțiunilor neachitate**

5092	=	**%**	**1.487,50**
„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”		**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**1062,50**
		403 „Efecte de plătit”	**425**

• **Decontarea valorii celor 100 de acțiuni**

403 „Efecte de plătit	=	**5121 „Conturi la bănci în lei”**	**425**

• **Vânzarea a 200 acțiuni ale entității A**

Notă: Având în vedere că prețul de vânzare este 3,25 lei/acțiune, iar costul de achiziție al acestora este de 3,50 lei/acțiune rezultă că entitatea va înregistra o cheltuială de natură financiară în valoare de 0,25 lei/acțiune.

%	=	**501**	**700**
5121 „Conturi la bănci în lei”		**„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”**	**650**
6642 „Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”			**50**

• **Vânzarea a 25 de acțiuni ale entității B**

461 „Debitori diverşi”	=	**5081 „Alte titluri de plasament”**	**106,25**

• **Decontarea c/v celor 25 de acțiuni**

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**461 „Debitori diverşi”**	**106,25**

• **Vânzarea a 120 de acțiuni ale entității A**

Notă: Având în vedere că prețul de vânzare este 3,65 lei/acțiune, iar costul de achiziție al acestora este de 3,50 lei/acțiune rezultă că entitatea va înregistra un venit de natură financiară în valoare de 0,15 lei/acțiune.

5121	**=**	**%**	**438**
„Conturi la bănci în lei”		**501**	**420**
		„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	
		7642	**18**
		„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”	

• Vânzarea a 175 de acțiuni ale entității B

NOTĂ:
Având în vedere că prețul de vânzare este 4,30 lei/acțiune, iar costul de achiziție al acestora este de 4,25 lei/acțiune rezultă că entitatea va înregistra un venit de natură financiară în valoare de 0,05 lei/acțiune.

461	**=**	**%**	**752,50**
„Debitori diverşi”		**5081**	**742,75**
		„Alte titluri de plasament”	
		7642	**8,75**
		„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”	

• Încasarea valorii acțiunilor vândute

5121	**=**	**461**	**752,50**
„Conturi la bănci în lei”		**„Debitori diverşi”**	

• Vânzare a 125 acțiuni ale entității B

NOTĂ:
Având în vedere că prețul de vânzare este 4,15 lei/acțiune, iar costul de achiziție al acestora este de 4,25 lei/acțiune rezultă că entitatea va înregistra o cheltuială de natură financiară în valoare de 0,10 lei/acțiune.

%	**=**	**5081**	**531,25**
461		**„Alte titluri de plasament”**	**518,75**
„Debitori diverşi”			
6642			**12,50**
„Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”			

• **Încasarea valorii acțiunilor vândute**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**518,75**

Aplicația nr. 2

• O entitate cu sediul în România achiziționează la data de 15.12.N, prin intermediul Bursei de Valori Bucureşti, 500 de acțiuni ale unei entități externe, la un cost de achiziție de 2,5 euro/acțiune. Decontarea acțiunilor se va realiza prin virament bancar în lei, astfel: 300 de acțiuni la data de 20.12.N, 100 de acțiuni la data de 27.12.N, iar restul acțiunilor la data de 05.01.N+1. Cursul de referință al monedei naționale în raport cu moneda euro este: 01.12.N: 3,5500 lei/euro; 10.12.N: 3,5300 lei/euro; 15.12.N: 3,5200 lei/euro; 20.12.N: 3,5400 lei/euro; 27.12.N: 3,5100 lei/euro; 31.12.N: 3,5500 lei/euro; 03.01.N+1: 3,5600 lei/euro; 05.01.N+1: 3,5300 lei/euro; 10.01.N+1: 3,5700 lei/euro.

EXERCIȚIUL FINANCIAR N

• **Achiziția a 500 de acțiuni (15.12.N)**

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**5092** **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	**4.400**

• **Decontarea valorii a 300 acțiuni (20.12.N)**

%	=	**5121**	**2.655**
5092 **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**		**„Conturi la bănci în lei”**	**2.640**
665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**			**15**

• **Decontarea valorii a 100 acțiuni (27.12.N)**

5092	=	**%**	**880,00**
„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”		**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**877,50**
		765 **„Venituri din diferențe de curs valutar”**	**2,50**

4. Actualizarea valorii acțiunilor deținute (31.12.N)

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**765** **„Venituri din diferențe de curs valutar“**	**37,50**

5. Actualizarea datoriilor în valută (31.12.N)

NOTĂ:
1. Datoria totală în valută la data de 15.12.N:
500 acțiuni X 2,5 euro/acțiune = 1.250 euro

2. Datoria totală în valută la data de 31.12.N:
(500 acțiuni – 400 acțiuni) X 2,5 euro/acțiune = 250 euro

3. Datoria existentă la data de 31.12.N la cost istoric:
(500 acțiuni – 400 acțiuni) X 2,5 euro/acțiune X 3,5200 lei/euro = 880 lei

4. Datoria actualizată existentă la data de 31.12.N:
(500 acțiuni – 400 acțiuni) X 2,5 euro/acțiune X 3,5500 lei/euro = 887,50 lei

Diferența dintre datoria actualizată şi datoria la cost istoric, la data de 31.12.N, reprezintă o cheltuială de natură financiară pentru entitate.

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**	=	**5092** **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	**7,50**

EXERCIȚIUL FINANCIAR N+1

• **Decontarea valorii a 100 acțiuni (05.01.N+1)**

5092 **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	=	**%** **5121** **„Conturi la bănci în lei”** **765** **„Venituri din diferențe de curs valutar”**	**887,50** **882,50** **5,00**

Aplicația nr. 3

O entitate contractează un împrumut prin emisiunea a 2.000 de obligațiuni. Împrumutul este contractat prin intermediul unei societăți bancare. Obligațiunile sunt vândute la o valoare nominală de 15 lei/obligațiune şi cu o dobândă anuală de 8%, ce se achită integral la data răscumpărării obligațiunilor. Valoarea de răscumpărare a obligațiunilor este valoarea nominală, iar comisionul perceput de societatea bancară pentru serviciile prestate este de 1% din valoarea împrumutului, fiind achitat la finalul operațiunilor. După doi ani obligațiunile sunt răscumpărate, apoi se anulează.

• **Înregistrarea emisiunii de obligațiuni**

461 **„Debitori diverşi”**	=	**1618** **„Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”**	**30.000**

• **Decontarea prin virament bancar a valorii nominale a obligațiunilor emise**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**30.000**

• **Înregistrarea cheltuielilor cu dobânda aferente anului I**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile”**	=	**1681** **„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”**	**2.400**

• **Înregistrarea cheltuielilor cu dobânda aferente anului II**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile”**	=	**1681** **„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”**	**2.400**

• Decontarea prin virament bancar a dobânzii aferente emisiunii de obligațiuni

1681 **„Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**4.800**

• Răscumpărarea obligațiunilor la scadență

505 **„Obligațiuni emise şi răscumpărate”**	**=**	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**

• Anularea obligațiunilor răscumpărate

1618 **„Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”**	**=**	**505** **„Obligațiuni emise şi răscumpărate”**	**30.000**

Aplicația nr. 4

O entitatea achiziționează în scopul obținerii unui câştig pe termen scurt 1.500 de obligațiuni emise de o altă entitate. Prețul de achiziție al obligațiunilor este de 3 lei/obligațiune, cu o dobândă aferentă de 9%, iar decontarea achiziției se realizează astfel: 25% din valoarea obligațiunilor se achită pe loc în numerar, 50% din valoare se achită ulterior prin ordin de plată, iar pentru suma rămasă de achitat se emite un bilet la ordin cu scadența la 30 de zile. Decontarea dobânzii aferente se realizează la data achitării integrale a valorii obligațiunilor achiziționate. Entitatea achiziționează un certificat de depozit în valoare de 10.000 lei, cu o rată a dobânzii de 9%/an şi scadența la 3 luni. Înregistrarea şi încasarea dobânzii aferente certificatului de depozit se realizează la scadență, prin virament bancar. Ulterior acestei date, entitatea vinde 250 obligațiuni la un preț de vânzare de 3,25 lei/obligațiune şi 350 obligațiuni la un preț de vânzare de 2,85 lei/obligațiune. Decontarea operațiunilor de vânzare a obligațiunilor se realizează integral în numerar.

• Achiziționarea obligațiunilor

506 **„Obligațiuni”**	**=**	**%**	**4.500**
		5311 **„Casa în lei”**	**1.125**
		5092 **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	**2.250**
		403 **„Efecte de plătit”**	**1.125**

• **Decontarea valorii obligațiunilor achiziționate, prin ordin de plată**

5092 **„Vărsăminte de efectuat pentru alte titluri de plasament”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.250**

• **Decontarea valorii obligațiunilor achiziționate, prin bilet la ordin**

403 **„Efecte de plătit”**	=	**5121** **Conturi la bănci în lei**	**1.125**

• **Înregistrarea dobânzii aferente obligațiunilor achiziționate**

5088 **„Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament”**	=	**762** **„Venituri din investiții financiare pe termen scurt”**	**405**

• **Achiziționarea certificatului de depozit**

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**10.000**

• **Înregistrarea dobânzii aferente certificatului, la scadență**

5088 **„Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament”**	=	**766** **„Venituri din dobânzi”**	**225**

• **Decontarea valorii certificatului de depozit şi a dobânzii aferente**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**%**	**10.225**
		5081 **„Alte titluri de plasament”**	**10.000**
		5088 **„Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament”**	**225**

• **Vânzarea a 250 de obligațiuni deținute**

5311 **„Casa în lei”**	=	**%**	**812,50**
		506 **„Obligațiuni”**	**750,00**
		7642 **„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”**	**62,50**

• Vânzarea a 350 de obligațiuni deținute

%	**=**	**506**	**1.050**
5311		**„Obligațiuni”**	**997,50**
„Casa în lei”			
6642			**52,50**
„Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”			

Aplicația nr. 5

O entitate vinde unui client produse finite la un preț de vânzare de 7.500 lei, TVA 19%, cost de producție 5.250 lei şi semifabricate la un preț de vânzare de 3.570 lei, TVA inclus, cost de producție 2.350 lei. Entitatea prestează şi servicii de transport aferente, la un tarif de 500 lei, TVA 19%. Furnizorul acceptă ca decontarea să se realizeze astfel: produsele finite şi semifabricatele se vor deconta prin intermediul a două bilete la ordin distincte, iar serviciile de transport se vor deconta prin intermediul unui cec emis de către client. Entitatea va opta pentru scontarea biletului la ordin aferent semifabricatelor livrate, achitând societății bancare un comision de 2%.

• Vânzare de produse finite

4111	**=**	**%**	**8.925**
„Clienți”		**701**	**7.500**
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	**1.425**
		„TVA colectată”	

• Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute

711	**=**	**345**	**5.250**
„Variația stocurilor”		**„Produse finite”**	

• Vânzare de semifabricate

4111	**=**	**%**	**3.570**
„Clienți”		**702**	**3.000**
		„Venituri din vânzarea semifabricatelor”	
		4427	**570**
		„TVA colectată”	

• **Descărcarea gestiunii de semifabricatele vândute**

711 **„Variația stocurilor”**	=	**341** **„Semifabricate”**	**2.350**

• **Facturarea serviciilor de transport**

4111 **„Clienți”**	=	**%**	**595**
		704 **„Venituri din servicii prestate şi lucrări executate”**	**500**
		4427 **„TVA colectată”**	**95**

• **Acceptarea biletelor la ordin pentru valoarea produselor finite şi a semifabricatelor vândute**

413 **„Efecte de primit de la clienți”**	=	**4111** **„Clienți”**	**12.495**

• **Acceptarea cecului aferent serviciilor de transport şi depunerea lui la bancă**

5112 **„Cecuri de încasat”**	=	**4111** **„Clienți”**	**595**

• **Depunerea biletelor la ordin la bancă**

5113 **„Efecte de încasat”**	=	**413** **„Efecte de primit de la clienți”**	**12.495**

• **Decontarea valorii cecului depus la bancă**

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**5112** **„Cecuri de încasat”**	**595**

• **Remiterea biletului la ordin spre scontare, aferent valorii semifabricatelor vândute**

5114 **„Efecte remise spre scontare”**	=	**5113** **„Efecte de încasat”**	**3.570**

• **Încasarea biletului la ordin înainte de scadență şi achitarea taxei de scont către bancă**

%	=	5114	3.570,00
5121 „Conturi la bănci în lei”		„Efecte remise spre scontare”	3.498,60
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”			71,40

• Decontarea valorii biletului la ordin la scadență, aferent produselor finite vândute

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	5113 „Efecte de încasat”	8.925

Aplicația nr. 6

O entitate doreşte să achiziționeze de la un furnizor extern, cu sediul la Berlin, materii prime evaluate la cost de achiziție de 5.000 euro. Pentru realizarea acestei operațiuni entitatea achiziționează de la o societate bancară suma de 5.500 euro, utilizând disponibilități în valoare de 20.000 lei existente în contul său bancar. Comisionul perceput de societatea bancară pentru această operațiune este de 0,5% din valoarea tranzacției, iar cursul de schimb valutar este de 3,5200 lei/euro, în momentul achiziție valutei. Ulterior acestei date, entitatea achiziționează de la furnizorul extern materiile prime, la un curs valutar de 3,5100 lei/euro, cu decontare prin virament bancar în termen de 5 zile. Cota de TVA este de 19%. Entitatea, realizează în cadrul aceleiaşi luni şi o operațiune de export, constând în livrarea de produse finite unui client extern evaluate la preț de vânzare de 3.500 euro, la un curs de schimb valutar de 3,4900 lei/euro, cost de producție 9.500 lei. Decontarea se realizează ulterior la un curs de 3,5100 lei/euro. La sfârşitul lunii cursul de schimb valutar este de 3,51500 lei/euro.

• Virarea sumei necesare achiziției a 5.500 euro într-un cont distinct

581 „Viramente interne”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	20.000

5125 „Sume în curs de decontare”	=	581 „Viramente interne”	20.000

• Achiziționarea a 5.500 euro prin intermediul unei societăți bancare

581 „Viramente interne”	=	5125 „Sume în curs de decontare”	19.360

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	581 „Viramente interne”	19.360

• **Achitarea comisionului aferent achiziției de valută**

627 **„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”**	=	**5125** **„Sume în curs de “decontare”**	**96,80**

• **Virarea în contul bancar în lei a sumei neutilizate pentru achiziția valutei**

581 **„Viramente interne”**	=	**5125** **„Sume în curs de decontare”**	**543,20**
5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**581** **„Viramente interne””**	**543,20**

• **Achiziție de materii prime**

301 **„Materii prime”**	=	**401** **„Furnizori”**	**17.550**

• **Înregistrarea TVA aferentă**

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**4427** **„TVA colectată”**	**3.334,50**

• **Decontarea datoriei în valută**

%	=	**5124**	**17.600**
401 **„Furnizori”**		**„Conturi la bănci în valută”**	**17.550**
665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**			**50**

• **Vânzare de produse finite**

4111 **„Clienți”**	=	**701** **Venituri din vânzarea produselor finite**	**12.215**

• **Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute**

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**9.500**

• Decontarea creanței în valută

5124 **„Conturi la bănci în valută"**	=	**%** **4111** **„Clienți"** **765** **„Venituri din diferențe de curs valutar"**	**12.285**

• Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în valută existente

a.

665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**	=	**5124** **„Conturi la bănci în valută"**	**2,50**

b.

5124 **„Conturi la bănci în valută"**	=	**765** **„Venituri din diferențe de curs valutar"**	**17,50**

NOTĂ:
Pentru reflectarea fidelă a situației existente la sfârşitul perioadei nu este corectă realizarea unei înregistrări contabile de genul celei de mai jos, chiar dacă soldul final al contului 5124 Conturi la bănci în valută va fi acelaşi.

5124 **„Conturi la bănci în valută"**	=	**765** **„Venituri din diferențe de curs valutar"**	**15,00**

Aplicația nr. 7

O entitate contractează un credit bancar pe 2 luni în valoare de 12.500 lei, rambursabil în rate lunare egale. Rata dobânzii este de 9% pe an, se achită lunar, odată cu rata de credit aferentă lunii respective. Datorită unei lipse de lichidități înregistrate de entitate, rata şi dobânda aferente ultimei luni se achită cu o întârziere de 45 zile calendaristice.

• Înregistrarea creditului primit

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**5191** **„Credite bancare pe termen scurt"**	**12.500**

• **Achitarea dobânzii aferente primei luni**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**93,75**

• **Rambursarea primei rate a creditului**

5191 **„Credite bancare pe termen scurt”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**6.250**

• **Înregistrarea dobânzii neachitate la scadență**

666 **„Cheltuieli privind dobânzile”**	=	**5198** **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”**	**46,88**

• **Înregistrarea creditului restant**

5191 **„Credite bancare pe termen scurt”**	=	**5192** **„Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”**	**6.250**

• **Achitarea după 45 zile a dobânzii restante**

5198 **„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**46,88**

• **Rambursarea ratei de credit restante**

5192 **„Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**6.250**

Aplicația nr. 8

O entitate lirează unui client extern, cu sediul la Roma, produse finite la un preț de vânzare de 900 USD, cost de producție 1.950 lei. Decontarea se realizează în numerar, la un curs de schimb valutar de 2,7200 lei/USD, iar cusul de schimb valutar în momentul tranzacției a fost de 2,7500 lei/USD. Suma încasată se depune în contul bancar în USD al entității.

• Livrarea produselor finite

4111 **„Clienți”**	=	**701** **„Venituri din vânzarea produselor finite”**	**2.475**

• Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**1.950**

• Decontarea în numerar a creanței externe

%	=	**4111**	**2.475**
5314 **„Casa în valută”**		**„Clienți”**	**2.448**
665 **C„heltuieli din diferențe de curs valutar”**			**27**

• Depunerea la bancă a numerarului în valută

581 **„Viramente interne”**	=	**5314** **„Casa în valută”**	**2.448**

5124 **„Conturi la bănci în valută”**	=	**581** **„Viramente interne”**	**2.448**

Aplicația nr. 9

O entitate realizează în cursul lunii martie a exercițiului financiar N următoarele operațiuni:

1. achiziționează bonuri de combustibil în valoare de 1.250 lei, TVA 19%, cu decontare în numerar;
2. achiziționează bilete de tratament în valoare de 1.750 lei, cu decontare ulterioară printr-un bilet la ordin;
3. se utilizează bonuri de combustibil deținute pentru achiziționarea de combustibil în valoare de 950 lei;
4. achiziționează timbre poştale în valoare de 200 lei şi timbre judiciare în valoare de 150 lei, cu decontare în numerar;
5. se acordă unor angajați biletele de tratament deținute;
6. se dă în consum combustibil în valoare de 625 Cheltuieli cu deplasări, detasări şi transferări lei;
7. se utilizează pentru corespondența entității timbre poştale în valoare de 50 lei şi timbre juridice în valoare de 75 lei.

• **Achiziție bonuri de combustibil**

%	=	5311	1.487,50
5328 „Alte valori”		„Casa în lei”	1.250
4426 „TVA deductibilă”			237,50

• **Achiziție bilete de tratament**

5322 „Bilete de tratament şi odihnă”	=	403 „Efecte de plătit”	1.750

• **Decontarea biletelor de tratament**

403 „Efecte de plătit”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.750

• **Utilizare de bonuri de combustibil pentru achiziție de combustibil**

3022 „Combustibili”	=	5328 „Alte valori”	950

• **Achiziție timbre poştale şi timbre fiscale**

5321 „Timbre fiscale şi poştale”	=	5311 „Casa în lei”	350

• **Acordare bilete de tratament**

6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”	=	5322 „Bilete de tratament şi odihnă”	1.750

• **Consum de combustibil**

6022 „Cheltuieli privind combustibilul”	=	3022 „Combustibili”	625

• Utilizare de timbre poştale şi fiscale

%	=	5321	125
626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”		„Timbre fiscale şi poştale”	50
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”			75

Aplicația nr. 10

O entitate achiziționează tichete de masă evaluate la valoare nominală totală de 2.500 lei. Tichetele se acordă salariaților în aceeaşi lună cu data achiziției. Costul imprimatelor pentru tichetele de masă este de 175 lei, TVA 19%. Factura este decontată entității emitente astfel: 1.000 lei prin ordin de plată, 750 lei în numerar, iar diferența prin emiterea unui bilet la ordin. Ca urmare a restituirii de către unii salariați a tichetelor de masă în valoare de 250 lei, se returnează entității emitente tichetele neutilizate. Decontarea se realizează integral prin virament bancar.

• Achiziția tichetelor de masă şi decontarea cheltuielilor aferente tichetelor

%	=	401	2.708,25
5328 „Alte valori”		„Furnizori”	2.500,00
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			175,00
4426 „TVA deductibilă”			33,25

• Decontarea facturii

401 „Furnizori”	=	%	2.708,25
		5121 „Conturi la bănci în lei”	1.000,00
		5311 „Casa în lei”	750,00
		403 „Efecte de plătit”	958,25

• Includerea în cheltuieli a valorii nominale a tichetelor de masă

604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	=	5328 „Alte valori”	2.500

• Restituirea de către salariaţi a tichetelor neutilizate

5328 **„Alte valori”**	=	**7588** **„Alte venituri din exploatare”**	**250**

• Returnarea către entitatea emitentă a tichetelor neutilizate

461 **„Debitori diverşi”**	=	**5328** **„Alte valori”**	**250**

• Încasarea facturii

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	=	**461** **„Debitori diverşi”**	**250**

Aplicaţia nr. 11

În vederea achiziţionării de materii prime evaluate la cost de achiziţie 29.750 lei, TVA 19% inclus, o entitate constituie un acreditiv în lei în sumă de 30.000 lei. Comisionul plătit băncii pentru constituirea acreditivului este de 125 lei şi se suportă din acreditivul deschis. Decontarea facturii aferente achiziţiei de materii prime se realizează astfel: 20.000 lei din acreditivul existent, 2.750 lei prin bilet la ordin, 3.250 lei prin ordin de plată, iar diferenţa se decontează în baza unui credit pe termen scurt contractat de entitate, de la o societate bancară. Acreditivul neutilizat se revocă în termen de 5 zile de la decontarea facturii de achiziţie a materiei prime.

• Constituirea acreditivului în lei, la dispoziţia furnizorului

581 **„Viramente interne”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**30.000**

5411 **„Acreditive în lei”**	=	**581** **„Viramente interne”**	**30.000**

• Achitarea comisionului pentru deschiderea acreditivului

627 **„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”**	=	**5411** **„Acreditive în lei”**	**125**

• Achiziţia materiilor prime

%	=	401	29.750
301 „Materii prime”		„Furnizori”	25.000
4426 „TVA deductibilă”			4.750

• **Decontarea facturii aferente achiziției de materii prime**

401 „Furnizori”	=	%	29.750
		5411 „Acreditive în lei”	20.000
		403 „Efecte de plătit”	2.750
		5121 „Conturi la bănci în lei”	3.250
		5191 „Credite bancare pe termen scurt”	3.750

• **Revocarea acreditivului neutilizat**

581 „Viramente interne”	=	5411 „Acreditive în lei”	9.875

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	581 „Viramente interne”	9.875

Aplicația nr. 12

O entitatea contractează o achiziție intracomunitară în valoare de 3.000 euro. Pentru garantarea şi decontarea datoriei față de furnizorul extern, cu sediul la Milano, entitatea deschide un acreditiv în valoare de 3.000 euro, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro 3,5800. Achiziția mărfurilor are loc la o dată ulterioară constituirii acreditivului, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro la data achiziției 3,5500. Accizele aferente sunt de 10% din valoarea mărfurilor în vamă, iar cota de TVA este de 19%. Decontarea acestor impozite se realizează prin ordin de plată, în lei. Transportul mărfurilor pe teritoriul României este realizat de o entitate specializată, care facturează aceste servicii la un tarif de 833 lei, TVA 19% inclus, cu decontare prin ordin de plată în lei. Decontarea facturii externe se realizează integral din acreditivul existent, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro 3,6100.

• **Deschiderea acreditivului în valută**

581 „Viramente interne”	=	5124 „Conturi la bănci în valută”	10.740

5412 **„Acreditive în valută”**	=	**581** **„Viramente interne”**	**10.740**

• **Achiziția mărfurilor**

371 **„Mărfuri”**	=	**401** **„Furnizori”**	**10.650**

• **Înregistrarea accizelor**

371 **„Mărfuri”**	=	**446** **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	**1.065**

• **Plată TVA aferentă în vamă**

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**2.225,85**

• **Achitarea accizelor**

446 **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**1.065**

• **Înregistrarea serviciilor de transport**

%	=	**401**	**833**
371 **„Mărfuri”**		**„Furnizori”**	**700**
4426 **„TVA deductibilă”**			**133**

• **Decontarea serviciilor de transport**

401 **„Furnizori”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**833**

• **Decontarea facturii externe**

%	=	**5412**	**10.740**
401 **„Furnizori”**		**„Acreditive în valută”**	**10.650**
665 **„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”**			**90**

Aplicația nr. 13

O entitate acordă unui angajat un avans de trezorerie în sumă de 1.550 euro, în vederea achiziționării de aparatură birotică de la un furnizor extern, cu sediul la Roma, evaluată la cost de achiziție 1.250 euro. Cheltuielile de transport ale angajatului sunt de 150 euro, iar diurna ce revine angajatului este de 100 euro. Cursul de referință a monedei naționale în raport cu moneda euro este de 3,6100 în momentul acordării avansului, 3,6200 lei în momentul achiziție aparaturii birotice, 3,6150 în momentul achitării cheltuielilor de transport şi a utilizării diurnei, şi 3,6050 în momentul justificării avansului primit de către angajat. Aparatura birotică nu este supusă taxelor vamale, iar cota de TVA este de 19% asupra valorii în vamă a aparaturii.

• Acordarea avansului în valută

542 **„Avansuri de trezorerie”**	=	**5314** **„Casa în valută”**	**5.415**

• Achiziția aparaturii birotice

214 **„Mobilier, aparatură birotică”**	=	**404** **„Furnizori de imobilizări”**	**4.525**

• Plată TVA aferentă în vamă

4426 **„TVA deductibilă”**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei”**	**859,75**

• Înregistrarea cheltuielilor de transport din avansul primit

625 **„Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”**	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**542,25**

• Decontarea integrală a diurnei pentru deplasare

625 **„Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”**	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**361,50**

• Plata facturii aferente achiziției

404 **„Furnizori de imobilizări”**	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**4525**

• Înregistrarea diferențelor de curs valutar în momentul justificări avansului

625 **„Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”**	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**7,50**

• Restituirea avansului neutilizat

5314 **„Casa în valută”**	=	**542** **„Avansuri de trezorerie”**	**159,25**

Aplicația nr. 14

O entitate prezintă la sfârşitul exercițiului financiar N următoarea situație: Sfd 501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate 1.650 lei, Sfd 5081 Alte titluri de plasament 950 lei, Sfd 505 Obligațiuni emise şi răscumpărate 2.250 lei şi Sfd 506 Obligațiuni 1.750 lei. În urma evaluării titlurilor deținute, se stabileşte o pierdere de valoare de 10% pentru acțiunile deținute la entitatea afiliată, 7% pentru acțiunile deținute la alte entități, 8% pentru obligațiunile emise de o altă entitate şi 5% pentru obligațiunile emise şi răscumpărate.

În exercițiul financiar N+1, entitatea realizează următoarele operațiuni:

1. se vând cu încasare în numerar acțiunile deținute la entitatea afiliată, cu un preț de vânzare de 1.600 lei;
2. se vând cu încasare prin virament bancar acțiuni deținute la alte entități, evaluate la cost de achiziție de 475 lei, cu un preț de vânzare de 650 lei;
3. se vând acțiuni deținute la alte entități, evaluate la cost de achiziție 125 lei, cu un preț de 130 lei. Decontarea se realizează astfel: 30 lei în numerar, 60 lei prin acceptarea unui bilet la ordin, iar diferența se încasează printr-un ordin de plată;
4. se anulează obligațiunile emise și răscumpărate;
5. la sfârşitul exercițiului financiar entitatea stabileşte o valoare de 1.700 lei pentru obligațiunile deținute, emise de o altă entitate.

• Înregistrarea ajustărilor pentru pierderea de valoare

6864	=	**%**	**484,00**
„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”		**591**	**165,00**
		„Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute le entitățile afiliate”	
		598	**66,50**
		„Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”	
		596	**140,00**
		„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor”	
		595	**112,50**
		„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate”	

• Vânzarea acțiunilor deținute la entitatea afiliată

%	=	**501**	**1.650**
5311		**„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”**	**1.600**
„Casa în lei”			
6642			**50**
„Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”			

• Anularea ajustării aferente acțiunilor vândute

591	=	**7864**	**165**
„Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute le entitățile afiliate”		**„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**	

• Vânzare de acțiuni deținute la alte entități

NOTĂ:
Având în vedere că prețul de vânzare al acțiunilor este 650 lei, iar costul de achiziție al acestora este de 475 lei rezultă că entitatea va înregistra un venit de natură financiară în sumă de 175 lei.

5121	=	**%**	**650**
„Conturi la bănci în lei”		**5081**	**475**
		„Alte titluri de plasament”	
		7642	**175**
		„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”	

• Anularea proporțională a ajustării aferente acțiunilor vândute

598 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”**	=	**7864** **„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**	**33,25**

• Vânzare de acțiuni deținute la alte entități

Notă: Având în vedere că prețul de vânzare al acțiunilor este 130 lei, iar costul de achiziție al acestora este de 125 lei rezultă că entitatea va înregistra un venit de natură financiară în sumă de 5 lei.

%	=	**5081**	**130**
5311 **„Casa în lei”**		**„Alte titluri de plasament”**	**30**
413 **„Efecte de primit de la clienți”**			**60**
5121 **„Conturi la bănci în lei”**			**40**

• Înregistrarea venitului realizat din vânzarea acțiunilor

5081 **„Alte titluri de plasament”**	=	**7642** **„Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”**	**5**

• Anularea ajustării pentru depreciere aferente

598 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate”**	=	**7864** **„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**	**8,75**

• Anularea obligațiunilor emise şi răscumpărate

1618 **„Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”**	=	**505** **„Obligațiuni emise şi răscumpărate”**	**2.250**

• Anularea ajustării pentru depreciere aferente obligațiunilor anulate

595 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate”**	=	**7864** **„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”**	**112,50**

• Diminuarea ajustării aferente obligațiunilor emise de o altă entitate

NOTĂ:
Costul de achiziție al obligațiunilor este de 1.750 lei. Valoarea justă a acestora la sfârşitul exercițiului financiar N este: 1.750 – 1.750 X 8% = 1.610 lei. Rezultă constituirea unei ajustări pentru depreciere de 140 lei.
Valoarea justă a obligațiunilor la sfârşitul exercițiului financiar N+1 este de 1.700 lei. Rezultă existența unei ajustări pentru depreciere în valoarea de 50 lei. Prin urmare se impune o diminuare a valorii ajustării pentru depreciere existente cu suma de 90 lei.

596 **„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor"**	**=**	**7864** **„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"**	**90**

6.8.2. Aplicații practice de rezolvat

Aplicația nr. 1

Entitatea A achiziționează 100 acțiuni ale filialei sale - entitatea B, la costul de achiziție de 2,25 lei/acțiune, pe care le achită astfel: 35 de acțiuni pe loc, prin utilizarea unui avans de trezorerie acordat unui reprezentant al entității, iar diferența de acțiuni rămase prin intermediul unui ordin de plată, la 5 zile după încheierea tranzacției. Entitatea A mai achiziționează prin intermediul unei societăți de bokeraj 700 de acțiuni de la entitatea C, la cost de achiziție 2,75 lei/acțiune, pe care le decontează astfel: 250 acțiuni prin ordin de plată, la o dată ulterioară, 100 acțiuni în numerar, iar restul prin intermediul unui bilet la ordin. În exercițiul financiar următor entitatea A decide să vândă o parte din acțiunile deținute în portofoliu astfel: 20 acțiuni ale entității B, la preț de vânzare 2,95 lei/acțiune, 350 acțiuni ale entității C, la preț de vânzare 3,25 lei/acțiune, 120 acțiuni ale entității B, la preț de vânzare 2,05 lei/acțiune, 175 acțiuni ale entității C, la preț de vânzare 2,70 lei/acțiune şi 125 acțiuni ale entității C, la preț de vânzare 3,15 lei/acțiune. Decontarea operațiunilor se realizează numai prin virament bancar.

Aplicația nr. 2

O entitate a cărui capital social este de 30.000 lei, divizat în 1.000 de acțiuni, contractează prin intermediul unei societăți bancare un împrumut prin emisiunea a 5.500 de obligațiuni, pe o durată de 5 ani. Valoare nominală a unei obligațiuni este de 20 lei/obligațiune şi sunt purtătoare a unei dobânzi anuale de 12%, ce se achită la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar. Valoarea de răscumpărare a obligațiunilor este valoarea nominală, iar comisionul perceput de societatea bancară pentru serviciile prestate este de 2,25% din valoarea împrumutului, fiind achitat anticipat. Benefi-

ciarii a 500 de obligațiuni au optat, conform prospectului de emisiune al obligațiunilor, pentru preschimbarea acestora în acțiuni ale entității emitente. La scadență obligațiunile sunt răscumpărate şi în funcție de situația existentă, sunt anulate sau preschimbate în acțiuni.

Aplicația nr. 3

Entitatea B achiziționează în scopul obținerii unui câştig pe termen scurt 600 de obligațiuni cu scadența la 120 de zile, emise de entitatea C , a cărui capital social este de 15.000 lei, divizat în 10.000 de acțiuni. Conform prospectului de emisiune, orice entitate care achiziționează astfel de obligațiuni are posibilitatea de a opta pentru preschimbarea acestora în acțiuni ale entității emitente. Prețul de achiziție al obligațiunilor este de 2,75 lei/obligațiune, cu o dobândă aferentă de 4,25%, iar decontarea achiziției se realizează astfel: 10% din valoarea obligațiunilor se achită pe loc în numerar, 50% din valoare se achită ulterior prin ordin de plată, iar pentru suma rămasă de achitat se emite un bilet la ordin cu scadența la 30 de zile. Decontarea dobânzii aferente se realizează la data achitării integrale a valorii obligațiunilor achiziționate. După 60 de zile de la data achitării acestor obligațiuni entitatea B procedează astfel: optează pentru preschimbarea a 100 de obligațiuni în acțiuni ale entității C, vinde prin intermediul unei societăți bancare 200 de obligațiuni la prețul de 2,90 lei/obligațiune, iar restul obligațiunilor le păstrează în vederea răscumpărării lor de către entitatea C.

Aplicația nr. 4

O entitate achiziționează de la un furnizor extern cu sediul la Budapesta, mărfuri evaluate la cost de achiziție de 3.500 euro. Pentru realizarea acestei operațiuni entitatea achiziționează de la o societate bancară suma de 4.000 euro, utilizând disponibilități în valoare de 14.000 lei existente în contul său bancar. Comisionul perceput de societatea bancară pentru această operațiune este de 0,75% din valoarea tranzacției, iar cursul de schimb valutar este de 3,5000 lei/euro, în momentul achiziție valutei. Ulterior acestei date, entitatea achiziționează de la furnizorul extern mărfurile, la un curs valutar de 3,5200 lei/euro, cu decontare prin virament bancar în termen de 5 zile. Cota de TVA este de 19%. Entitatea, realizează în cadrul aceleiaşi luni şi o operațiune de livrare intracomunitară către un client din Viena, constând în livrarea de semifabricate unui client extern evaluate la preț de vânzare de 2.750 euro, la un curs de schimb valutar de 3,5100 lei/euro, cost de producție 7.250 lei. Decontarea se realizează astfel: la 10 zile de la data tranzacției 50% din valoarea creanței, curs de schimb valutar 3,4700 lei/euro, iar la 25 de zile de la data tranzacției diferența rămasă, curs de schimb valutar 3,5150 lei/euro. La sfârşitul lunii cursul de schimb valutar este de 3,505 lei/euro.

Aplicația nr. 5

O entitatea contractează achiziționarea unui utilaj de la o entitate cu sediul în Germania, în valoare de 9.500 euro. Pentru garantarea şi decontarea datoriei față de furnizorul extern, entitatea deschide un acreditiv în valoare de 11.000 euro, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro 3,4100. Achiziția utilajului are loc la o dată ulterioară constituirii acreditivului, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro la data achiziției 3,4500. Cota de TVA este de 19%, cu decontare prin ordin de plată, în lei. Transportul utilajului pe teritoriul României este realizat de o entitate specializată, care facturează aceste servicii la un tarif de 525 lei, TVA 19% inclus, cu decontare prin bilet la ordin. Decontarea facturii externe se realizează integral din acreditivul existent, curs de referință a monedei naționale în raport cu euro 3,3900.

Aplicația nr. 6

O entitate achiziționează la data de 15.06.N un număr de 300 acțiuni emise de către o altă entitate din cadrul aceluiaşi grup, la cost de achiziție de 1,58 lei/acțiune şi 200 de acțiuni ale unei alte entități, care nu face parte din grup, la cost de achiziție de 2,35 lei/acțiune. Decontarea acțiunilor achiziționate se realizează la data de 25.06.N astfel: prin ordin de plată, cele 300 de acțiuni şi 75% din cele 200 de acțiuni, iar în numerar diferența de acțiuni rămasă de achitat. La data de 31.10.N entitatea contractează un împrumut intern prin emisiunea a 2.000 de obligațiuni cu valoare nominală de 4,50 lei/obligațiune. Vânzarea obligațiunilor se realizează la aceeaşi dată, prin intermediul unei societăți bancare, care percepe un comision de 1% din valoarea nominală a obligațiunilor, achitându-se la data încasării valorii obligațiunilor. Răscumpărarea obligațiunilor emise se va realiza în numerar la data de 20.12.N, iar dobânda anuală este de 10% şi se achită prin virament bancar la data răscumpărării obligațiunilor. Anularea obligațiunilor răscumpărate se va realiza la data de 15.01.N+1. Entitatea achiziționează la data de 21.12.N un număr de 500 obligațiuni emise de o altă entitate, la cost de achiziție 6,25 lei/obligațiune, achitându-se astfel: 200 de obligațiuni se achită în numerar, la data achiziției, iar restul se vor achita prin ordin de plată la data de 27.12.N.

La sfârşitul exercițiului financiar N se constată că valoarea justă a acțiunilor deținute la o altă entitate din cadrul grupului este de 394 lei, iar valoarea justă a acțiunilor deținute la o altă entitate este de 435 lei. Valoarea de piață a obligațiunilor emise şi răscumpărate este stabilită la 8.850 lei, iar a obligațiunilor emise de o altă entitate este de 2.925 lei.

La data de 10.01.N+1 entitatea vinde acțiuni deținute la entități din cadrul grupului evaluate la cost de achiziție de 237 lei, cu un preț de vânzare de 210 lei şi acțiuni deținute la alte entități evaluate la cost de achiziție de 235 lei, cu un preț de vânzare de 255 lei. Decontările se realizează prin virament bancar.

La data de 31.12.N+1 entitatea determină o valoare justă de 3.225 lei pentru obligațiunile emise de o altă entitate şi deținute în portofoliu.

Aplicația nr. 7

O entitate achiziționează la data de 30.11.N, prin intermediul unei societăți de brokeraj din România, la un cost de achiziție de 3,5 euro/acțiune, 600 acțiuni ale filialei sale cu sediul la Roma, în vederea deținerii şi obținerii de venituri pe termen lung. Decontarea acțiunilor se realizează prin virament bancar în lei, la o dată ulterioară, astfel: 250 acțiuni la data de 02.12.N, 200 acțiuni la data de 19.12.N, iar diferența la data de 09.01.N+1 Aceeaşi entitate achiziționează la data de 10.12.N, de la Bursa din Londra, 400 acțiuni în scop speculativ, ale unei entități cu sediul la Viena, la un cost de achiziție de 4,25 euro/acțiune. Decontarea acțiunilor se realizează astfel: 100 acțiuni la data achiziției, 250 acțiuni la data de 23.12.N şi 50 acțiuni la data de 09.01.N+1 La data de 15.03.N+1 entitatea înregistrează dividende acordate de filiala sa în valoare de 12.500 euro, cu decontare efectivă la data de 20.03.N+1 Entitatea decide să vândă o parte din acțiunile deținute în scop speculativ, astfel: la data de 12.01.N+1 vinde 75 acțiuni la un preț de vânzare de 4,15 euro/acțiune, iar la data de 10.03.N+1 vinde 225 de acțiuni la un preț de vânzare de 4,75 euro/acțiune. Cursul de referință al monedei naționale în raport cu moneda euro se prezintă astfel:

Data	Curs de referință al B.N.R. (lei/euro)	
30.11.N	3,5100	
02.12.N	3,5000	
10.12.N	3,5400	
15.12.N	3,4900	
19.12.N	3,5300	
23.12.N	3,5500	
27.12.N	3,5700	
31.12.N		3,5300
01.01.N+1		3,5300
09.01.N+1		3,5200
12.01.N+1		3,5500
15.03.N+1		3,6300
10.03.N+1		3,6200
20.03.N+1		3,6500

Referințe bibliografice

1. Cezar Basno (coord.), Monedă, credit, bănci, Editura Didactică şi Pedagogică R.A., Bucureşti, 1994, pag. 111-125

2. Pântea I.P., Managementul contabilității româneşti, Editura Intelcredo, Deva 1998, pag. 289

3. Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 89-97

4. Pântea, I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004, pag 315-341.

5. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 347-361

6. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 558

7

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor

După studierea conținutului acestui capitol veți fi capabili să:

1. cunoaşteți definiția, criteriile de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor şi veniturilor;
2. înțelegeți corelațiile existente la nivelul cheltuielilor şi veniturilor din activitatea de exploatare, financiară şi extraordinară;
3. înțelegeți corelația cheltuieli – venituri – rezultat;
4. cunoaşteți modul de funcționare al contului de venituri din variația stocurilor;
5. cunoaşteți rapoartele de simetrie şi asimetrie între elementele de cheltuieli şi venituri;
6 rezolvați aplicațiile cu caracter practic ce privesc contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor.

7.1. Criterii de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor şi veniturilor în contabilitate

7.1.1. Definirea noțiunilor de cheltuială şi venit

Realizarea obiectului de activitate al oricărei entități, în esență generator de venituri, reclamă importante eforturi materiale, de muncă şi băneşti concretizate, de regulă, în cheltuieli. Drept urmare, o mare diversitate a tranzacțiilor economice conduc la transformarea unor elemente ale patrimoniului economic în rezultate economico – financiare care se concretizează în:

a. **în cheltuieli şi venituri, în sens larg :**

Cheltuielile semnifică o „sărăcire" a entității, generată fie de micşorarea unor elemente de active patrimoniale, fie de o creştere a unor elemente de pasive patrimoniale.

Potrivit Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de IASB cheltuielile reprezintă "diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari"[1].

Cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:
- consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Veniturile semnifică, în principiu, o „îmbogăţire" a entităţii, generată fie de o creştere a unor elemente de active patrimoniale, fie de o scădere a unor elemente de pasive patrimoniale. Potrivit Cadrului general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de IASB, veniturile reprezintă "creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale valorii activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari"[2].

În categoria veniturilor se includ:
• sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente. Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora. Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi sau dividende.
• câştigurile din orice alte surse. Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

b. **în profit sau pierdere, în sens restâns**.
Entitatea înregistrează ***profit*** dacă într-o perioadă de timp determinată, de regulă un exerciţiu financiar, veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau ***pierdere*** dacă într-o perioadă de timp determinată, de regulă un exerciţiu financiar, veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

1 Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, 2001, Editura Economică, Bucureşti, 2006, pag. 1481
2 Idem, pag. 1514

7.1.2. Criterii de clasificare şi recunoaştere a cheltuielilor în contabilitate

7.1.2.1. Criterii de clasificare a cheltuielilor în contabilitate

Reglementările contabile româneşti[3] operează cu clasificarea rezultatelor economico-financiare în: curente (rezultate din exploatare şi financiare) şi extraordinare. Prin urmare elementele de cheltuieli se clasifică în cheltuieli curente şi cheltuieli extraordinare.

Astfel, *cheltuielile curente* sunt cheltuieli rezultate din activități care se derulează cu o anumită constanță şi al căror caracter este firesc.
Cheltuielile extraordinare sunt acele cheltuieli rezultate din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente ale entității şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat.

Pornind de la caracterul de proces al activităților consumatoare de resurse, ocazionarea cheltuielilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane în timp[4].

Astfel, pot fi identificate patru momente de formare (apariție) a acestora:
a. Consumul de bunuri stocabile în activitatea curentă de exploatare, cum ar fi de exemplu consumul de materii prime, consumul de materiale auxiliare etc.
b. Angajarea unei cheltuieli care intervine în momentul cumpărării de elemente nestocabile, lucrări, utilități şi servicii destinate activității, cu ocazia apariției datoriei față de furnizori.
c. Plata unei sume de bani destinată satisfacerii unei nevoi curente a entității, pentru care anterior plății nu a fost înregistrat angajamentul (obligația) de plată.
d. Încorporarea (includerea) în cheltuielile curente ale exercițiului financiar a unor sume reprezentând deprecieri economice ireversibile (amortizările imobilizărilor), deprecierile economice reversibile (ajustări pentru deprecierea activelor) sau rezerve pentru acoperirea riscurilor, pierderilor şi/sau cheltuielilor estimate viitoare (provizioane).

Din punct de vedere al **momentului recunoaşterii** lor, cheltuielile se grupează în:
- cheltuieli propriu-zise;
- cheltuieli înregistrate în avans;
- cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții;
- cheltuieli de plată.

Prima categorie, a cheltuielilor propriu-zise, cuprinde cheltuielile angajate şi recunoscute în rezultatul exercițiului curent sau în curs.

3 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005.

4 Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 261-264.

Cheltuielile înregistrate în avans şi cele de repartizat pe mai multe exerciții sunt, după caz, cheltuieli constatate sau angajate în exercițiul financiar curent, ce vor fi recunoscute în rezultatul exercițiului financiar al perioadelor viitoare.

În ceea ce priveşte cheltuielile de plată, literatura de specialitate le defineşte ca fiind consumurile constatate efectiv pentru care nu s-au primit până la închiderea exercițiului financiar documentele de constatare (exemplu, drepturile cuvenite angajaților la închiderea exercițiului cu titlu de concedii de plătit, impozite şi taxe datorate, dobânzi datorate)[5].

Contabilitatea cheltuielilor se realizează în cadrul contabilității de angajamente, ce presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum, constituindu-se cheltuială în momentul înregistrării indiferent de momentul plății.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, **după natura lor**, astfel:

A. cheltuieli de exploatare;
B. cheltuieli financiare;
C. cheltuieli extraordinare;
D. cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite.

A. Cheltuielile de exploatare cuprind:

• cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile concretizate în costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate, costul de achiziție al materialelor nestocate trecute direct asupra cheltuielilor, contravaloarea energiei şi apei consumate, valoarea animalelor şi păsărilor, costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor.
• cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți reprezentând redevențe, locații de gestiune şi chirii, prime de asigurare, studii şi cercetări, cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori), comisioane şi onorarii, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transportul de bunuri şi personal, deplasări, detaşări şi transferări, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații, servicii bancare şi altele.
• cheltuieli cu personalul reprezentate de salarii, asigurările şi protecția socială şi alte cheltuieli cu personalul suportate de entitate.
• alte cheltuieli de exploatare concretizate în pierderi din creanțe şi debitori diverşi, despăgubiri, amenzi şi penalități, donații şi alte cheltuieli similare, cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital.
• cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere.

B. Cheltuieli financiare cuprind:

• pierderi din creanțe legate de participații;
• cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
• diferențele nefavorabile de curs valutar;
• dobânzile privind exercițiul financiar în curs;
• sconturile acordate clienților;

5 Idem, pag. 262

- pierderi din creanțe de natură financiară şi altele;
- amortizările şi ajustările pentru depreciere.

C. Cheltuieli extraordinare sunt reprezentate de calamități şi alte evenimente extraordinare.

D. Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite cuprind cheltuiala cu impozitul pe profit precum şi cheltuiala cu impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

7.1.2.2 Criterii de recunoaştere a cheltuielilor în contabilitate

Cheltuielile sînt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci cînd a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. De fapt aceasta înseamnă că recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau a reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea imobilizărilor).

Cheltuielile sînt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de conectarea costurilor la venituri, implică recunoaşterea simultană sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă direct şi concomitent din aceeaşi tranzacție. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sînt recunoscute în acelaşi timp cu venitul din vânzarea bunurilor.

Toate cheltuielile angajate în cursul exercițiului care nu se pot ataşa veniturilor realizate sunt "activate" sau recunoscute ca active, fiind imobilizate, stocate sau repartizate asupra mai multor exerciții financiare.

Unele cheltuieli sînt recunoscute în contul de profit şi pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică şi rațională atunci cînd se aşteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor exerciții financiare şi cînd asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoaşterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, cum ar fi: terenuri şi utilaje, licențe şi mărci de comerț, caz în care cheltuiala este prezentată ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoaşterea cheltuielilor în cadrul perioadei în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit şi pierdere atunci cînd un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci cînd şi în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoaşterea în bilanț sub formă de activ.

O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în contul de profit şi pierdere în acele situații în care apare o datorie fără recunoaşterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a acordării de garanții pentru produsele vândute.

7.1.3. Criterii de clasificare şi recunoaştere a veniturilor în contabilitate

7.1.3.1. Criterii de clasificare a veniturilor în contabilitate

Similar cheltuielilor, veniturile se clasifică în: curente (rezultate din exploatare şi financiare) şi extraordinare.

Veniturile *curente* sunt veniturile rezultate din activități care se derulează cu o anumită constanță si ale căror caracter este firesc.

Veniturile extraordinare sunt acele venituri rezultate din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente ale entității şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat.

Pornind de la caracterul de proces al activităților derulate de entitate, crearea veniturilor se poate derula în mai multe etape succesive sau simultane, astfel:

a. Obținerea producției fabricate în cadrul obiectului principal de activitate al unei entități. În acest moment al ciclului economic, evaluarea producției obținute se face la costuri efective de producție.

b. Livrarea (facturarea) producției fabricate, care constituie momentul transferului dreptului de proprietate de la producător (vânzător) către client (cumpărător). În acest moment al ciclului economic, evaluarea producției vândute se face la prețuri de vânzare, inclusiv taxa pe valoare adăugată – acolo unde este cazul. Veniturile din vânzare se constituie pentru producător (vânzător) la nivelul prețului negociat de vânzare fără eventuala taxă pe valoarea adăugată.

c. Încasarea unor sume de bani, ca urmare a facturării de produse, lucrări, prestații şi servicii care fac obiectul curent de activitate al entității, dar pentru care nu s-au înregistrat anterior creanțe față de clienți (cumpărători).

d. Încorporarea (includerea) în veniturile curente ale exercițiului financiar a unor sume reprezentând venituri care au fost estimate ca probabile în exercițiile financiare anterioare, dar care au devenit certe în exercițiul financiar curent. Este vorba de venituri constatate în avans scadente şi/sau de venituri din anularea ajustărilor pentru deprecierea activelor, a provizioanelor rămase fără obiect.

În funcție de momentul recunoaşterii lor în rezultatul exercițiului veniturile se pot clasifica în:

- venituri propriu-zise;
- venituri înregistrate în avans;
- venituri de realizat.

Veniturile propriu-zise cuprind veniturile constatate şi recunoscute în rezultatul exercițiului curent.

Veniturile înregistrate în avans sunt constatate în exercițiul curent dar vor fi încorporate în rezultatul exercițiului sau al exercițiilor următoare.

Veniturile de realizat sunt venituri realizate efectiv în exercițiul curent şi încorporate în rezultatul exercițiului curent, pentru care nu s-au întocmit documente de înregistrare. Spre exemplu, vânzările de produse pentru care nu s-au întocmit facturi până la închiderea exercițiului.[6]

După natura lor, veniturile se clasifică în:

A. venituri din exploatare;
B. venituri financiare;
C. venituri extraordinare.

A. Veniturile din exploatare cuprind:

• venituri din vânzarea de produse şi mărfuri, executări de lucrări şi prestări de servicii;

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către clienți.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestările nefacturate până la sfârşitul perioadei se evidențiază în categoria lucrărilor şi servicii în curs de execuție, pe seama veniturilor din producția stocată.

Veniturile din redevențe se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului.

• venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse şi producție în curs de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor inițiale ale produselor şi producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate. Variația

6 Ibidem.

stocurilor de produse finite şi a celor în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;
- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate şi alte venituri din exploatare.
- venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare.

B. Veniturile financiare cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare;
- ajustări pentru pierdere de valoare.

C. Veniturile extraordinare cuprind, spre exemplu, daunele pretense de deținătorii de polițe în urma producerii unei calamități[7].

7.1.3.2 Criterii de recunoaştere a veniturilor în contabilitate

Conform IAS 18 "Venituri", veniturile sunt recunoscute atunci când este probabil că entitatea va avea beneficii economice viitoare şi acestea pot fi evaluate cu suficientă acuratețe. IAS 18 identifică situațiile în care aceste criterii sunt îndeplinite şi în care, prin urmare, trebuie înregistrate venituri.

Criteriile de recunoaştere a veniturilor sunt diferențiate pentru veniturile provenite din:

a. vânzarea bunurilor;
b. prestarea serviciilor;

7 Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 358-371.

c. utilizarea de către alții a activelor entității, producătoare de dobânzi, redevențe şi dividende.

a. Vânzarea de bunuri

În acest sens, veniturile din vânzarea bunurilor sunt recunoscute atunci când toate condițiile următoare sunt îndeplinite:

- riscurile şi beneficiile semnificative ce decurg din proprietatea bunului sunt transferate cumpărătorului;
- nu mai există control efectiv din partea entității asupra bunurilor vândute;
- mărimea veniturilor poate fi măsurată în mod rezonabil;
- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- costurile tranzacției pot fi măsurate în mod rezonabil.

Exemple de cazuri în care entitatea păstrează riscurile semnificative aferente proprietății, şi prin urmare tranzacția nu reprezintă o vânzare şi în consecință veniturile nu pot fi înregistrate:

- când cumpărătorul are dreptul de a returna bunurile cumpărate şi vânzătorul nu cunoaşte cu certitudine gradul de probabilitate al înapoierii bunurilor;
- când bunurile sunt livrate dar nu sunt instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului şi nu a fost încă realizată de vânzător;
- atunci când vânzătorul are obligații legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanțiilor normale.

Dacă vânzătorul păstrează doar un risc nesemnificativ ce decurge din proprietatea bunului atunci tranzacția reprezintă o vânzare şi veniturile sunt recunoscute. Exemple de cazuri în care entitatea păstrează riscurile nesemnificative aferente proprietății şi în consecință poate recunoaşte venitul aferent tranzacției respective:

- când vânzătorul păstrează titlul legal de proprietate asupra bunurilor în scopul exclusiv al asigurării colectării sumelor ce i se datorează, dar transferă toate celelalte riscuri şi beneficii semnificative;
- vânzarea bunurilor cu clauză de returnare a banilor, în cazul în care clientul nu este satisfăcut, dar numai cu condiția ca entitatea vânzătoare să poată estima în mod rezonabil volumul retururilor şi să recunoască un provizion în acest sens pe baza experienței anterioare şi a altor factori relevanți.

b. Prestarea de servicii

Veniturile asociate unei tranzacții ce implică prestarea serviciilor sunt recunoscute pe măsura gradului de execuție a tranzacției la data închiderii exercițiului financiar.

Rezultatul unei tranzacții ce implică prestarea serviciilor poate fi estimat în mod rezonabil atunci când toate condițiile următoare sunt îndeplinite:

- suma veniturilor poate fi estimată în mod rezonabil;

- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- stadiul de finalizare a tranzacției la data bilanțului poate fi evaluat în mod rezonabil;
- costurile apărute cu ocazia tranzacției şi costurile necesare pentru finalizarea tranzacției pot fi evaluate în mod rezonabil.

Când rezultatul unei tranzacții ce implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod rezonabil, venitul trebuie recunoscut doar în limita cheltuielilor recunoscute ca fiind recuperabile. Metoda ***procentului de execuție*** se referă la recunoaşterea veniturilor pe măsura execuției tranzacției şi presupune recunoaşterea veniturilor în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile.

Stadiul de execuție al tranzacției poate fi determinat utilizând metoda care evaluează cel mai rezonabil serviciile executate. De exemplu: serviciile executate până la o anumită dată ca procent din serviciile totale ce trebuie executate; proporția costurilor apărute până la data respectivă din costurile totale estimate ale tranzacției.

Spre exemplu, SC Inforom SRL încheie la 1 noiembrie 2006 un contract cu SC Partir SRL prin care se obligă să execute o lucrare de verificare tehnică a unor echipamente industriale deținute de SC Partir SRL. Lucrarea este estimată a fi efectuată pe parcursul a 6 luni. Valoarea totală a contractului este de 10.000 lei, iar decontările vor fi realizate astfel: 30% la semnarea contractului, 40% la sfârşitul lunii martie 2007 şi restul de 30% la finalizarea lucrării.

La 31 decembrie 2006 SC Inforom SRL analizează stadiul lucrării şi ajunge la concluzia că 55% dintre echipamentele clientului au fost verificate.

Prin urmare, venitul din activități curente care trebuie înregistrat în contabilitatea societății SC Inforom SRL în exercițiul financiar 2006 trebuie să fie de 5.500 lei (55% * 10.000 lei), indiferent de valoarea încasată până la momentul respectiv.

c. Dobânzi, redevențe, dividende

Veniturile din dobânzi, redevențe şi dividende sunt recunoscute atunci când toate condițiile următoare sunt îndeplinite:

- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- mărimea veniturilor poate fi măsurată în mod rezonabil.

Baze de recunoaştere a veniturilor sunt următoarele:

- **dobânzile** trebuie recunoscute folosind metoda dobânzii efective, respectând prevederile IAS 39;
- **redevențele** trebuie recunoscute pe baza contabilității de angajamente, conform realității economice a contractului;
- **dividendele** trebuie recunoscute atunci când este stabilit dreptul acționarului de a i se plăti aceste dividende.

7.2. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind activitatea de exploatare

7.2.1. Corelația venituri - cheltuieli – rezultate din activitatea de exploatare

Principiul independenței exercițiului presupune luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportatea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau efectuării plăților. Aplicațiile esențiale ale **principiului independenței** se concretizează în:

1. **Recunoaşterea (constatarea) veniturilor**, conform căruia un venit sau un câştig trebuie constatat numai în momentul în care entitatea realizează o tranzacție cu un terț, un schimb de bunuri sau de servicii etc.

2. **Conectarea veniturilor cu cheltuielile efectuate** pentru realizarea lor, conform căruia, după constatarea veniturilor, se înregistrează cheltuielile aferente (conectabile, asociabile) acestora în vederea deducerii cheltuielilor din venituri, a efectuării tuturor regularizărilor şi a determinării rezultatului perioadei.

Prin urmare, cheltuielile din activitatea de exploatare se vor conecta cu veniturile din exploatare. Este cazul cheltuielilor din grupele 60 "Cheltuieli privind stocurile", 61 "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți", 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", 63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", 64 "Cheltuieli cu personalul", 65 "Alte cheltuieli de exploatare" şi 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere" ce se vor conecta cu veniturile din grupele 70 "Cifra de afaceri", 71 "Variația stocurilor", 72 "Venituri din producția de imobilizări", 74 "Venituri din subvenții de exploatare", 75 "Alte venituri din exploatare" în vederea stabilirii rezultatului din activitatea de exploatare.

Conectarea cheltuielilor la venituri se face pe baza asocierii directe între costurile implicate şi obținerea elementelor specifice de venit. Prin urmare, elementele de cheltuieli care contribuie la determinarea costului bunurilor produse sau vândute de entitate sunt recunoscute în acelaşi timp cu venitul din variația stocurilor/venituri din producția de imobilizări sau vânzarea bunurilor, după caz.

7.2.2. Contabilitatea cheltuielilor din exploatare

Activitatea de exploatare cuprinde toate operațiile economice şi comerciale privind aprovizionarea, producția şi desfacerea bunurilor, lucrarilor şi serviciilor. De asemenea sunt incluse şi operațiile privind investițiile, prin care se realizează producția şi construcția cu forțe proprii a activelor imobilizate.

Toate conturile operaționale de cheltuieli din exploatare sunt asimilate conturilor cu funcție de activ, debitându-se cu cheltuielile ocazionate şi creditându-se în cursul perioadei de gestiune, pentru operațiile în participație, cu sumele transmise pe bază de decont. La sfârşitul fiecărei luni soldul acestor conturi se transferă asupra contului **121 „Profit sau pierdere”**.

Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

7.2.2.1. Contabilitatea cheltuielilor privind consumurile stocate şi nestocate

Contabilitatea cheltuielilor privind consumurile stocate şi nestocate se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 60 “Cheltuieli privind stocurile”**, a cărei structură de conturi operaționale este prezentată în continuare:

601 “Cheltuieli cu materiile prime”
602 “Cheltuieli cu materialele consumabile”
- **6021 “Cheltuieli cu materialele auxiliare”**
- **6022 “Cheltuieli privind combustibilul”**
- **6023 “Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”**
- **6024 “Cheltuieli privind piesele de schimb”**
- **6025 “Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat”**
- **6026 “Cheltuieli privind furajele”**
- **6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile”**

603 “Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”
604 “Cheltuieli privind materialele nestocate”
605 “Cheltuieli privind energia şi apa”
606 “Cheltuieli privind animalele şi păsările”
607 “Cheltuieli privind mărfurile”
608 “Cheltuieli privind ambalajele”

EXEMPLU:
1. Se descarcă din gestiune materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 2.800 lei.

603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"	=	**303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"**	**2.800**

2. Se distribuie salariaţilor tichete cadou în valoare de 1.400 lei.

604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"	=	**5328 „Alte valori"**	**1.400**

7.2.2.2. Contabilitatea cheltuielilor privind lucrările şi serviciile executate de terţi

Cheltuielile ocazionate de lucrările şi serviciile executate de terţi sunt grupate în două categorii[8]:

1. **cheltuieli privind lucrările şi serviciile ocazionate direct de desfăşurarea activităţii,** entităţii, cum sunt: lucrările de întreţinere şi reparaţiile, redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile, primele de asigurare, studiile şi cercetările.

Aceste cheltuieli se înregistrează în conturile din **grupa 61 "Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"**, a cărei structură de conturi operaţionale este următoarea:

611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"
612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"
613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"
614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"

2. **cheltuieli privind lucrările şi serviciile legate direct de activităţile de ansamblu** desfăşurate de entitate, cum sunt: colaborările cu terţii, comisioanele şi onorariile, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transportul de bunuri şi personal, deplasări, detaşări şi transferări, serviciile de poştă şi telecomunicaţii, alte serviciile executate de terţi.

Aceste cheltuieli se înregistrează în conturile din **grupa 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi",** a cărei structură de conturi operaţionale este prezentată în continuare:

8 Ristea M. – Contabilitate financiară – Ed. Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 264

621 "Cheltuieli cu colaboratorii"
622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"
623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"
625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"
626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații"
627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"
628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"

EXEMPLE:

1. În baza unui contract civil de prestări servicii încheiat de către Popescu Emilian cu SC Arteramed SRL, se înregistrează în contabilitate remunerația datorată acestuia în valoare de 500 lei.

621 **"Cheltuieli cu colaboratorii"**	=	**401** **"Furnizori"**	**500**

2. Transportul personalului de la locul de muncă la domiciliul este asigurat de o societate de transporturi. Lunar, se primeşte de la aceasta o factură de transport în valoare de 1.000 lei, TVA 19%.

%	=	**401**	**1.190**
624 **"Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"**		**"Furnizori"**	**1.000**
4426 **"TVA deductibilă"**			**190**

3. Entitatea primeşte factura de prestări servicii în valoare de 250 lei de la furnizorul de soft.

628 **"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"**	=	**401** **"Furnizori"**	**250**

4. Inspecția tehnică anuală a autoturismului deținut de SC Marimar SRL a fost facturată de atelierul de service auto la valoarea de 560 lei, TVA 19%.

%	=	**401**	**666,4**
611 **"Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile"**		**"Furnizori"**	**560,0**
4426 **"TVA deductibilă"**			**106,4**

7.2.2.3. Contabilitatea cheltuielilor privind diverse impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului sau altor organisme publice se realizează cu ajutorul contului ***635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"***, al cărui mod de funcționare a fost prezentat pe parcursul acestei lucrări.

7.2.2.4. Contabilitatea cheltuielilor privind salariile şi contribuțiile la organismele de asigurări şi protecție socială

Contabilitatea cheltuielilor cu personalul se realizează cu ajutorul grupei ***64 "Cheltuieli cu personalul"***, a cărei structură de conturi operaționale este prezentată în continuare:

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"
642 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților"
645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială"
- **6451 "Contribuția unității la asigurările sociale"**
- **6452 "Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj"**
- **6453 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"**
- **6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială"**

Modul de funcționare al acestor conturi a fost exemplificat pe carcursul lucrării.

EXEMPLE:
1. Se distribuie tichete de masă salariaților în valoare de 3.400 lei.

642 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților"	=	**5328 "Alte valori"**	**3.400**

7.2.2.5. Contabilitatea cheltuielilor privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea activelor

Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea activelor nefinanciare se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul II din grupa ***68 "Cheltuieli de cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"***, detaliate în continuare:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"
6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"

6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"

6814 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"

EXEMPLU:

1. SC Artrom SRL a livrat unui client mărfuri în valoare de 500 lei, TVA 19%, preţul de înregistrare al acestora fiind de 425 lei. O hotărâre judecătorească declară starea de faliment a clientului. În urma hotărârii judecătoreşti definitive, care atestă imposibilitatea încasării creanţei, aceasta este scoasă din activ.

Transferul creanţei în categoria clienţilor incerţi

4118 **"Clienţi incerţi sau în litigiu"**	=	**4111** **"Clienţi"**	**595**

Ajustare creanţei

6814 **"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"**	=	**491** **"Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi"**	**500**

Înregistrarea pierderii din creanţe

%	=	**4118**	**595**
654 **"Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"**		**"Clienţi incerţi sau în litigiu"**	**500**
4426 **"TVA deductibilă"**			**95**

Anularea ajustării creanţei, deoarece rămâne fără obiect

491 **"Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi"**	=	**7814** **"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**500**

Urmărirea în continuare a creanţei, până la prescripţie

D 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"	**595**

7.2.2.6. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare se realizează cu ajutorul **grupei 65 "Alte cheltuieli de exploatare"**, a cărei structură de conturi operaționale este prezentată în continuare:

654 "Pierderi din creanțe şi debitori diverşi"
658 "Alte cheltuieli de exploatare"
- **6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalități"**
- **6582 "Donații şi subvenții acordate"**
- **6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"**
- **6588 "Alte cheltuieli de exploatare"**

EXEMPLU:

1. Se achită în numerar o amendă de 200 lei pentru nedepunerea în termenul legal a decontului de taxă pe valoarea adăugată.

6581 "Despăgubiri, amenzi şi penalități"	=	**5311 "Casa în lei"**	**200**

2. La inventarierea anuală a patrimoniului se constată datorii suplimentare față de un furnizor în sumă de 570 lei, care se înregistrează în contabilitate.

6588 "Alte cheltuieli de exploatare"	=	**401 "Furnizori"**	**570**

3. O entitate donează unei fundații un mijloc de transport a cărui valoare netă contabilă este de 3.000 lei, valoarea de intrare în patrimoniu fiind de 30.000 lei iar amortizare cumulată de 27.000 lei.

%	=	**2133 „Mijloace de transport"**	**30.000**
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"			**27.000**
6582 „Donații şi subvenții acordate"			**3.000**

7.2.3. Contabilitatea veniturilor din exploatare

Pentru contabilizarea veniturilor de exploatare se utilizează conturile din următoarele grupe:

70 "Cifra de afaceri netă"
71 "Variația stocurilor"
72 "Venituri din producția de imobilizări"
74 "Venituri din subvenții de exploatare"
75 "Alte venituri din exploatare"

Alături de grupele amintite în categoria veniturilor de exploatare se include şi contul sintetic de gradul I neoperațional **781 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"**.

Conturile operaționale de venituri din exploatare sunt asimilate conturilor cu funcție de pasiv cu excepția contului **711 "Venituri din producția stocată"** care este bifuncțional. Ele se creditează, în cursul perioadei, cu veniturile realizate iar la sfârşitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra rezultatului exercițiului.

Conturile sintetice de venituri se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

7.2.3.1. Contabilitatea veniturilor componente ale cifrei de afaceri netă

Pentru contabilizarea veniturilor cuprinse în cifra de afaceri netă se utilizează conturile din **grupa 70 "Cifra de afaceri netă"** a cărei structură de conturi operaționale este prezentată în continuare:

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"
702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"
703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale"
704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"
706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
708 "Venituri din activități diverse"

Modul de funcționare al acestor conturi a fost exemplificat pe parcursul lucrării.

7.2.3.2. Contabilitatea veniturilor din variația stocurilor

Sistemul românesc de contabilitate include în categoria momentelor de recunoaştere a veniturilor şi pe cel al obținerii producției fabricate sau al altor stocuri din producție proprie. Astfel, veniturile din exploatare sunt influențate şi de cele rezultate în

urma variației stocurilor fabricate de entitate (produse finite, semifabricate, produse reziduale, producție în curs de execuție, animale şi păsări):

a. în situația în care la sfârşitul perioadei entitatea are stocuri de producție fabricată mai mari decât la începutul perioadei, diferența dintre cele două valori va majora valoarea veniturilor totale din exploatare;

b. în situația în care la sfârşitul perioadei entitatea are stocuri de producție fabricată mai mici decât la începutul perioadei, diferența dintre cele două valori va diminua valoarea veniturilor totale din exploatare[9].

Pentru contabilizarea curentă a veniturilor din variația stocurilor referitoare la producția fabricată, reprezentând costul efectiv de producție (uneori format din cost standard ± diferențele de preț dintre costul efectiv şi costul standard), s-a instituit contul **711 „Variația stocurilor"** care după conținutul economic este un cont de venituri din exploatare iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.

Se creditează:

- la sfârşitul perioadei (lunar) cu costul producției, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție;
- cu costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obținute, la finele perioadei, precum şi cu diferențele între costul efectiv şi prețul de înregistrare;
- cu costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obținute din producție proprie şi diferențele de preț aferente.

Se debitează:

- cu reluarea producției, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei;
- cu costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere precum şi cu diferențele de preț aferente.

Înainte de închidere soldul contului poate fi:

- creditor, în situația în care costul efectiv al producției obținute în cursul perioadei este mai mare decât costul efectiv al producției ieşite din depozit, inclusiv reluarea producției, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei;
- debitor, în situația în care costul efectiv al producției obținute în cursul perioadei este mai mic decât costul efectiv al producției ieşite din depozit, inclusiv reluarea producției, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei;

La sfârşitul perioadei contul nu prezintă sold deoarece soldul existent înainte de închidere este preluat în contul **121 „Profit sau pierdere"**.

9 Pântea, I.P. si Pop. At, (coord.), Op. cit., pag. 360.

EXEMPLU: [10]

1. O entitate prezintă următoarea situație a stocurilor de produse finite:
• stoc inițial evaluat la cost efectiv de 2.000 lei;
• produse finite fabricate (obținute) în cursul lunii evaluate la cost efectiv de 40.000 lei;
• produse finite vândute în cursul lunii preț de vânzare fără TVA 50.000 lei şi TVA 19%, cost efectiv de producție:

- varianta A: 39.400 lei;
- varianta B: 40.000 lei;
- varianta C: 40.200 lei.

1) Înregistrarea produselor finite obținute în cursul lunii:

345 **„Produse finite”**	=	**711** **„Variația stocurilor”**	**40.000**

2) Înregistrarea vânzărilor de produse finite:

4111 **„Clienți”**	=	**%**	**59.500**
		701 **„Venituri din vânzarea produselor finite”**	**50.000**
		4427 **„TVA colectată”**	**9.500**

3) Descărcarea gestiunii produselor finite vândute:
- varianta A:

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**39.400**

- varianta B:

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**40.000**

- varianta C:

711 **„Variația stocurilor”**	=	**345** **„Produse finite”**	**40.200**

În urma acestor operațiuni situația conturilor 345 „Produse finite” şi 711 „Variația stocurilor” este următoarea:

10 Pântea, I.P. si Pop. At (coord.), Op. cit., pag. 361

Varianta A:

D 345 „Produse finite" C	
Sid 2.000 (1) **40.000**	(3) **39.400**
Sfd 2.600	

D 711 „Variația stocurilor" C	
(3) **39.400**	(1) **40.000**
	Sc 600

În prezentarea situației conturilor **345 „Produse finite"** şi **711 „Variația stocurilor"** s-au utilizat următoarele notații:

- SId reprezintă soldul inițial debitor
- SFd reprezintă soldul final debitor
- Sc reprezintă soldul creditor la un moment dat (în cazul nostru soldul înainte de închidere)
- Sd reprezintă soldul debitor la un moment dat (înainte de închidere).

Analizând situația celor două conturi în această variantă putem concluziona următoarele:

a. Deoarece costul efectiv al stocurilor de produse finite este mai mare la sfârşitul lunii decât la începutul lunii cu 600 lei (2.600 lei – 2.000 lei), adică în cursul lunii s-au vândut produse finite al căror cost de producție efectiv a fost mai mic decât costul efectiv al produsele finite obținute, contul **711 „Variația stocurilor"** prezintă sold creditor înainte de închidere de 600 lei.

b. Deoarece contul **711 „Variația stocurilor"** nu poate prezenta sold la sfârşitul lunii, acest cont se închide prin formula contabilă:

711 **„Variația stocurilor"**	=	**121** **„Profit sau pierdere"**	**600**

Varianta B:

D 345 „Produse finite" C	
Sid 2.000 (1) **40.000**	(3) **40.000**
Sfd 2.000	

D 711 „Variația stocurilor" C	
(3) **40.000**	(1) **40.000**

Analizând situația celor două conturi în această variantă putem concluziona următoarele:

a. Deoarece costul efectiv al stocurilor de produse finite existente la sfârşitul lunii este egal cu cel al stocurilor de produse finite existente la începutul lunii, adică în cursul lunii s-au vândut produse finite al căror cost de producție efectiv a fost egal cu costul efectiv al produsele finite obținute, contul **711 „Variația stocurilor"** nu prezintă sold înainte de închidere.

b. Deoarece contul **711 „Variația stocurilor"** nu prezintă sold înainte de închidere rezultatul exercițiului nu este influențat de variația stocurilor.

Varianta C:

D 345 „Produse finite" C	
Sid 2.000 (1) **40.000**	(3) **40.200**
Sfd 1.800	

D 711 „Variația stocurilor" C	
(3) **40.200**	(1) **40.000**
Sd 200	

Analizând situația celor două conturi în această variantă putem concluziona următoarele:

a. Costul efectiv al stocurilor de produse finite este mai mic la sfârşitul lunii decât la începutul lunii cu 200 lei (2.000 lei – 1.800 lei), contul **711 „Variația stocurilor"** prezintă sold debitor înainte de închidere de 200 lei.

b. Deoarece contul **711 „Variația stocurilor"** nu poate prezenta sold la sfârşitul lunii, acest cont se închide prin formula contabilă:

711 **„Variația stocurilor"**	=	**121** **„Profit sau pierdere"**	200

În situația în care contul **711 „Variația stocurilor"** prezintă sold debitor înainte de închidere, închiderea contului se poate face şi prin formula contabilă „în negru":

121 **„Profit sau pierdere"**	=	**711** **„Variația stocurilor"**	**200**

7.2.3.3. Contabilitatea veniturilor din producția de imobilizări

Contabilizarea veniturilor din producția proprie de imobilizări se realizează cu ajutorul grupei **72 "Venituri din producția de imobilizări"** a cărei structură de conturi operațională este:

721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale"
722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"

Funcțiunea acestor conturi a fost pe larg prezentată pe parcursul acestei lucrări.

7.2.3.4. Contabilitatea veniturilor din subvenții de exploatare

Contabilizarea veniturilor din subvenții de exploatare se realizează cu ajutorul grupei ***74 "Venituri din subvenții de exploatare"*** a cărei structură de conturi operaționale este:

7411 "Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri"
7412 "Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile"

7413 "Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe"
7414 "Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului"
7415 "Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări şi protecție socială"
7416 "Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare"
7417 "Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri"
7418 "Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată"

EXEMPLU:
1. *Conform contractului semnat de acționarii SC Farmed SA, acționarul SC Maglificio Spa, persoană juridică cu sediul în Torino, Italia, se obligă să vireze anual în contul SC Farmed SA suma de 20.000 EUR cu titlul de subvenție de exploatare pentru realizarea producției. Cursul valutar BNR la data încasării subvenției este de 3,5600 lei/EUR.*

5124 **"Conturi la bănci în valută "**	=	**7411** **"Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri"**	**71.200**

7.2.3.5. Contabilitatea veniturilor din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

Contabilitatea veniturilor din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare se ține cu ajutorul conturilor din grupa **78 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare"** detaliate în continuare:

7812 "Venituri din provizioane"
7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"
7814 "Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"
7815 "Venituri din fondul comercial negativ"

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora sau are loc realizarea riscului ori cheltuiala devine exigibilă.
Contul 7815 "Venituri din fondul comercial negativ" se utilizează doar în situațiile financiare anuale consolidate.

7.2.3.6. Contabilitatea altor venituri din exploatare

Contabilizarea altor venituri din exploatare se realizează cu ajutorul grupei ***75 "Alte venituri din exploatare"*** a cărei structură de conturi operaționale este:
754 "Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi"

758 "Alte venituri din exploatare"
7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"
7582 "Venituri din donaţii şi subvenţii primite"
7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"
7584 "Venituri din subvenţii pentru investiţii"
7588 "Alte venituri din exploatare"

EXEMPLU:
1. În urma hotărârii judecătoreşti entitatea înregistrează reactivarea unui debit faţă de un terţ în sumă de 30.000 lei, pe care îl şi încasează ulterior prin bancă. Aferent acestui debit a fost constituit anterior un provizion la valoarea de 30.000 lei.

Reactivarea debitului faţă de terţ:

461 „Debitori diverşi"	**=**	**754 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi"**	**30.000**

Încasarea debitorului:

5121 „Conturi la bănci în lei"	**=**	**461 „Debitori diverşi"**	**30.000**

Anularea provizionului pentru deprecierea creanţelor:

496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi"	**=**	**7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"**	**30.000**

Scoaterea din evidenţele extracontabile a creanţei:

C	**8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"**	**30.000**

7.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare

7.3.1. Prezentare generală a cheltuielilor şi veniturilor financiare

Sunt considerate cheltuieli financiare acele elemente de cheltuieli care sunt legate direct de activitatea financiară a entității şi care se referă la pierderi din creanțe legate de participații, investiții financiare cedate, diferențele nefavorabile de curs valutar, dobânzile privind exercițiul financiar în curs, sconturile acordate clienților, pierderi din creanțe de natura financiară şi altele precum şi amortizările şi ajustările pentru depreciere.

Contabilizarea cheltuielilor financiare se realizează cu ajutorul grupei **66 "Cheltuieli financiare"**. Toate conturile operaționale de cheltuieli financiare sunt asimilate conturilor cu funcție de activ, debitându-se cu cheltuielile ocazionate. La sfârşitul fiecărei luni soldul acestor conturi se transferă asupra contului **121 „Profit sau pierdere".**

Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

În categoria veniturilor financiare se cuprind acele elemente de venituri care sunt strict legate de activitatea financiară a entității şi se referă la venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare, alte venituri financiare precum şi ajustări pentru pierdere de valoare.

Contabilizarea veniturilor financiare se realizează cu ajutorul **grupei 76 "Venituri financiare"**. Conturile operaționale de venituri financiare sunt asimilate conturilor cu funcție de pasiv, creditându-se, în cursul perioadei, cu veniturile realizate. La sfârşitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului **121 „Profit sau pierdere".**

Conturile sintetice de venituri se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

7.3.2. Corelația venituri – cheltuieli – rezultat financiar

În general, veniturile financiare sunt corelate cu cheltuielile financiare, în sensul că elementelor de venituri financiare le corespund elemente de cheltuieli financiare.

Veniturile financiare corelate cu cheltuielile financiare sunt:

- Venituri din investiții financiare cedate şi respectiv cheltuieli din investiții financiare cedate,
- Venituri din diferențe de curs valutar şi respectiv cheltuieli din diferențe de curs valutar,
- Venituri din dobânzi şi respectiv cheltuieli privind dobânzile,
- Venituri din sconturi obținute şi respectiv cheltuieli privind sconturile acordate,
- Alte venituri financiare şi respectiv alte cheltuieli financiare.

Alături de elementele de venituri şi cheltuieli financiare corelate între ele există şi elemente de venituri şi cheltuieli "asimetrice" ce sunt prezentate pe larg în continuare.

7.3.3. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare "asimetrice"

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor asimetrice se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

663 "Pierderi din creanțe legate de participații"
761 "Venituri din imobilizări financiare"
7611 "Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate"
7613 "Venituri din interese de participare"
762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt"
763 "Venituri din creanțe imobilizate"

Cheltuielile asimetrice sunt reprezentate de pierderile din creanțe legate de participații, pierderi ce pot apare în situația în care ajutoarele financiare acordate entității la care se dețin participații nu mai pot fi recuperate din varii considerente, cum ar fi cel al insolvenței etc.

Asimetria acestei cheltuieli nu este este generată de lipsa unui venit simbolizat "în oglindă" în raport cu ea: în mod cert, un atare profit din creanțele legate de participații poate fi înregistrat de entitate sub forma dobânzilor de încasat sau încasate, ce vor fi înregistrate în contul **763 "Venituri din creanțe imobilizate"**, ci de faptul că cele două conturi au substanță diferită, contul de cheltuieli reflectând o pierdere din creanțe iar cel de venituri reflectând dobânzi.

Veniturile din imobilizări financiare sunt reprezentate de dividendele de încasat/încasate aferente titlurilor imobilizate, valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entității la care se dețin participații, prin încorporarea profitului precum şi partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul curent de entitatea asociată, cu ocazia consolidării prin punere în echivalență a participației deținute de investitor în entitatea asociată.

În categoria veniturile din investiții financiare pe termen scurt se înregistrează dividendele de încasat/încasate aferente investițiilor financiare pe termen scurt.

Asimetria veniturilor din imobilizări financiare şi a veniturilor din investiții financiare pe termen scurt derivă din faptul că acestea nu au un element echivalent de cheltuială.

EXEMPLE:

1. *Se încasează dividende de la societatea fiică în valoare de 533 lei prin bancă.*

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**=**	**7611** **"Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	**533**

2. *Se încasează prin bancă dividende în valoare de 112 lei de la o entitate la care s-au deținut investiții financiare pe termen scurt.*

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	**=**	**762** **"Venituri din investiții financiare pe termen scurt"**	**112**

3. *Se înregistrează pierderi în valoare de 2.843 lei ca urmare a imposibilității recuperării unui împrumut pe 2 ani acordat unei entități la care se dețin participații.*

663 **"Pierderi din creanțe legate de participații"**	**=**	**2675** **"Împrumuturi acordate pe termen lung"**	**2.843**

7.3.4. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din investiții financiare cedate

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din investiții financiare cedate se ține cu ajutorul următoarelor conturi:

664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"
6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"
6642 "Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"
764 "Venituri din investiții financiare cedate"
7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate"
7642 "Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"

Investițiile financiare cedate se contabilizează distinct, în funcție de perioada pentru care ele au fost deținute. Din acest punct de vedere este prezentă simetria între conturile **6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"** şi **7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate"** la nivelul investițiilor financiare pe termen lung precum şi între conturile **6642 "Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"** şi **7642 "Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"** la nivelul investițiilor financiare pe termen scurt.

În debitul contului **6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"** se înregistrează valoarea imobilizărilor financiare şi a acțiunilor proprii deținute pe termen lung, scoase din activ.

În creditul contului **7641 "Venituri din imobilizări financiare cedate"** se înregistrează prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate precum şi diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale şi necorporale care au făcut obiectul participației, cu ocazia cedării participației respective.

În debitul contului **6642 "Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"** se înregistrează diferențele nefavorabile dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt şi a acțiunilor proprii deținute pe termen scurt şi prețul lor de cesiune.

În creditul contului **7642 "Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"** se înregistrează câştigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt şi a acțiunilor proprii pe termen scurt, la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă.

EXEMPLU:

1. *SC Carkit SA vinde participațiile deținute la o entitate afiliată reprezentate de 2.000 acțiuni evaluate la preț de achiziție de 1,45 lei/acțiune. Acțiunile sunt vîndute la 1,78 lei/bucată.*

Vânzarea acțiunilor

461 **„Debitori diverşi"**	=	**7641** **"Venituri din imobilizări financiare cedate"**	**3.560**

Scoaterea din evidență a titlurilor vîndute

6641 **"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"**	=	**261** **"Acțiuni deținute la entitatile afiliate"**	**2.900**

2. SC Tipar SA a răscumpărat 1.000 acțiuni proprii la prețul de 1,4 lei/bucată în scopuri speculative. Ulterior entitatea vinde 900 acțiuni la 1,6 lei/bucată iar 100 acțiuni la 1,3 lei/bucată. Tranzacțiile au fost efectuate prin bancă.

Vânzarea a 900 de acțiuni la prețul de 1,6 lei/bucată:

5121	=	**%**	**1.440**
„Conturi la bănci în lei”		**1091**	
		“Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”	**1.260**
		7642	**180**
		“Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate”	

Vânzarea a 100 de acțiuni la prețul de 1,3 lei/bucată:

%	=	**1091**	**140**
5121		**“Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”**	**130**
„Conturi la bănci în lei”			
6642			**10**
“Pierderi din investiții pe termen scurt cedate”			

7.3.5. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din diferențe de curs valutar

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din diferențe de curs valutar se ține cu ajutorul conturilor:

665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
765 “Venituri din diferențe de curs valutar”

Modul de funcționare al acestor conturi a fost exemplificat pe parcursul lucrării.

7.3.6. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind dobânzile

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind dobânzile se ține cu ajutorul conturilor:

666 “Cheltuieli privind dobânzile”
766 “Venituri din dobânzi”

În contul **666 “Cheltuieli privind dobânzile”** se înregistrează valoarea dobânzilor datorate aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, ratelor de leasing financiar, împrumuturilor încasate de la entități afiliate şi entități legate prin interese de participare, dobânzile cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității, dobânzile repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile de cumpărare cu plata în rate, dobânzile plătite aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente.
Cu ajutorul contului **766 “Venituri din dobânzi”** se ține evidența dobânzilor aferente creanțelor imobilizate, împrumuturilor acordate entităților afiliate şi entităților legate prin interese de participare, dobânzilor aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi, dobânzile primite sau de primit aferente disponibilităților aflate în conturi

curente, dobânda cuvenită pentru ratele de leasing financiar la locator precum şi dobânda aferentă operațiunilor de vânzare cu plata în rate.

EXEMPLU:

1. SC Alta SRL a investit pe termen scurt în obligațiuni emise de SC Maris SA.La sfârşitul exercițiului financiar SC Alta SRL înregistrează în contabilitate dreptul de creanță privind dobânzile de încasat pentru obligațiunile deținute în valoare de 2.786 lei.

5088 **"Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament"**	=	**766** **"Venituri din dobânzi"**	**2.786**

7.3.7. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind sconturile

Reducerile financiare pot îmbrăca forma cheltuielilor cu sconturile primite sau a veniturilor din sconturi acordate. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind sconturile se realizează cu ajutorul conturilor

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

767 "Venituri din sconturi obținute"

EXEMPLU:

1. SC Maverick SRL are de încasat creanțe de la SC Endorse SRL în valoare de 5.000 lei scadente la 15 mai N. Conform clauzelor contractuale, SC Endorse SRL va beneficia de o reducere financiară de 5% din valoarea totală de plată dacă va achita integral facturile emise de SC Maverick SRL în favoarea sa până la 31 martie 2007. SC Endorse SRL achită prin bancă la data de 26 martie 2007 toate datoriile față de SC Maverick SRL, beneficiind de reducerea de 5%, adică 250 lei.

Înregistrarea reducerii financiare acordate şi a creanței încasate la SC Maverick SRL

%	=	**4111 "Clienți "**	**5.000**
667 **„Cheltuieli privind sconturile acordate"**			**250**
5121 **„Conturi la bănci în lei"**			**4.750**

Înregistrarea reducerii financiare primite şi achitarea datoriei de către SC Endorse SRL

401	=	**%**	**5.000**
"Furnizori"		**5121**	**4.750**
		„Conturi la bănci în lei"	
		766	**250**
		„Venituri din sconturi obținute "	

7.3.8. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor privind pierderea de valoare a activelor

În categoria cheltuielilor financiare se include şi contul sintetic de gradul I neoperațional **686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere"**, ce se detaliază pe următoarele conturi operaționale:

6863 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

6864 "Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"

6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"

Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierdere de valoare se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă. Reflectarea în contabilitate a veniturilor în cauză se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I neoperațional **786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare"** ce se detaliază pe următoarele conturilor sintetice de gradul II:

7863 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

7864 "Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante".

Funcțiunea acestor conturi a fost prezentată detaliat pe parcursul lucrării.

7.3.9. Contabilitatea altor cheltuieli şi venituri financiare

În categoria altor cheltuieli şi venituri financiare se cuprind acele elemente financiare care nu se pot înregistra în conturile corespunzătoare din grupele **66 "Cheltuieli financiare"** şi **76 "Venituri financiare".**

Contabilitatea altor cheltuieli şi venituri financiare se ține cu ajutorul conturilor:

668 "Alte cheltuieli financiare"

768 "Alte venituri financiare"

Funcțiunea acestor conturi a fost prezentată detaliat pe parcursul lucrării.

7.4. Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor extraordinare

Pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacție se delimitează clar de activitățile curente ale entității, se are în vedere, mai degrabă, natura elementului sau a tranzacției aferente activității desfăşurate în mod curent de entitate decât frecvența cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, un eveniment sau o tranzacție poate fi extraordinară pentru o entitate, dar nu şi pentru o alta, datorită diferențelor dintre activitățile curente ale acestora.

Exemple de evenimente sau tranzacții ce dau naştere, în general, la elemente extraordinare în cazul majorității entităților sunt exproprierea activelor, un cutremur sau un alt dezastru natural.

Contabilitatea cheltuielilor extraordinare se realizează cu ajutorul grupei contului sintetic de gradul I operațional **671 "Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare"**,

Veniturile extraordinare se concretizează în subvenții primite pentru eliminarea efectelor calamităților, pentru reamplasarea activităților productive în zone defavorizate sau pentru descongestionarea zonelor urbane aglomerate dar şi din despăgubirile care însoțesc exproprierea unor active pentru cauză de utilitate publică. În categoria veniturilor extraordinare pot fi cuprinse spre exemplu, daunele pretense de deținătorii de polițe în urma producerii unei calamitați[11].

Contabilitatea veniturilor extraordinare se realizează cu ajutorul contului *771 "Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare"*.

EXEMPLE:

1. *Ca urmare a construcției autostrăzii Borş-Braşov o porțiune din terenul societății SC Almartrans SA a fost expropriat, fapt pentru care entitatea urmează să primească de la stat o despăgubire de 800.000 lei.*

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**771** **"Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare"**	**800.000**

2. *SC OntarioGroup SA a pierdut ca urmare a inundațiilor o clădire a cărei valoare de intrare în patrimoniu era de 500.000 lei iar amortizarea aferentă era de 130.000 lei. Cladirea era asigurată pentru valoarea de 330.000 lei.*

Înregistrarea cheltuielilor extraordinare aferente clădirii distruse de calamitatea naturală:

11 Pântea, I.P. şi Pop. At - *Contabilitatea financiară a întreprinderii* - Ed. Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 358

%	=	212	500.000
2812		**"Construcții"**	**130.000**
"Amortizarea construcțiilor"			
671			**370.000**
"Cheltuieli privind calamitatile şi alte evenimente extraordinare"			

Înregistrarea sumei încasată drept despăgubiri de la societatea de asigurare

5121	=	771	330.000
„Conturi la bănci în lei"		**"Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare"**	

7.5. Contabilitatea cheltuielilor aferente rezultatelor impozabile

Conform art. 19 din Legea Contabilității nr. 82/1991, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exercițiului financiar iar închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârşitul exercițiului financiar.
Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere.

Toate cheltuielile sunt încorporate în rezultat, ceea ce din punct de vedere al contabilității înseamnă închiderea tuturor conturilor de cheltuieli, prin preluarea **soldului lor** (în marea majoritate a cazurilor debitor) în debitul contului 121 „Profit sau pierdere", formula contabilă fiind:

121 **„Profit sau pierdere"**	=	**6xx** **„Conturi de cheltuieli"**	**x**

În situația în care la sfârşitul unui exercițiu financiar un cont de cheltuieli prezintă înainte de închidere sold creditor, închiderea contului respectiv se face prin aceeaşi formulă contabilă dar cu sume în roşu:

121 **„Profit sau pierdere"**	=	**6xx** **„Conturi de cheltuieli"**	**x**

Determinarea rezultatului contabil precum şi **impozitarea profitului** implică lucrări contabile specifice, şi anume:
1. contabilizarea cheltuielilor angajate în cursul perioadei şi a veniturilor generate;
2. calculul şi contabilizarea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;
3. calculul şi contabilizarea ajustărilor şi a provizioanelor, după caz;
4. contabilizarea cheltuielilor de plată, respectiv a cheltuielilor pentru care nu s-au întocmit documentele de angajare şi plată sau a căror perioadă de decontare este mai mare de o lună. În această categorie se includ spre exemplu cheltuielile privind indemnizațiile de concediu.

Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit şi alte impozite se realizează cu ajutorul grupei **69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"**, a cărei structură de conturi operaționale este următoarea:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"
698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"

EXEMPLE:

1. *Se înregistrează în contabilitate obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de 542 lei.*

691 **"Cheltuieli cu impozitul pe profit"**	**=**	**4411** **„Impozitul pe profit"**	**542**

2. *Se înregistrează în contabilitate obligația de plată a impozitului pe venit în sumă de 480 lei.*

698 **"Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"**	**=**	**4418** **„Impozitul pe venit"**	**480**

7.6. Aplicații practice

7.6.1. Aplicații practice rezolvate

Aplicația nr. 1

S.C. Mara S.A. (înregistrată fiscal în scop de TVA) care ține evidența stocurilor la cost standard şi utilizează metoda inventarului permanent prezintă un stoc inițial de materiale auxiliare de 200 kg, evaluate la costul standard de 2 lei/kg precum şi diferențe de preț aferente stocului inițial de 20 lei. În cursul lunii entitatea cumpără 500 kg cu prețul de facturare de 2,1 lei/kg plus 19%, TVA decontarea efectuându-se prin virament bancar. Tot în cursul aceleiaşi luni se consumă 400 kg de materiale auxiliare. La sfârşitul lunii, cu ocazia inventarierii se constată un minus de materiale auxiliare de 50 kg, care se impută gestionarului la valoarea de 120 lei, plus 19% TVA. Suma imputată se încasează de la gestionar în numerar.

Achiziție materiale auxiliare

%	=	401	1.249,5
3021 "Materiale auxiliare"		"Furnizori"	1.000,0
308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"			50,0
4426 "TVA deductibilă"			199,5

Plată furnizor prin bancă

401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	1.249,5

Consum materiale auxiliare şi înregistrarea diferențelor de preț (K=0.05)

6021 "Cheltuieli cu materialele auxiliare"	=	%	850
		3021 "Materiale auxiliare"	800
		308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"	50

Înregistrarea minusului de materiale

6021 **"Cheltuieli cu materialele auxiliare"**	=	**%** **3021** **"Materiale auxiliare"** **308** **"Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**	**105** **100** **5**

e. Imputare lipsa gestionar

4282 **Alte creanţe în legătură cu personalul"**	=	**%** **7581** **"Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"** **4427** **"TVA colectată"**	**142,8** **120,0** **22,8**

f. Încasare în numerar

5311 **"Casa în lei"**	=	**4282** **"Alte creanţe în legătură cu personalul"**	**142,8**

Aplicaţia nr. 2

O entitate deţine (în scopuri speculative) 1.000 de acţiuni, având costul de achiziţie de 4 lei/bucată. La sfârşitul anului 200N cursul acţiunilor este de 3,5 lei/bucată. În perioada următoare se vând în numerar 300 de acţiuni cu preţul de 3,8 lei/bucată. La sfârşitul anului 200N+1 cursul acţiunilor este de 5 lei/bucată.

Constituirea ajustării pentru pierderea de valoare a acţiunilor la sfârsitul exerciţiului (4 – 3,5) x 1.000

6864 **"Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"**	=	**598** **"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate"**	**500**

Vânzarea în numerar a 300 de acţiuni:

% **5311** **"Casa în lei"** **6642** **"Pierderi din investiţii pe termen scurt cedate"**	=	**5081** **"Alte titluri de plasament"**	**1.200** **1.140** **60**

Anularea unei părți din ajustarea aferentă acțiunilor vândute

598 **"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate"**	=	**7864** **"Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"**	**150**

Anularea ajustării la sfârşitul exercițiului financiar

598 **"Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate"**	=	**7864** **"Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"**	**350**

Aplicația nr. 3

O entitate achiziționează în scopuri speculative un pachet de 1.000 actiuni emise de o filială a sa la costul de achiziție de 4,3 lei/acțiune, pe care le achită ulterior prin bancă. Ulterior sunt vândute 400 acțiuni la prețul de 5 lei/acțiune şi 300 acțiuni la prețul de 4 lei/acțiune, încasarea efectuându-se prin bancă.

Achiziție acțiuni la sociatăți afiliate:

501 **"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	=	**5091** **"Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"**	**4.300**

Achitarea contravalorii acțiunilor

5091 **"Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate"**	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**4.300**

Vânzarea acțiunii deținute la societățile afiliate

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**%**	**2.000**
		501 **"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	**1.720**
		7642 **"Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"**	**280**

Vânzarea acțiunii deținute la societățile afiliate

%	=	501	1.290
5121 "Conturi la bănci în lei"		**"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"**	**1.200**
6642 "Pierderi din investiții pe termen scurt cedate"			**90**

Aplicația nr. 4

O entitate achiziționează în scop speculativ 2.000 acțiuni la cursul de 3 lei/acțiune. Comisionul datorat societății de intermediere de 1% se achită de asemenea prin virament bancar. Ulterior sunt vândute 1.000 acțiuni la prețul de 4 lei/acțiune şi 800 acțiuni la prețul de 2,5 lei/acțiune, încasarea efectuându-se prin bancă.

Achiziție acțiuni

5081 "Alte titluri de plasament"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	6.000

Achitare comision intermediere

622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	60

Vânzare acțiuni

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	%	4.000
		5081 "Alte titluri de plasament"	**3.000**
		7642 "Câştiguri din investiții pe termen scurt cedate"	**1.000**

Vânzare acțiuni:

%	=	5081	1.290
5121 "Conturi la bănci în lei"		**"Alte titluri de plasament"**	**1.200**
6642 "Pierderi din investiții pe termen scurt cedate"			**90**

Aplicația nr. 5

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operații aferente cheltuielilor şi veniturilor efectuate de o entitate în luna martie 200N:

- Consum de materii prime în sumă de 200 lei;
- Consum de materiale auxiliare în sumă de 50 lei;
- Achiziționarea de imprimate în valoare de 20 lei, TVA 19%;
- Înregistrarea facturii privind energia consumată în valoare de 40 lei, TVA 19%;
- Livrare de produse finite în valoare de 500 lei, TVA 19%;
- Livrare de semifabricate în valoare de 150 lei, TVA 19%;
- Livrare de produse reziduale în valoare de 10 lei, TVA 19%;
- Facturarea proiectelor de cercetare în sumă de 80 lei, TVA 19%;
- Închiderea conturilor de cheltuieli;
- Închiderea conturilor de venituri;
- Calcularea şi înregistrarea impozitului pe profit având în vedere că nu există venituri deductibile fiscal sau cheltuieli nedudictibile fiscale;
- Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit.

Consum de materii prime în sumă de 200 lei

601 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**301** **"Materii prime"**	**200**

Consum de materiale auxiliare în sumă de 50 lei:

6021 **"Cheltuieli cu materialele auxiliare"**	=	**3021** **"Materiale auxiliare"**	**50**

Achiziționarea de imprimate 20 lei, TVA 19%

%	=	**401**	**23,80**
604 **"Cheltuieli privind materialele nestocate"**		**"Furnizori"**	**20,0**
4426 **"TVA deductibilă"**			**3,80**

Înregistrarea facturii privind energia consumată 40 lei, TVA 19%

%	=	**401**	**47,60**
605 **"Cheltuieli privind energia şi apa"**		**"Furnizori"**	**40,0**
4426 **"TVA deductibilă"**			**7,60**

Livrare de produse finite în valoare de 500 lei, TVA 19%

4111	**=**	**%**	**595**
"Clienţi"		**701**	**500**
		"Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	**95**
		"TVA colectată"	

Livrare de semifabricate în valoare de 150 lei, TVA 19%:

4111	**=**	**%**	**178,50**
"Clienţi"		**702**	**150,0**
		"Venituri din vânzarea semifabricatelor"	
		4427	**28,50**
		"TVA colectată"	

Livrare de produse reziduale în valoare de 10 lei, TVA 19%:

4111	**=**	**%**	**11,90**
"Clienţi"		**703**	**10,0**
		"Venituri din vânzarea produselor reziduale"	
		4427	**1,90**
		"TVA colectată"	

Facturarea proiectelor de cercetare în sumă de 80 lei, TVA 19%:

4111	**=**	**%**	**95,20**
"Clienţi"		**705**	**80,00**
		"Venituri din studii şi cercetări"	**15,20**
		4427	
		"TVA colectată"	

Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	=	**%**	**310**
"Profit sau pierdere"		**601**	**200**
		"Cheltuieli cu materiile prime"	
		6021	**50**
		"Cheltuieli cu materialele auxiliare"	
		604	**20**
		"Cheltuieli privind materialele nestocate"	
		605	**40**
		"Cheltuieli privind energia şi apa"	

Închiderea conturilor de venituri:

%	=	**121**	**740**
701		**"Profit sau pierdere"**	**500**
"Venituri din vânzarea produselor finite"			
702			**150**
"Venituri din vânzarea semifabricatelor"			
703			**10**
"Venituri din vânzarea produselor reziduale"			
705			**80**
"Venituri din studii şi cercetări"			

Calcularea şi înregistrarea impozitului pe profit (740 – 310) x 16% = 68,80 lei:

691	=	**4411**	**68,80**
"Cheltuieli cu impozitul pe profit"		**"Impozitul pe profit"**	

Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

121	=	**691**	**68,80**
"Profit sau pierdere"		**"Cheltuieli cu impozitul pe profit"**	

7.6.2. Aplicații practice de rezolvat

Aplicația nr. 1

S.C. Aramis S.R.L. (înregistrată fiscal în scop de TVA), care ține evidența mărfurilor la cost de achiziție cumpără la 15.04.200N mărfuri la prețul de 40.000 lei, TVA 19%. Datoria față de furnizor se achită la 25.04.200N prin bancă. SC. Aramis S.R.L. livrează la 01.06.N unui detailist (care practică un adaos comercial de 25%) jumătate din mărfuri (achiziționate la 15.04. 200N) cu plata în patru rate lunare la prețul de 25.000 lei, TVA 19%. Dobânda lunară e de 1%. Decontările se efectuează prin bancă la sfârşitul fiecărei luni. Să se efectueze înregistrările aferente atât în contabilitatea S.C. Aramis S.R.L. cât si în contabilitatea clientului acestuia.

Aplicația nr. 2

Să se înregistreze următoarele operații atât în contabilitatea furnizorului, cât şi în contabilitatea clientului:
- Facturarea unor lucrări de reparații: 100 lei, TVA 19%;
- Facturarea unui proiect de cercetare: 2.500 lei, TVA 19%;
- Facturarea unui comision de intermediere: 280 lei, TVA 19%;
- Facturarea unui transport de bunuri: 300 lei, TVA 19%;
- Valoarea facturii privind cazarea unui angajat aflat în delegație, 80 lei, TVA 9%;
- Sconturi acordate de către furnizor: 25 lei;
- Donație în numerar: 700 lei;
- Despăgubiri decontate prin bancă: 138 lei;

Aplicația nr. 3

La începutul lunii stocul de produse finite este de 500 lei. În cursul lunii se obțin produse finite evaluate la cost efectiv de 1.000 lei. Se vând, apoi, produse finite la prețul de vânzare de 2.000 lei, TVA 19%, cu încasare ulterioară prin bancă. Să se înregistreze în contabilitate operațiile de mai sus şi să se închidă conturile de venituri în următoarele situații:
a) prețul de înregistrare al produselor vândute este de 800 lei;
b) prețul de înregistrare al produselor vândute este de 1.300 lei.

Aplicația nr. 4

Din evidența contabilă a unei entități se extrag următoarele date existente la sfârşitul exercițiului financiar 200N înainte de închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli: capital social 30.000 lei; rezerve legale 2.000 lei; profit (Sic ct. 121 la 01.12.200N) 17.000 lei; venituri din vânzarea marfurilor (Rc ct. 707) 4.000 lei; venituri din lucrări executate (Rc ct.704) 2.500 lei; cheltuieli privind mărfurile: 2.000 lei; cheltuieli cu

salariile (Rd ct. 641) 1.500 lei. Din raţiuni de simplificare considerăm că nu s-a înregistrat impozit pe profit în cursul exercițiului financiar 200N.
Entitatea înregistrează închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli, calculează rezervele legale [ce trebuie repartizate din profitul brut (corectat) conform legii], determină şi înregistrează impozitul pe profit aferent întregului exercițiu financiar 200N (închizând totodată acest cont) după care înregistrează la sfârsitul lui 200N repartizarea profitului pe următoarele destinații: rezerve legale şi rezerve statutare în suma de 3.000 lei.

La începutul exercițiului financiar 200N+1 se înregistrează închiderea conturilor **121 "Profit sau pierdere"** şi **129 "Rezultatul exercițiului"**.

Referințe bibliografice

1. Pântea I.P., Managementul contabilității românești, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag. 250

2. Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 358-371

3. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 261-264

4. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 1481

5. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

8

Contabilitatea extrabilanțieră

După studiul acestui capitol veți fi capabili să:

- înțelegeți noțiunea, necesitatea şi oportunitatea elementelor extrabilanțiere (denumite şi extrapartimoniale);
- distingeți diversele categorii de elemente extrapartimoniale;
- identificați conturile utilizate, precum şi regulile de funcționare a lor;
- aplicați şi în același timp să vă testați cunoştințele prin intermediul unor exemple simple (însă reprezentative pentru practica firmelor) de operații economice, filiera de analiză şi înregistrări.

8.1. Necesitatea şi oportunitatea unor contabilizări extrabilanțiere

Aşa cum s-a văzut în capitolele precedente, resursele unei întreprinderi, din punct de vedere contabil, sunt recunoscute în structura situațiilor financiare sub forma activelor, datoriilor sau capitalurilor proprii. Se pune întrebarea dacă *toate* aceste resurse sunt recunoscute, şi, deci apar în bilanțul contabil.

Reamintim, conform definiției date de Cadrul conceptual al IASB **activul** este „o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere", iar **datoria** este „o obligație actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse ce încorporează beneficiile viitoare."[1]

Revenind la întrebare, răspunsul este negativ: există asemenea resurse „latente" care nu pot fi recunoscute, deoarece nu satisfac condițiile impuse de definițiile de mai sus, dar de existența cărora întreprinderea trebuie să ia cunoştință. Acestea sunt denumite active, respectiv datorii contingente sau elemente extrapatrimoniale.

Un **activ contingent** „este un *activ potențial* care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului şi a căror existență va fi confirmată numai prin apariția

1 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005, Secțiunea 1, paragraful 21(2) şi Secțiunea 7, paragraful 176(3-4).

sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității."[2]

Un exemplu în acest sens este un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (o despăgubire).

În mod similar, o **datorie contingentă** „este (a) o *obligație potențială*, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului şi a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau (b) o *obligație curentă* apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece nu este sigur că vor fi necesare ieşiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil."[3]

Toate aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. *Notele explicative* prezintă natura şi scopul comercial ale angajamentelor entității, care nu sunt incluse în bilanț, şi impactul financiar al acelor angajamente asupra entității, atunci când riscurile sau beneficiile provenind din asemenea angajamente sunt semnificative şi în măsura în care prezentarea unor asemenea riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității.[4]

De asemenea, se prezintă informații referitoare la alte obligații financiare viitoare pentru care nu s-au constituit provizioane, dar care sunt relevante pentru a aprecia situația economică a entității. Pentru orice garanție semnificativă care a fost constituită trebuie făcută o prezentare detaliată. Valoarea totală a oricăror angajamente financiare, în cazul în care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în bilanț, trebuie sa fie prezentate în mod clar în notele explicative, în măsura în care aceste informații sunt utile pentru evaluarea poziției financiare a entității.[5]

Elementele extrapatrimoniale sunt categorizate după cum urmează:

- ***Angajamente acordate***

Angajamentele acordate de către întreprindere terților sunt girurile, cauțiunile, garanțiile şi alte angajamente născute în urma relațiilor între parteneri, care reprezintă eventuale creanțe ale întreprinderii față de terți, în cazul în care ea va fi obligată să achite în locul acestora suma ce constituie obiectul angajamentului.

- ***Angajamente primite***

Angajamentele primite de către întreprindere din partea terților sunt giruri, cauțiuni, garanții şi alte angajamente născute în urma relațiilor între parteneri, care reprezintă eventuale datorii ale întreprinderii față de terți, în cazul în care aceştia vor fi obligați să achite în locul acesteia suma ce constituie obiectul angajamentului.

2 Idem, Cap. II, Secțiunea 7, paragraful 176(3)
3 Idem, Cap. II, Secțiunea 7, paragraful 176(4)
4 Idem, Cap. II, Secțiunea 8, paragraful 231(2)
5 Idem, Cap. II, Secțiunea 8, paragraful 245

- **Alte elemente în afara bilanțului sunt:**

    - imobilizări corporale luate în chirie;
    - valori materiale primite spre prelucrare sau reparare;
    - valori materiale primite în păstrare sau custodie;
    - debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare;
    - debitori din amenzi şi penalități;
    - redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate;
    - efecte scontate neajunse la scadență;
    - stocuri de natura obiectelor de inventar;
    - alte valori în afara bilanțului.

Organizarea conturilor şi contabilizarea fluxurilor acestor elemente extrapatrimoniale, denumite şi operațiuni în afara bilanțului, se relizează după structura prezentată mai sus.

Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 8 „Conturi în afara bilanțului"** din planul general de conturi. Conturile din această clasă de conturi se numesc şi *conturi extrapatrimoniale* sau *conturi de ordine şi evidență* şi ele se grupează în:

- conturi în afara bilanțului – **grupa 80 „Conturi în afara bilanțului"**
- conturi de bilanț – **grupa 89 „Bilanț"**

Grupa 80 „Conturi în afara bilanțului" conține conturi cu ajutorul cărora se ține evidența angajamentelor acordate, angajamentelor primite, amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe, dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte respectiv alte elemente extrapatrimoniale:

801 „Angajamente acordate"
802 „Angajamente primite"
803 „Alte conturi în afara bilanțului"
804 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"
805 „Dobânzi aferente contractelor de leasing şi a altor contracte, neajunse la scadență"

Conturile din grupa 80 enumerate mai sus funcționează în partidă simplă fără folosirea de conturi corespondnte, ele dezvoltându-se, după caz, în conturi sintetice de gradul II.

Grupa 89 „Conturi de bilanț" conține conturi pentru închiderea conturilor bilanțiere de la sfârşitul perioadei exercițiului financiar şi dechiderea acestora de la începutul exercițiului financiar următor.

8.2. Contabilizarea extrabilanțieră a angajamentelor acordate

Sunt considerate angajamente acordate de către o unitate econmică girurile, cauțiunile, garanțiile şi alte angajamente care reflectă eventuale creanțe ale unității asupra terților în cazul în care ea va fi determinată să plătească în locul terților suma ce constituie obiectul angajamentului.

Contabilitatea sintetică se realizează cu ajutorul contului 801 „Angajamente acordate".

Contul se utilizează pentru evidența girurilor, cauțiunilor, garanțiilor şi a altor angajamente acordate de către întreprindere. Contul reflectă creanța eventuală a întreprinderii asupra terților în cazul în care ea va fi obligată să plătească în locul terților suma care constituie obiectul angajamentului.

Se organizează pe feluri de angajamente acordate (giruri, garanții, alte angajamente) şi se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II:

8011 „Giruri şi garanții acordate"
8018 „Alte angajamente acordate"

Contul:

- ***se debitează*** cu valoarea angajamentelor acordate în momentul acordării lor de către întreprindere;
- ***se creditează*** cu valoarea angajamentelor în momentul încetării lor;
- ***soldul contului*** reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către întreprindere, existente la un moment dat;

Operații contabile privind angajamentele acordate

EXEMPLU
Întreprinderea X achiziționează combustibil, conform facturii, de la întreprinderea Y, în valoare de 15.000 RON. Clientul emite un bilet la ordin în favoarea furnizorului. Biletul la ordin este girat către întreprinderea Z, care se angajează să achite contravaloarea combustibilului întreprinderii Y în cazul în care clientul nu-şi achită datoria.

În contabilitatea întreprinderii Z se înregistrează următoarele:

• înregistrarea angajamentului de a achita suma la scadență (evidențiem o creanță *potențială* asupra X)

Debit 8011 „Giruri şi garanții acordate" **Analitic: Întreprinderea X**	**15.000**

• încetarea angajamentului acordat ca urmarea achitării contravalorii combustibilului de către întreprinderea X

Credit 8011 „Giruri şi garanții acordate" **Analitic: Întreprinderea X**	**15.000**

În cazul în care întreprinderea X nu achită la scadență contravaloarea biletului la ordin, atunci în contabilitatea întreprinderii Z se înregistrează următoarele:

• plata de către Y a sumei pentru care s-a angajat, datorită neachitării de către X a contravalorii combustibilului (evidențiem o creanță *reală* asupra X)

461 **„Debitori diverşi"** **Analitic: Întreprinderea X**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**15.000**

• încasarea ulterioară a sumei de la întreprinderea X

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**461** **„Debitori diverşi"** **Analitic: Întreprinderea X**	**15.000**

• încetarea angajamentului acordat

Credit 8011 „Giruri şi garanții acordate" **Analitic: Întreprinderea X**	**15.000**

EXEMPLU

Întreprinderea X pune la dispoziția băncii în numele beneficiarului de credite (persoana fizică A) suma de 200 RON drept cauțiune pentru a garanta restituirea creditului. Creditul se restituie la termen.

În contabilitatea întreprinderii X se înregistrează următoarele:

• garantarea plății creditului

Debit 8018 „Alte angajamente acordate" **Analitic: Persoana fizică A**	**200**

• depunerea sumei drept cauțiune (pe termen scurt) la bancă

5081 **„Alte titluri de plasament"** **Analitic: Persoana fizică A**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**200**

• restituirea sumei de către bancă

5121 **„Conturi la bănci în lei"**	=	**5081** **„Alte titluri de plasament"** **Analitic: Persoana fizică A**	**200**

• încetarea garanției acordate, după restituirea creditului la termen

Credit 8018 „Alte angajamente acordate" **Analitic: Persoana fizică A**	**200**

8.3. Contabilizarea extrabilanțieră a angajamentelor primite

Angajamentele primite de o unitate economica sunt reprezentate de girurile, garanțiile şi alte angajamente primite ce reflectă eventualele creanțe ale terților asupra unității, respectiv datorii ale unității față de aceşti parteneri, în cazul în care ei vor fi determinați să plătească, în locul unității, suma ce constituie obiectul angajamentului.

Contabilitatea sintetică se realizează cu ajutorul contului **802 „Angajamente primite".**

Se organizează pe feluri de angajamente primite (giruri, garanții, alte angajamente) şi se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II astfel:

8021 „Giruri şi garanții primite"
8028 „Alte angajamente primite"

Contul:

- ***se debitează*** cu valoarea angajamentelor primite de către întreprindere în momentul primirii;
- ***se creditează*** cu valoarea angajamentelor în momentul încetării lor;
- ***soldul contului*** reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către întreprindere, existente la un moment dat;

Operații contabile privind angajamentele primite

EXEMPLUL 1

Întreprinderea X primeşte de la întreprinderea Y un angajament de plată prin care aceasta se obligă să achite furnizorului său (Z) suma de 15.000 RON, reprezentând contravaloarea combustibilului achiziționat, dacă acesta (întreprinderea X) nu-şi onorează obligația la scadență.

În contabilitatea întreprinderii X se fac următoarele înregistrări:

• obținerea din partea întreprinderii Y a angajamentului în favoarea lui X (evidențiem o datorie *potențială* față de Y)

Debit 8021 „Giruri şi garanții primite" **Analitic: Întreprinderea Y**	**15.000**

• încetarea angajamentului primit, ca urmare a achitării contravalorii combustibilului achiziționat

Credit 8021 „Giruri şi garanții primite" **Analitic: Întreprinderea Y**	**15.000**

În cazul în care întreprinderea X nu îşi achită la scadență datoria către furnizorul său, atunci întreprinderea Y trebuie să plătească suma convenită în locul lui X. În acest caz în contabilitatea firmei X au loc următoarele înregistrări:

• cu ocazia plății de către Y a sumei pentru care s-a angajat se evidențiază datoria *reală* față de întreprinderea Y şi se diminuează datoria față de furnizor (Z)

401 **„Furnizori"** **Analitic: Întreprinderea Z**	=	**462** **„Creditori diverşi"** **Analitic: Întreprinderea Y**	**15.000**

• achitarea datoriei către Y

462 **„Creditori diverşi"** **Analitic: Întreprinderea Y**	=	**5121** **„Conturi la bănci în lei"**	**15.000**

8.4. Contabilizarea extrabilanțieră a altor valori

În categoria altor valori în afara bilanțului se includ imobilizări corporale luate în chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare respectiv valori materiale primite în păstrare sau custodie, debitori scoşi din activ, debitori din amenzi şi penalități, efectele scontate neajunse la scadență, stocurile de natura obiectelor de inventar sunt de asemenea incluse în această categorie.

Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe, dobânzile aferente contractelor de leasing sunt contabilizate de asemenea extrabilanțier.

Pentru contabilizarea acestor valori se utilizează conturile:

803 „Alte conturi în afara bilanțului"
804 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"
805 „Dobânzi aferente contractelor de leasing şi a altor contracte asimilate, neajunse la scadență"

Contul 803 „Alte conturi în afara bilanțului" se detaliază pe conturi sintetice de gradul II după cum urmează:

8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie";
8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare";
8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie";
8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare";
8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință";
8036 „Redevențe, locațiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate";
8037 „Efecte scontate neajunse la scadență";
8038 „Alte valori în afara bilanțului";

Conturile:

• ***se debitează*** cu valoarea imobilizărilor corporale luate în chirie, cu valorile materialelor primite spre prelucrare, reparare, sau primite în păstrare sau custodie, cu sumele datorate de debitorii insolvabili scoşi din activ, cu valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, cu sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate, cu valoarea efectelor scontate neajunse la scadență, respectiv cu alte valori în afara bilanțului existente în întreprindere.

• ***se creditează*** cu valoarea imobilizărilor corporale restituite titularilor, cu valoarea materialelor finisate, prelucrate sau reparate la prețurile din contract, cu valoarea materialelor ieşite din custodie sau păstare ca urmare a restituirii lor, cu sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor în stare de solvabilitate sau cu cele ale căror termene de urmărire s-au prescis, cu valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință şi care nu mai trebuie urmărite extrabilanțier, cu sumele

reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate efectiv plătite de întreprindere, cu valoarea efectelor scontate ajunse la scadență, respectiv cu alte valori privind stingerea obligațiilor întreprinderii.

• ***soldul contului*** reprezintă valoarea imobilizărilor corporale luate în chirie, cu valorile materialelor primite spre prelucrare, reparare, sau primite în păstrare sau custodie, cu sumele datorate de debitorii insolvabili scoşi din activ, cu valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, cu sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate, cu valoarea efectelor scontate neajunse la scadență, respectiv cu alte valori în afara bilanțului existente la întreprindere la un moment dat.

Contul 804 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"

Contul se utilizează pentru a reflecta amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe.

Se organizează cu ajutorul contului sintetic de gradul II:

8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"

Contul:

• ***se debitează*** cu valoarea amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe;
• ***se creditează*** cu amortizarea cumulată a mijloacelor fixe scoase din evidență
• ***soldul contului*** reflectă valoarea amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe existente la un moment dat.

Contul 805 „Dobânzi aferente contractelor de leasing şi a altor contracte asimilate, neajunse la scadență"

Contul se utilizează pentru a reflecta dobânzile, de plătit sau de încasat, aferente contractelor de leasing şi a altor contracte asimilate, dobânzi neajunse la scadență.

Se organizează cu ajutorul contului sintetic de gradul II

8051 „Dobânzi de plătit"
8052 „Dobânzi de încasat"

Contul:

• ***se debitează*** cu valoarea dobânzilor, de plătit sau de încasat, neajunse la scadență, aferente contractelor de leasing sau altor contracte asimilate.

• ***se creditează*** cu valoarea dobânzilor ajunse la scadență, plătite sau încasate, aferente contractelor de leasing sau altor contracte asimilate.

• ***soldul contului*** reflectă dobânzile, de plătit sau de încasat, neajunse la scadență, aferente contractelor de leasing şi a altor contracte asimilate, existente la un moment dat.

Operații contabile privind alte valori

EXEMPLU

Conform contractului de închiriere întreprinderea X ia în chirie o instalație cu o valoare de inventar de 200.000 RON, pe care o restituie după expirarea perioadei prevăzută în contract.

In contabilitatea întreprinderii X se înregistrează următoarele

• înregistrarea luării în chirie a instalației

Debit 8031 „Imobilizări corporale luate în chirie"	**200.000**

• înregistrarea restituirii instalației luate în chirie, după expirarea perioadei prevăzute în contractul de închiriere

Credit 8031 „Imobilizări corporale luate în chirie"	**200.000**

EXEMPLUL

Întreprinderea X primeşte spre prelucrare stofă în valoare de 1.000 RON de la întreprinderea Y pentru a fi prelucrate. În procesul de prelucrare se folosesc materiale consumabile în valoare de 80 RON. Contravaloarea prelucrării este de 500 RON, TVA 19%, contravaloarea căreia se încasează prin virament bancar.

În contabilitatea întreprinderii X se înregistrează următoarele:

• primirea stofei spre prelucrare

Debit 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare "	**1.000**

• înregistrarea consumului de materiale consumabile

6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare"	**=**	**3021 „Materiale auxiliare"**	**80**

• facturarea contravalorii prelucrării

4111 „Clienți"	**=**	**%**	**595**
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	**500**
		4427 „TVA colectată"	**95**

• încasarea facturii emise

5121 **„Conturi la bănci în lei”**	**=**	**4111** **„Clienți”**	**595**

• scoaterea din evidență a valorii stofei primite spre prelucrare

Credit 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare ”	**1.000**

8.5. Închiderea şi redeschiderea conturilor bilanţiere

Grupa 89 „Conturi de bilanţ” conține conturi pentru închiderea conturilor bilanțiere (clasa 1-5) de la sfârşitul perioadei exercițiului financiar şi deschiderea acestora de la începutul exercițiului financiar următor.

Conturile utilizate sunt conturi sintetice de gradul I după cum urmează:

891 „Bilanț de deschidere”
892 „Bilanț de închidere”

Aceste conturi nu apar în situațiile financiare, ele se utilizează doar la sfârşitul şi la începutul exercițiului financiar numai pentru preluarea soldurilor conturilor bilanțiere la închiderea şi deschiderea exercițiului financiar. Utilizarea acestor conturi are scopul de a verifica rapid aplicabilitatea principiului intangibilității bilanțului de deschidere.

Conturile din grupa 89 funcționează în partidă dublă şi intră în corespondență cu conturile bilanțiere care au sold la sfârşitul perioadei.

Contul 891 „Bilanț de deschidere”

Contul se utilizează numai la începutul exercițiului financiar pentru redeschiderea conturilor care reflectă activele şi pasivele patrimoniale din exercițiul financiar precedent.

Funcționează în partidă dublă şi:

• ***se debitează*** prin creditarea conturilor de pasiv, cu totalul soldurilor creditoare ale acestor conturi din balanța de verificare de la sfârşitul anului precedent, care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare.

• ***se creditează*** prin debitarea conturilor de activ, cu totalul soldurilor debitoare ale acestor conturi din balanța de verificare de la sfârşitul anului precedent, care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare.

• după efectuarea acestor operații contul ***se soldează***.

Contul 892 „Bilanț de închidere”

Contul se utilizează numai la sfârşitul exercițiului financiar pentru închiderea conturilor care reflectă activele şi pasivele patrimoniale ale anului.

Funcționează în partidă dublă şi:

• ***se debitează*** prin creditarea conturilor de activ, cu totalul soldurilor debitoare ale acestor conturi din balanța de verificare de la finele anului care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare.

• ***se creditează*** prin debitarea conturilor de pasiv, cu totalul soldurilor creditoare ale acestor conturi din balanța de verificare de la sfârşitul anului care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare.

• după efectuarea acestor operații contul ***se soldează***.

Operații privind închiderea şi deschiderea conturilor bilanțiere

La sfârşitul exercițiului financiar întreprinderea X are următoarele solduri în balanța de verificare (sunt prezentate doar conturile bilanțiere, deoarece conturile de rezultate nu prezintă sold final):

Conturi		Sold final	
Simbol	Denumire	debitor	creditor
101	Capital social		180
106	Rezerve		11
121	Profit sau pierdere		50
129	Repartizarea profitului	50	
301	Materii prime	30	
371	Mărfuri	80	
411	Clienți	60	
512	Conturi curente la bănci	40	
531	Casa	1	
401	Furnizori		20
	TOTAL	261	261

1) Se efectuează închiderea conturilor din balanță la sfârşitul exercițiului financiar, după cum urmează:

• închiderea conturilor cu solduri debitoare:

892	=	**%**	**261**
„Bilanț de închidere”		**129**	**50**
		„Repartizarea profitului”	
		301	**30**
		„Materii prime”	
		371	**80**
		„Mărfuri”	
		411	**60**
		„Clienți”	
		512	**40**
		„Conturi curente la bănci”	
		531	**1**
		„Casa”	

• închiderea conturilor cu solduri creditoare:

%	=	892	261
101		**„Bilanț de închidere”**	**180**
„Capital social”			
106			**11**
„Rezerve”			
121			**50**
„Profit saui pierdere”			
401			**20**
„Furnizori”			

2) Se efectuează deschiderea conturilor din balanță la începutul exercițiului financiar următor, după cum urmează:

• redeschiderea conturilor cu solduri creditoare:

891	=	%	261
„Bilanț de deschidere”		**101**	**180**
		„Capital social”	
		106	**11**
		„Rezerve”	
		121	**50**
		„Profit sau pierdere”	
		401	**20**
		„Furnizori”	

• redeschiderea conturilor cu solduri debitoare:

%	=	891	261
129		**„Bilanț de deschidere”**	**50**
„Repartizarea profitului”			
301			**30**
„Materii prime”			
371			**80**
„Mărfuri”			
411			**60**
„Clienți”			
512			**40**
„Conturi curente la bănci”			
531			**1**
„Casa”			

Se poate observa, că atât la închidere cât şi la deschidere, în acest fel şi conturile **891 „Bilanț de deschidere”** şi **892 „Bilanț de închidere”** se soldează, deci se închid.

Referințe bibliografice

1. Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006, pag. 438-442;

2. Pântea I.P., Pop A. (coord.) Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004, pag. 373-385;

3. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006;

4. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005, Secțiunea 1, paragraful 21(2), Secțiunea 7, paragraful 176(3-4)

9

Situații financiare anuale

După studiul acestui capitol veți fi capabili să:

- înțelegeți conținutul şi scopul situațiilor financiare;
- cunoaşteți în detaliu operațiunile necesare întocmirii situațiilor financiare anuale;
- cunoaşteți structura situațiilor financiare anuale, precum şi elementele definitorii ale acestora;
- înțelegeți modul de întocmire şi prezentare a Bilanțului, Contului de profit şi pierdere, precum şi a celorlalte elemente componente ale situațiilor financiare;
- cunoaşteți modul de întocmire şi prezentare a notelor explicative la situațiile financiare anuale;
- efectuați calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiari, care trebuie prezentați în notele explicative ale situațiilor financiare;
- etapele procesului de certificare şi publicare a situațiilor financiare anuale;
- urmăriți ansamblul aspectelor privind situațiile financiare anuale pe baza studiilor de caz.

9.1. Conținutul şi scopul situațiilor financiare

Rezultatele activității întreprinse de o entitate pe parcursul unei perioade de gestiune pot fi evidențiate cu ajutorul situațiilor financiare, elaborate şi prezentate de către aceasta. Situațiile financiare au rolul de a contribui la atingerea **obiectivului contabilității** şi anume, furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă asupra *poziției financiare, performanțelor financiare și modificărilor poziției financiare* ale entității, în scopul utilizării acestor informații de către utilizatorii interni şi externi.

Informațiile furnizate de situațiile financiare ale entității oferă utilizatorilor de informații contabile o radiografie completă şi de sinteză a întregii activități desfăşurate pe parcursul perioadelor de gestiune.

Situațiile financiare au **scopul** de a arăta rezultatele gestiunii realizate de managementul entității, inclusiv asupra modului în care aceasta a utilizat resursele care i-au fost încredințate[1].

1 Feleagă N., Malciu L., Politici şi opțiuni contabile, Editura Economică, Bucureşti, 2002, pag. 61.

Conform reglementărilor contabile aplicabile de la 1 ianuarie 2006[2], normalizatorul român a optat pentru sintagma **„Situații financiare anuale"**, care trebuie întocmite în mod obligatoriu de către toate persoanele juridice cu sau fără scop lucrativ.

Situațiile financiare anuale reprezintă ***documente de raportare financiară*** care indică la un moment dat nivelul, mărimea fluxurilor reale şi monetare ale unei entități economice, provenite din relațiile sale cu exteriorul, respectiv din activitatea internă. Situațiile financiare permit astfel înțelegerea funcționării subsistemelor unității patrimoniale[3].

Apreciem că întregul proces de întocmire, certificare şi publicare a situațiilor financiare este în directă dependență de gradul de dezvoltare a culturii şi teoriei contabile, de orientarea reglementării contabile şi de specificul practicii, la nivel global, dar mai ales la nivel național. O consecință firească este faptul că profesia contabilă dintr-o anumită țară are un rol determinant şi în sfera structurii, conținutului şi formei situațiilor financiare anuale.

Prin urmare, situațiile financiare sunt puternic influențate atât sub raportul formatului, cât mai ales cel al conținutului, de **conceptele şi premisele sistemului contabil** în care se încadrează.

Elaborarea situațiilor financiare trebuie să respecte anumite reguli de întocmire, verificare, aprobare, certificare şi publicare în scopul prezentării unei imagini fidele a poziției şi performanței financiare a entității.

În acest context, având în vedere obiectivele utilizatorilor şi ale deciziilor pe care aceştia trebuie să şi le fundamenteze, **situațiile financiare anuale îşi demonstrează utilitatea** prin următoarele:
• reprezintă un mijloc de conducere şi analiză, putând fi numite „oglinda" entității;
• reprezintă mijlocul principal de informare a investitorilor actuali şi potențiali, a partenerilor de afaceri şi a publicului larg, interesați în activitatea entității juridice, cu privire la operațiile şi tranzacțiile derulate în perioada de raportare şi a efectului acestora asupra echilibrului financiar, respectiv asupra rezultatelor financiare înregistrate;
• constituie o bază de calcul a indicatorilor macroeconomici şi sectoriali, şi a elaborării prognozelor prin datele sintetice pe care le furnizează privind patrimoniul şi rezultatele tuturor entităților juridice[4].

În paragrafele următoare este prezentat întregul proces de întocmire, certificare şi publicare a situațiilor financiare anuale, prin detalierea activităților şi acțiunilor ce au loc pentru raportarea semestrială sau închiderea exercițiului financiar.

2 OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005.

3 Matiş D. (coord.), Bazele contabilității. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2005, pag. 371

4 Matiş D. (coord.), *Op.cit.,* pag. 386

9.2. Lucrările pregătitoare întocmirii situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare ale unei entități sunt rezultatul unui amplu şi complex proces, bazat pe o succesiune de lucrări contabile, unele având caracter pregătitor, iar altele contribuind în mod direct la elaborarea acestor documente.

Lucrările preliminare sau **pregătitoare** au rolul de a verifica, de a efectua ajustări anuale ale conturilor şi de a centraliza datele. Ele constituie astfel premisa pentru întocmirea situațiilor financiare şi în acelaşi timp pentru asigurarea reflectării cât mai fidele a poziției financiare şi a modificărilor sale anuale, respectiv a performanței entității economice, prin intermediul situațiilor financiare.

Întocmirea situațiilor financiare cu întreaga lor formație de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico-financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele beneficiază de un caracter preliminar, iar altele sunt posesoarele atributului de redactare şi/sau completare efectivă a situațiilor financiare[5].

Lucrările de închidere a exercițiului financiar sunt următoarele:

1. Verificarea înregistrării corecte în conturi a operațiilor economice;
2. Verificarea concordanței dintre contabilitatea analitică şi evidența operativă, dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică;
3. Întocmirea balanței de verificare provizorii, înainte de inventariere;
4. Inventarierea generală a patrimoniului;
5. Efectuarea operațiunilor de delimitare în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
6. Determinarea rezultatului exercițiului financiar şi repartizarea acestuia;
7. Stabilirea rulajelor lunare în Registrul Jurnal şi în Registrul Cartea Mare;
8. Întocmirea balanței de verificare definitive.

1. VERIFICAREA ÎNREGISTRĂRII CORECTE ÎN CONTURI A OPERAȚIILOR ECONOMICE

Această etapă a lucrărilor preliminare asigură acurateţea informațiilor contabile care sunt prelucrate în continuare pentru întocmirea situațiilor financiare.

Prin intermediul acestei verificări sunt vizate următoarele aspecte:

- Dacă s-au întocmit documente justificative pentru toate operațiile economice efectuate în cursul exercițiului financiar;
- Dacă toate documentele justificative au fost corect înregistrate în contabilitate;

5 Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 456

- Legalitatea şi sinceritatea datelor înregistrate în contabilitate, care trebuie să dea o descriere fidelă, clară şi completă a operațiunilor economico-financiare efectuate.

2. VERIFICAREA CONCORDANȚEI DINTRE CONTABILITATEA ANALITICĂ ŞI EVIDENȚA OPERATIVĂ, DINTRE CONTABILITATEA SINTETICĂ ŞI CEA ANALITICĂ

În conducerea evidenței operative, a contabilității analitice, respectiv a contabilității sintetice sau concomitent, în evidența operativă şi contabilitate, pot să apară erori care conduc la discordanțe între aceste trei niveluri ale circuitului contabil. Remedierea eventualelor discordanțe este necesară pentru asigurarea unei baze unitare de pornire în elaborarea situațiilor financiare[6].

În funcție de metodele de organizare a contabilității şi a evidenței operative se stabilesc de către profesioniştii contabili modalitățile concrete de verificare şi certificare a corelațiilor dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică, ce ar trebui să aibă un caracter permanent şi nu doar ca urmare a închiderii exercițiului financiar.

Principalele concordanțe dintre contabilitate şi evidența operativă care trebuie verificate sunt:

- Totalurile stabilite în registrul stocurilor se compară cu soldurile conturilor **301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile"** şi **303 "Materiale de natura obiectelor de inventar**";
- Totalul soldurilor din raportul de gestiune întocmit pentru fiecare gestiune trebuie să corespundă cu soldul contului **371 "Mărfuri"**;
- Soldul din registrul de casă trebuie să fie egal cu soldul contului **531 "Casa"**;
- Totalul soldurilor din ultimul extras de cont de la fiecare bancă trebuie să fie egal cu soldul contului **512 „Conturi curente la bănci"**;

Dacă se constată existența unei neconcordanțe între evidența operativă şi contabilitate, verificările se vor derula în ordinea inversă operațiilor de înregistrare.

Pentru verificarea corelației dintre contabilitatea sintetică şi cea analitică se întocmesc balanțe de verificare analitice pentru fiecare cont sintetic, care se dezvoltă pe analitice. O asemenea balanță pune în evidență corelațiile dintre rulajele şi soldurile conturilor analitice şi elementele corespunzătoare ale contului sintetic respectiv.

Trebuie menționat însă că în situația utilizării sistemelor informatice de gestiune a contabilității, corelația dintre evidența analitică şi cea sintetică se realizează automat, deoarece datele din contabilitatea analitică se transferă în contabilitatea sintetică.

6 Matiş D. (coord.), *Op.cit.,* pag. 374

3. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE PROVIZORII, ÎNAINTE DE INVENTARIERE

Balanța de verificare sintetică serveşte drept punte de legătură între contabilitatea curentă şi situațiile financiare anuale. Balanța de verificare se întocmeşte cel puțin anual, la închiderea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare.

Se recomandă ca la închiderea exercițiului financiar să se întocmească două balanțe de verificare şi anume:

- O balanță de verificare întocmită în mod facultativ înaintea inventarierii generale anuale;
- O balanță de verificare întocmită în mod obligatoriu după efectuarea lucrărilor de închidere a exercițiului financiar.

Scopul principal al întocmirii balanței de verificare înaintea inventarierii generale a patrimoniului este de a prezenta datele scriptice, care se vor compara cu existențele faptice stabilite la inventariere. De aceea această balanță provizorie se mai numeşte inventarul contabil al patrimoniului[7].

Într-o balanță de verificare cu patru serii de egalități, trebuie să existe următoarele corelații:

- **Total solduri inițiale debitoare = Total solduri inițiale creditoare;**
- **Total rulaje lunare debitoare = Total rulaje lunare creditoare;**
- **Total rulaje cumulate debitoare = Total rulaje cumulate creditoare;**
- **Total solduri finale debitoare = Total solduri finale creditoare[8].**

Prin intermediul acestor egalități, care trebuie să existe între totalurile coloanelor din balanță, se identifică erorile de înregistrare.

Nu toate erorile existente în contabilitatea unei entități pot fi identificate cu ajutorul balanțelor de verificare tabelare. Printre acestea putem menționa:

- omiterea înregistrării unor operații în conturile corespondente;
- înregistrarea repetată a unor operații în conturile corespondente;
- înscrierea eronată a unor sume în conturile corespondente;
- înregistrarea operațiilor în alte conturi decât în cele corespunzătoare operațiilor respective.

4. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

Aşa cum am am precizat la începutul acestei părți, contabilitate trebuie să ofere o imagine fidelă, clară şi completă a poziției şi performanței entității economice.

7 Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 453, 471-488.

8 Elementul **total rulaje cumulate** mai este cunoscut şi sub denumirea **total sume**.

Pentru realizarea acestui deziderat este necesară realizarea unui proces de anulare a discrepanțelor care pot apărea între **situația faptică** – existentă în realitate şi **situația scriptică** – evidențiată de informațiile furnizate de contabilitatea entității.

În acest context, putem sublinia faptul că inventarierea reprezintă o lucrare preliminară elaborării situațiilor financiare, prin intermediul căreia se stabilesc atât mărimea reală (faptică) a patrimoniului, cât şi evaluarea elementelor patrimoniale la valoarea actuală[9].

A. FUNCȚIILE INVENTARIERII

Ca procedeu al contabilității, inventarierea îndeplineşte, în principal, următoarele funcții:

1. Funcția de control a concordanței dintre datele scriptice şi cele faptice;
2. Funcția de actualizare a valorii de înregistrare a elementelor patrimoniale;
3. Funcția de stabilire a situației nete şi a rezultatului exercițiului financiar;
4. Funcția de calcul şi evidență a stocurilor, consumurilor şi vânzărilor.

FUNCȚIA DE CONTROL A CONCORDANȚEI DINTRE DATELE SCRIPTICE ŞI CELE FAPTICE

În cadrul acestei funcții, cu ajutorul inventarierii se verifică integritatea patrimoniului, prin compararea datelor faptice, stabilite la inventariere, cu informațiile din contabilitate. Din această comparație pot rezulta plusuri sau minusuri de bunuri sau de valori, luându-se măsuri în vederea punerii de acord a soldurilor scriplice cu realitatea.

EXEMPLU:
În urma inventarierii se stabilesc diferențele cantitative aferente materialelor auxiliare "clei pentru lipit" (pentru o fabrică de mobilă), astfel:
- stocul din fişa de cont pentru valori materiale este de 100 l,
- stocul real stabilit prin inventariere este de 103 l.

Prețul de înregistrare în contabilitate este de 10 lei/l.

În această situație:
Plus la inventar = (stoc faptic - stoc scriptic) x prețul de înregistrare
= (103 - 100) x 10 lei/l
= 30 lei

9 Epuran M., Băbăiță V., Imbrescu C., Teoria contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 2004, pag. 435

FUNCȚIA DE ACTUALIZARE A VALORII DE ÎNREGISTRARE A ELEMENTELOR PATRIMONIALE

La sfârşitul exercițiului financiar este necesară actualizarea valorilor contabile ale elementelor patrimoniale de active, datorii şi capitaluri proprii, stabilindu-se valorile actuale sau de inventar ale acestora.

Prin compararea valorilor de înregistrare (contabile) cu cele actuale (de inventar) pot rezulta **plusuri** *sau* **minusuri valorice**, conform relației:

Plus sau **Minus de valoare = Valoarea de inventar – Valoarea contabilă**

Potrivit principiului prudenței, plusurile de valoare în cazul activelor nu se înregistrează în contabilitate, iar minusurile de valoare se înregistrează în contabilitate sub forma ajustărilor pentru depreciere sau a amortizărilor suplimentare.

EXEMPLU:
În urma inventarierii, se stabilesc pentru materia primă "făină" (pentru o fabrică de pâine) diferențele valorice.

Presupunem că stocul scriptic este identic cu cel faptic, 100 kg, dar prețul de înregistrare este de 10 lei/kg, iar prețul actual (la momentul inventarierii) este de 9 lei/kg.

În acest caz, nu se constată plusuri sau minusuri cantitative, dar există o depreciere a prețului, care se va reflecta în contabilitatea entității sub forma unei ajustări pentru deprecierea materiilor prime, astfel:

Ajustare pentru depreciere =
= (Stoc faptic x Valoarea actuală) - (Stoc faptic x Valoarea contabilă) =
= (100 x 9 lei/kg) - (100 x 10 lei/kg) = 10 lei[10].

FUNCȚIA DE STABILIRE A SITUAȚIEI NETE ŞI A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI FINANCIAR

Cu ajutorul inventarierii se stabileşce situația reală, atât a clementelor de activ, cât şi a celor de datorii şi capitaluri proprii.

Astfel, se poate determina **situația netă a patrimoniului**, conform relației:

Situația netă a patrimoniului = Active inventariate – Datorii inventariate
(Activul net contabil)

10 Diferența de valoare este de – 10 lei în valoare absolută, însă se va reflecta în contabilitate ca o valoare pozitivă, sub forma unei ajustări pentru depreciere a materiilor prime.

Dacă în cursul exercițiului financiar nu există creşteri sau diminuări de capital social, se poate stabili rezultatul exercițiului financiar în funcție de **variația situației nete**, astfel:

Rezultatul exercițiului financiar	=	**Situația netă la sfârşitul exercițiului financiar**	-	**Situația netă la sfârşitul exercițiului financiar**

FUNCȚIA DE CALCUL ŞI EVIDENȚĂ A STOCURILOR, CONSUMURILOR ŞI VÂNZĂRILOR

Această funcție este specifică entităților economice care folosesc metoda inventarului intermitent pentru evidența stocurilor.

Diminuarea stocurilor prin consum sau prin vânzare, pe parcursul unei perioade de gestiune, se determină astfel:

- pornind de la relația:

STOCURI FINALE = STOCURI INIȚIALE + INTRĂRI – IEŞIRI

- se obține relația:

IEŞIRI = STOCURI INIȚIALE + INTRĂRI - STOCURI FINALE

B. ETAPELE INVENTARIERII

Inventarierea reprezintă un process de natură contabilă amplu şi complex care presupune pargurgerea succesivă a unor etape precum:

1. Pregătirea inventarierii;
2. Inventarierea propriu-zisă;
3. Determinarea rezultatelor inventarierii;
4. Înregistrarea diferențelor de inventar.

1. PREGĂTIREA INVENTARIERII

Constă în adoptarea unor măsuri de natură organizatorică, precum şi măsuri contabile, astfel:

• Determinarea obiectului inventarierii şi a sferei de cuprindere;

• Constituirea comisiei de inventariere, care trebuie să fie formată din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă;

• Sistarea operațiunilor de intrare-ieşire a bunurilor din gestiune;

• Sigilarea căilor de acces în gestiuni, atunci când comisia părăseşete gestiunea;

• Întocmirea unei declarații scrise de către gestionar din care să rezulte dacă are în gestiune bunuri nerecepționate sau care nu aparțin gestiunii, dacă a predat sau primit bunuri fără să întocmească documentele necesare, dacă are cunoştință de existența unor plusuri sau minusuri de inventar etc.

• Aranjarea separată a bunurilor degradate, demodate, a bunurilor primite în custodie, spre reparare sau pentru păstrare;

• Verificarea aparatelor de măsurat etc.

2. INVENTARIEREA PROPRIU-ZISĂ

Scopul acestei etape este de a constata faptic şi descrie elementele patrimoniale în listele de inventariere.

Procedeele folosite pe parcursul acestei etape diferă în funcție de natura elementelor patrimoniale inventariate, astfel:

- brevetele, licențele, mărcile de fabrică, know-how-urile, terenurile si construcțiile se inventariază prin identificarea acestora pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora;

- imobilizările corporale şi necorporale în curs de execuție se identifică menționând, pentru fiecare obiect în parte, denumirea obiectului şi descrierea stadiului în care se află acesta;

- stabilirea stocului faptic se face prin numărare, cântărire, măsurare sau calcule tehnice etc. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte nu se desfac, ele se inventariază prin sondaj;

- creanțele şi obligațiile față de terți se verifică şi se confirmă pe baza extraselor soldurilor debitoare, respectiv creditoare, ale conturilor de creanțe şi datorii, care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi sau pe baza punctajelor reciproce, în funcție ele necesități;

- disponibilitățile bancare se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont cu soldurile din contabilitate;

- numerarul din casieria societății se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, confruntându-se soldurile din registru de casă cu cele din contabilitate;

- pentru toate celelalte elemente de active, datorii şi capitaluri proprii se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la

terți se fac cereri de confirmare care se vor ataşa la listele respective, după primirea confirmării.

Pe baza unor liste de inventariere distincte de identifică:

- lucrările de investiții sistate sau abandonate;
- bunurile aflate temporar în afara entității;
- bunurile care aparțin altor entități;
- bunurile aflate asupra angajaților;
- stocurile fără mişcare, de calitate slabă, depreciate, greu vandabile.

Listele de inventariere prezintă o serie de **particularități**, printre care amintim:

- se întocmesc pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de elemente patrimoniale;
- se semnează, pe fiecare filă, de către membrii comisiei şi de către gestionar;
- reprezintă documente justificative pentru stabilirea lipsurilor şi plusurilor de bunuri şi valori, precum şi pentru constatarea deprecierilor.

Pentru elementele de active, datorii şi capitaluri proprii care nu reprezintă bunuri, este suficientă prezentarea lor în situații analitice distincte, care să fie totalizate şi să justifice soldul conturilor sintetice respective.

Caracterul plusurilor, lipsurilor şi deprecierilor constatate este determinat de către Comisia de inventariere, care propune şi modalitatea de regularizare a diferențelor de inventariere.

Spre exemplu, lipsurile care nu sunt considerate infracțiuni, pot fi compensate cu plusurile constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele **condiții**:

- să existe riscul de confuzie între loturile aceluiaşi bun material;
- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune.

3. STABILIREA REZULTATELOR INVENTARIERII

Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează prin compararea cantităților şi valorilor consemnate în listele de inventariere şi în situațiile analitice cu valorile şi cantitățile înregistrate în contabilitate, în vederea stabilirii **diferențelor la inventariere**.

Pot exista *două tipuri de diferențe* stabilite la inventariere:

1. **Diferențe cantitative** concretizate în plusuri sau minusuri de inventar, care se stabilesc astfel:

Plus sau **minus de inventar = (Stoc faptic - Stoc scriptic) x Prețul de înregistrare**

2. **Diferențe valorice**, care rezultă în urma actualizării valorii contabile a elementelor patrimoniale la valoarea de inventar.

Diferență valorică = (Stoc faptic x Valoarea actuală) – (Stoc faptic x Valoarea contabilă)

Valoarea de inventar se stabileşte astfel:

- activele imobilizate şi stocurile se evaluează în funcție de utilitatea bunului, starea acestora şi/sau prețul pieței;
- creanțele şi datoriile se evaluează la valoarea lor probabilă de încasare, respectiv de plată.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se va înscrie valoarea contabilă; în cazul în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar. Rezultă că **plusurile valorice** nu se înregistrează în contabilitate (în cazul activelor). În cazul pasivelor situația e inversă. Minusurile valorice nu se înregistrează. Pentru plusurile valorice de datorii se constituie un provizion.

În schimb, **minusurile valorice** (deprecierile) se înregistrează, în funcție de natura lor, astfel:

- deprecierile reversibile se înregistrează sub forma ajustărilor pentru deprecieri;
- deprecierile ireversibile aferente imobilizărilor necorporale şi corporale se înregistrează sub forma amortizărilor suplimentare.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un **procesverbal**, care conține următoarele elemente:

- data întocmirii,
- numele membrilor comisiei de inventariere,
- rezultatele inventarierii,
- concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor, minusurilor şi deprecierilor constatate,
- persoanele vinovate şi propunerile de măsuri în legătură cu acestea etc.

4. ÎNREGISTRAREA DIFERENȚELOR LA INVENTAR

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere, de către administrator.

În contabilitate, rezultatele inventarierii se înregistrează astfel:

- plusurile cantitative se înregistrează ca intrări în patrimoniu ale elementelor respective;
- lipsurile cantitative se înregistrează ca ieşiri din patrimoniu ale elementelor respective;

- deprecierile reversibile se înregistrează sub forma ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare, în cazul activelor;
- deprecierile ireversibile ale imobilizărilor amortizabile se înregistrează sub forma unor amortizări suplimentare;
- creşterea datoriilor se înregistrează printr-un provizion.

Plusurile în gestiune se vor înregistra la valoarea justă, iar lipsurile se vor imputa la valoarea de înlocuire a bunurilor respective, care reprezintă costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare, la dala constatării pagubei.

Pe baza registrului-inventar şi a balanței de verificare întocmite la 31 decembrie, se întocmeşte bilanțul, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate puse de acord cu situația reală a elementelor de activ şi de pasiv, stabilită la inventariere[11].

5. EFECTUAREA OPERAȚIILOR DE DELIMITARE ÎN TIMP A CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

Pentru realizarea operațiunilor de delimitare în timp a cheltuiellilor şi veniturilor trebuie analizate acele elemente care au fost înregistrate în contabilitate în perioada curentă, dar sunt aferente unei perioade viitoare (cheltuieli şi venituri înregistrate în avans), precum şi acele elemente de natura diferențelor – favorabile sau nefavorabile – de curs valutar[12]. Vom analiza aceste elemente în mod distinct.

1. Cheltuieli şi venituri înregistrate în avans

Aplicarea principiului independenței exercițiului financiar impune o delimitare clară a cheltuielilor şi veniturilor, care trebuie încorporate în rezultatul exercițiului financiar curent, față de cheltuielile şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care sunt aferente exercițiilor financiare următoare. Pentru reflectarea în contabilitatea entității a cheltuielilor şi veniturilor în avans se utilizează următoarele două conturi:

471 "Cheltuieli înregistrate în avans",
472 "Venituri înregistrate în avans".

EXEMPLE:

1. *O entitate achită cu ordin de plată primele de asigurare auto obligatorii pentru exercițiul financiar următor, în sumă de 850 lei:*

471 "Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**	**850**

11 OMFP nr. 1753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ si pasiv.

12 Pântea I. P, Pop. A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004, pag. 408.

2. *Revista "Time" încasează prin virment bancar, în luna decembrie a exercițiului financiar N, valoarea unor abonamente aferente exercițiului financiar N+1, în sumă totală de 3.000 lei, TVA 9%, conform facturilor emise şi a ordinelor de plată.*

• Emiterea facturilor:

4111 **"Clienți"**	=	**%** **472** **"Venituri înregistrate în avans"** **4427** **"TVA colectată"**	**3.270** **3.000** **270**

• Încasarea facturilor:

5121 **"Conturi la bănci în lei"**	=	**4111** **"Clienți"**	**3.270**

2. Diferențe de curs valutar aferente disponibilităților, creanțelor şi datoriilor în valută

Înainte de întocmirea situațiilor financiare anuale se determină şi se înregistrează în contabilitate pierderile sau câştigurile latente aferente disponibilităților, creanțelor şi datoriilor în valută, prin compararea valorilor contabile cu valorile actuale, stabilite pe baza cursurilor valutare din ultima zi a exercițiului financiar.

Prin compararea **valorii contabile** cu **valoarea actuală** pot rezulta:

- **Diferențe favorabile de curs valutar,** care se obțin în următoarele situații:
    - în cazul disponibilităților şi creanțelor, atunci când cursul valutar creşte;
    - în cazul datoriilor, atunci când cursul valutar scade.

- **Diferențe nefavorabile de curs valutar**, care se obțin în următoarele situații:
    - în cazul disponibilităților şi creanțelor, atunci când cursul valutar scade;
    - în cazul datoriilor, atunci când cursul valutar creşte.

EXEMPLE:

1. *O entitate a încasat pe baza unui ordin de plată o creanță de la un client extern în sumă de 2.000 euro la un curs de schimb valutar de 3,5000 lei/euro. La 31.12.200N cursul de schimb valutar a fost de 3,5500 lei/euro.*

• Diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută la 31.12.200N:

5124 **"Conturi la bănci în valută"**	=	**765** **"Venituri din diferențe de curs valutar"**	**100**

2.000 euro x (3,5500 - 3,5000) = 100 lei

2. *La nivelul unei entități o creanță față de un client evaluată la 1.500 USD a fost înregistrată în contabilitate la un curs de schimb valutar de 2,6500 lei/USD. La 31.12.200N cursul de schimb valutar era de 2,7500 lei/USD.*

• Diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută la 31.12.200N:

4111 **"Clienți"**	=	**765** **"Venituri din diferențe de curs valutar"**	**150**

1.500 USD x (2,7500 - 2,6500) = 150 lei

3. *O datorie față de un fumizor în sumă de 1.000 euro a fost înregistrată în contabilitate la un curs de schimb valutar de 3,5520 lei/euro. La 31.12.200N cursul de achimb valutar era de 3,5580 lei/euro.*

• Diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută la 31.12.200N:

665 **"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**	=	**401** **"Furnizori"**	**6**

1.000 euro x (3,5580 – 3,5520) = 6 lei

6. DETERMINAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI FINANCIAR ŞI REPARTIZAREA ACESTUIA

Rezultatul exercițiului financiar obținut de către o entitate reprezintă performanța, netă sau brută, realizată pe parcursul unei perioade de gestiune.

Pentru determinarea rezultatului financiar se impune parcurgerea următoarelor **etape principale**:

1. **Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli;**
2. **Determinarea impozitului pe rezultatul activității desfăşurate.**

În funcție de tipul de entitate pe care o avem în vedere - microîntreprindere sau întreprindere mică sau mijlocie ori mare – trebuie să calculăm fie valoarea impozitului pe profit, fie valoarea impozitului pe venituri (cifra de afaceri). Astfel, se impune relizarea unei etape din cele două enunțate mai jos:

a. **Calcularea impozitului pe profit;**
b. **Calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.**

3. **Determinarea şi repartizarea rezultatului exercițiului financiar**

Realizarea acestor etape principale presupune:

1. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli
Primul pas ce trebuie realizat în vederea determinării rezultatului exercițiului financiar este închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli în corespondență cu contul **121 "Profit sau pierdere".**

2a. Calcularea impozitului pe profit
La nivelul entităților mici şi mijlocii impozitul pe profit se determină pe baza **rezultatului contabil brut**, care se stabileşte pe baza relației:

Rezultat contabil brut = Venituri totale – Cheltuieli totale

Se au în vedere toate veniturile şi cheltuielile înregistrate de entitate în perioada premergătoare momentului de determinare a rezultatului exercițiului financiar.

Dacă valoarea veniturilor este mai mare decât cea a cheltuielilor, se obține profitul contabil brut, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit, rezultând profitul contabil net.

Profitul contabil net	=	**Rezultat contabil brut**	-	**Cheltuieli cu impozitul pe profit**

Dacă valoarea cheltuielilor este mai mare decât cea a veniturilor, se obține pierderea contabilă brută, din care se scad eventualele cheltuieli cu impozitul pe profit/venit, rezultând o pierdere contabilă netă.

Pierderea contabilă brută	=	**Cheltuieli totale**	-	**Venituri totale**

Pierderea contabilă netă	=	**Pierderea contabilă brută**	+	**Cheltuieli cu impozitul pe profit/vennit**

În situația în care entitatea înregistrează la sfârşitul exercițiului financiar o pierdere, este totuşi posibilă existența unor cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate în contul **691 "Cheluieli cu impozitul pe profit"**, rezultate ca urmare a activității desfăşurate pe parcursul exercițiului financiar. Este posibil ca o entitate să raporteze la 30 iunie exercițiul financiar N un profit, aferent căruia a fost determinat un impozit pe profit, iar la sfârşitul exercițiului, rezultatul financiar pentru întregul exercițiu N să fie o pierdere.

Impozitul pe profit are ca bază de calcul **rezultatul impozabil sau fiscal**, ce se obține prin corectarea rezultatului contabil brut cu cheltuielile nedeductibile şi cu deducerile fiscale, conform relației următoare:

Rezultatul impozabil	=	**Rezultat contabil**	+	**Cheltuieli nedeductibile**	-	**Deduceri fiscale**

Dacă rezultatul impozabil este pozitiv (profit fiscal sau impozabil) se determină impozitul pe profit datorat, potrivit relației:

Impozitul pe profit = Rezultat impozabil x Cota de impozit pe profit[13]

Dacă rezultatul impozabil este negativ, acesta reprezintă **pierdere fiscală** şi se va recupera din profiturile impozabile obținute în exercițiile financiare următoare.

În funcție de **volumul cheltuielilor nedeductibile** şi cel al **deducerilor fiscale**, o entitate poate prezenta:

- profit contabil brut şi profit fiscal;
- pierdere contabilă si pierdere fiscală;
- profit contabil brut, dar cu pierdere fiscală, generată de deduceri fiscale;
- pierdere contabilă brută, dar cu profit fiscal, generat de cheltuieli nedeductibile[14].

Profitul fiscal şi pierderea fiscală nu se regăsesc în Situațiile financiare ale entității, dar fac obiectul documentului intitulat **"Declarația anuală privind impozitul pe profit".**

Conform reglementărilor contabile în vigiare (OMFP 1752/2005) **pierderea fiscală din anii precedenți** se acoperă trimestrial, din profitul fiscal, odată cu calcularea şi înregistrarea impozitului pe profit.

Virarea la buget a obligației de plată de natura impozitului pe profit se realizează până la o anumită dată, ulterioară perioadei pentru care a fost determinat impozitul respectiv[15].

2b. Calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

La nivelul entităților care sunt incluse în categoria microînreprinderilor nu se percepe un impozit pe profit, indiferent de valoarea netă sau brută a acestuia. Entități din

13 Valoarea procentuală a cotei de impozit pe profit este stabilită prin acte normative (Cod fiscal), iar pentru exercițiul financiar 2006, această cotă este de 16%.

14 Pântea I.P., Bodea Gh., *Op.cit.*, pag. 488

15 Conform OMFP 1752/2005 virarea la buget a impozitului pe profit se realizează trimestrial, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor celui pentru care a fost calculat.

această categorie plătesc un impozit aferent activității desfăşurate sub forma impozitului pe venit, indiferent dacă rezultatul activității desfăşurate este profit (contabil sau fiscal) ori pierdere (contabilă sau fiscală). Apreciem că această situație reprezintă o modalitate de stimulare a activității desfăşurate de micii întreprinzători, însă nu putem aprecia durata în timp a unei astfel de abordari a impozitării rezultatelor activității entităților.

Pentru anul 2006, conform reglementărilor contabile **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor** s-a determinat prin aplicarea cotei de **3% asupra valorii totale a veniturilor trimestriale,** cu excepția celor înregistrate în conturile: **711 "Variația stocurilor", 721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale", 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale " şi 781 "Venituri din provizioane si ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"** şi **786"Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare".**

De la data de 01 ianuarie 2007 cota de impozit pentru venitul microîntreprinderilor este de 2%, iar în exercițiul financiar 2008 se preconizează că aceasta devine 2,5%.

Veniturile reflectate cu ajutorul acestor conturi, nu sunt considerate venituri efective, ci au rolul de a compensa anumite cheltuieli de producție sau sunt aferente provizioanele ori ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare.

Virarea la buget a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se face conform aceluiaşi calendar precum impozitul pe profit.

3. Determinarea şi repartizarea rezultatului exercițiului financiar

Determinarea rezultatului exercițiului financiar se realizează urmînd procedura menționată anterior. Subliniem însă faptul că soldul final creditor al contului **121 "Profit sau pierdere"**, după încorporarea cheltuielilor cu impozitul pe profit/venit, reprezintă profitul net al exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, soldul final debitor va reprezenta pierderea aferentă exercițiului financiar încheiat (în această situație nu se mai pune problema existenței unor cheltuieli cu impozitul pe profit, dar pot exista cheltuieli cu impozitul pe venit).

Profitul contabil net se repartizează pe diverse destinații, conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau pe baza reglementărilor contabile şi fiscale în vigoare[16].

Repartizarea profitului contabil net se face pe următoarele **destinații**, respectându-se în mod obligatoriu ordinea menționată mai jos:

1. Constituirea şi majorarea rezervelor legale în limita a 5% din profitul impozabil anual, până ce se ajunge la o valoare totală a rezervei legale de 20% din capitalul social;

16 Vezi modul de determinare a rezervei legale, precum şi modalitatea de constituire a acesteia.

2. Acoperirea pierderilor contabile din ultimii *5* ani;
3. Pentru constituirea surselor proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active (în căzui entităților cu capital majoritar de stat), respectiv, aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit;
4. Până la 10% din profitul contabil net, pentru participarea salariaților la profit (în cazul entităților cu capital majoritar de stat);
5. Minimum 50% vârsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, ori dividende, în cazul societăților naționale, companiilor naționale sau societăților comerciale cu capital majoritar de stat;
6. Constituirea şi majorarea rezervelor statutare sau contractuale, conform prevederilor din actul constitutiv al entității;
7. Pentru dividende, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților;
8. Pentru alte destinații, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (alte rezerve, capital social).

EXEMPLU
privind determinarea rezultatului contabil net şi repartizarea acestuia:

O entitate prezintă la sfârşitul exercițiului financiar următoarele informații:

- *Venituri totale (VT) 12.000 lei, din care venituri neimpozabile (VN): 800 lei;*
- *Cheltuieli totale (CT): 7.500 lei, din care cheltuieli nedeductibile (CN): 1.200 lei;*
- *Rezerve legale existente (RLexistentă): 850 lei;*
- *Capital social (CS): 5.000 lei;*
- *Pierdere contabilă din anii precedenți: 300 lei (PC), din care pierdere fiscală (PF): 200 lei;*

Adunarea Generală a Acționarilor hotărăşte ca profitul contabil net, rămas după majorarea rezervelor legale şi acoperirea pierderii contabile, să fie repartizat la dividende.

Pentru această situație dată se parcurg următoarele etape:

1. Determinarea profitului contabil net:

• Rezultatul contabil:
RC = VT - CT = 12.000 – 7.500 = 4.500 lei;

• Rezerve legale care se pot constitui din profitul anual:
RL posibilă = (RC + CN - VN) x 5% = (4.500 + 1.200 - 800) x 5% = 245 lei

• Valoarea maximă a rezervei legale este:
RLmax = (CS x 20%) = 5.000 x 20% = 1.000 lei

• Entitatea mai are obligația legală de a repartiza la rezerve legale suma de:

RL de constituit = RLmax – RLexistentă = 1.000 - 850= 150 lei

• Entitatea va repartiza la rezerve legale, aferent acestui exercițiu financiar, suma de:
RL aferentă exercițiului financiar = min (RL posibilă; RL de constituit)
= min (245; 150)
= 150 lei

• Rezultatul fiscal:
RF = RC + CN - VN – RL[17] - PF = 4.500 + 1.200 - 800 - 150 - 200 = 4.550 lei

• Impozitul pe profit datorat:
IPr = RF x 16% = 4.550 x 16% = 728 lei

• Profitul contabil net[18]:
PCN = RC - IPr = 4.500 – 728 = 3.772 lei.

2. Repartizarea profitului contabil net:

Profitul contabil net se repartizează pe următoarele destinații:
- Pentru rezerve legale: 150 lei;
- Pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți: 300 lei;
- Pentru dividende: 3.772 - 150 - 300 = 3.322 lei.

7. STABILIREA RULAJELOR LUNARE ÎN REGISTRUL JURNAL ŞI ÎN REGISTRUL CARTEA MARE

Această etapă presupune determinarea totalului aferent rulajelor debitoare şi creditoare pe baza înregistrărilor contabile care au fost efectuate pe parcursul exercițiului financiar.

În **Registrul Jurnal** – ca document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică a modificării elementelor de active, datorii şi capitaluri proprii la nivelul entității – rulajul debitor şi creditor se determină pe coloane în mod distinct, prin însumarea tuturor sumelor debitoare, respective creditoare înregistrate.

În **Registrul Cartea Mare** – ca document contabil de înregistrare sistematică a existențelor şi modificărilor elementelor de active, datorii şi capitaluri proprii pentru fiecare element patrimonial distinct – pentru fiecare cont sintetic existent se determină următoarele elemente:
- rulaj debitor şi rulaj creditor;
- totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare;
- sold final debitor sau sold final creditor.

17 Se va lua în calcul rezerva legală aferentă exercițiului financiar pentru care se determină rezultatul fiscal
18 Profitul contabil net este cel care va fi repartizat pe destinații.

Pe baza elementelor specifice ale contului, conform sumelor existente (înregistrate) în Registrul Cartea Mare, se întocmeşte Balanța de verificare.

8. ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE DEFINITIVE

Balanța de verificare sintetică este un document care serveşte atât la verificarea corectitudinii înregistrărilor din contabilitate, cât şi la centralizarea informațiilor contabile în vederea elaborării situațiilor financiare anuale.

Întocmirea balanțelor sintetice presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Pregătirea conturilor, care necesită:
   a. calcularea rulajelor lunii curente şi a sumelor totale în fişele de cont sintetice;
   b. stabilirea soldurilor finale.

2. Transcrierea datelor în balanța conturilor astfel:
   a. soldurile inițiale şi totalul sumelor precedente se preiau din balanța precedentă;
   b. rulajele curente se transcriu din fişele de cont sintetice;
   c. totalul sumelor si soldurile finale se determină direct în balanță.

Aceste elemente se pot prelua şi din Registrul Cartea Mare.

3. Totalizarea coloanelor din balanță şi obținerea egalităților valorice.

9.3. Structura situațiilor financiare anuale

9.3.1. Elemente definitorii

Conform prevederilor OMFP nr. 1752/2005 structura situațiilor financiare anuale care trebuie întocmite de către entitățile patrimoniale diferă în funcție de mărimea acestora. Astfel, persoanele juridice care, la încheierea exercițiului financiar, depășesc limitele a **două** dintre următoarele **criterii:**

1. **cifra de afaceri: 7,3 milioane euro;**
2. **total active; 3,65 milioane euro;**
3. **număr mediu de salariați: 50,**

întocmesc **„Situații financiare anuale"** care se compun din:

- **Bilanț,**
- **Cont de profit şi pierdere;**
- **Situația modificărilor capitalului propriu;**
- **Situația fluxurilor de trezorerie;**
- **Note explicative la Situațiile financiare anuale.**

Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar şi vor fi însoțite de ***Raportul administratorilor***.[19] Dacă situațiile financiare anuale întocmite aparțin unor entități economice care depășesc limitele a două din criteriile de mărime menționate anterior trebuie să fie auditate potrivit reglementărilor legale, determinând astfel existența unui nou document numit ***Raportul auditorilor***.

Persoanele juridice care **nu îndeplinesc** limitele a două din criteriile de mărime menționate mai sus, întocmesc **„Situații financiare anuale simplificate"** care cuprind:

- **Bilanț prescurtat;**
- **Cont de profit şi pierdere;**
- **Note explicative.**

Entitățile economice care se află într-o astfel de situație pot întocmi şi prezenta **opțional** încă două documente aferente situațiilor financiare şi anume, ***Situația modificărilor capitalului propriu*** şi/sau ***Situația fluxurilor de trezorerie.***

Dacă în două exerciții financiare consecutive o entitate economică nu se încadrează în limitele existente privind cele trei criterii prezentate anterior, poate trece dintr-o categorie în cealaltă, privind structura situațiilor financiare pe care trebuie să le prezinte.

Conform reglementărilor contabile în vigoare, situațiile financiare anuale simplificate sunt verificate potrivit legii.

19 Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 48/14.01.2005.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o **Declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității** pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în acord cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE.[20]

Componentele situațiilor financiară formează un tot unitar, completându-se una pe cealaltă şi contribuind la reflectarea unei imagini complete a activității entității şi a efectelor sale în planul poziției financiare la sfârşitul exercițiului financiar, a evoluției acesteia pe parcursul exercițiului, precum şi a performanțelor înregistrate în respectivul exercițiu. **Astfel**:

Bilanțul reflectă poziția financiară a entității (capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului) cu ajutorul resurselor economice controlate (active) şi a structurii de finanțare (capitaluri proprii, datorii).

Contul de profit şi pierdere reflectă performanța cu ajutorul veniturilor (capacitatea de a genera numerar), cheltuielilor (consumul resurselor perioadei), profitului/pierderii (eficiența sau noneficiența în utilizarea resurselor perioadei).

Situația fluxurilor de numerar reflectă modificarea poziției financiare cu ajutorul fluxurilor de numerar (încasări şi plăți) ale activității de exploatare, de finanțare, investițională.

Această situație permite aprecierea modificării activului net al entității în cursul exercițiului financiar, structurii financiare (inclusiv lichiditatea şi solvabilitatea), capacității entității de a influența mărimea şi momentul apariției fluxurilor în vederea adaptării la conjunctura economică.

Situația modificării capitalurilor proprii reflectă modificarea poziției financiare cu ajutorul detaliilor privind elementele componente ale capitalurilor proprii (capital social, prime legate de capital, rezerve, altele).

Notele explicative ca şi formă de prezentare, sunt redate narativ, precum şi sub forma unor situații sau tabele. Acestea conduc la precizări sau detalii legate de:

1. bazele de întocmire a situațiilor financiare;

EXEMPLU:
Înregistrările contabile s-au făcut în lei, iar situațiile financiare s-au prezentat în lei și în Euro, în funcție de cursul la 31 decembrie exercițiul N.
S-a aplicat baza de evaluare cost istoric în combinație cu valoarea justă (cost de înlocuire) în cazul imobilizărilor corporale care au fost reevaluate.

20 OMFP nr. 1752/2O05 pentru aprobarea Reglemenrarilor contabile conforme cu directivele europene.

2. politicile contabile adoptate;

EXEMPLU:
1) S-a utilizat metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieşirea din patrimoniu şi metoda de amortizare accelerată pentru brevetele de invenție.

2) Imobilizarea vândută în cursul exercițiului care a generat un câştig reflectat în contul de profit şi pierdere, la activitatea de exploatare, este o clădire care nu mai are utilitate în actuala structură de exploatare.

În situația entităților care formează un grup apare sintagma „**Situațiile financiare consolidate"** care oferă o imagine fidelă privind poziția financiară, performanțele financiare şi modificarea poziției financiare ale întregului grup. Aceste situații financiare sunt elaborate potrivit reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1752/2005.

În continuarea acestei lucrări vom prezenta succint fiecare element component al **Situațiilor financiare anuale**, atât din perspective entităților care se încadrează în criteriile de mărime amintite anterior, cât şi a celor care nu respestă integral şi simultan aceste condiții.

9.3.2. Bilanțul

Principalul element al situațiilor financiare este **bilanțul** care reprezintă documentul contabil de sinteză, prezentând ansamblul elementelor de ***activ***, ***datorii*** şi ***capital propriu*** ale entității la sfârşitul exercițiului financiar, precum şi în cazul fuziunii, divizării sau încetării activității, ori la un alt moment prevăzut de reglementările contabile în vigoare.

Bilanțul, ca şi componentă a situațiilor financiare, este instrumentul prin care se realizează aplicarea principiului contabil al dublei reprezentări a elementelor patrimoniale. Astfel, prin forma şi conținutul său standardizat pe care trebuie să le respecte toate unitățile care îl întocmesc, el reflectă activele şi pasivele patrimoniale, aşa cum indică următoarea egalitate:

ACTIVE = PASIVE (CAPITALURI PROPRII + DATORII)

Activele patrimoniale sunt prezentate în actualele reglementări contabile drept **resurse economice**, care rezultă din investirea resurselor de finanțare obținute de entitate de la proprietari şi creditori. **Pasivele patrimoniale** reflectă aceste **resurse de finanțare**, diferențiindu-se după provenienta lor în capitaluri proprii şi datorii. Dacă se ține seama de interesele utilizatorilor externi ai informației contabile, în principal proprietarii, forma bilanțului poate fi adaptată, reflectând capitalurile proprii sau activul net, aşa după cum indică următoarea egalitate:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

În această formă, bilanțul are chiar un rol anticipativ oferind informații privind capacitatea unității de a degaja disponibilități băneşti şi alte active lichide (prin evidențierea activelor şi a gradului lor de lichiditate), precum şi resursele de finanțare necesare în viitor (capitaluri proprii, datorii financiare, comerciale, altele)[21].

Dacă avem în vedere o altă abordare, putem aprecia că activul patrimonial cuprinde elementele concrete de avere ale entității, iar datoriile şi capitalul propriu, sursele de procurare ale averii. Activul reprezintă forma materială a patrimoniului, iar datoriile şi capitalul propriu, forma abstractă a patrimoniului. Elementele de activ se ordonează în bilanț după natură şi lichiditate, iar datoriile şi capitalul propriu, după natură şi exigibilitate[22].

Conform reglementărilor contabile actuale[23] principalele elemente ale bilanțului sunt prezentare sub raport conceptual astfel:

un activ reprezintă:
• o resursă controlată de entitate, ca rezultat al unor evenimente trecute;
• de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare;
• al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.

o datorie reprezintă:
• o obligație actuală a entității, care decurge din evenimente trecute;
• prin decontarea căreia se aşteaptă sa rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

capitalurile proprii reprezintă:
• interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

FUNCȚIILE BILANȚULUI

Ca procedeu al metodei contabilității, **bilanțul îndeplineşte următoarele funcții**:

1. Funcția de generalizare a informațiilor contabile
În bilanț, datele preluate din conturi se grupează şi se sistematizează după anumite criterii, obținându-se o centralizare şi generalizare a informațiilor atât la nivel de entitate, cât şi la nivelul tuturor treptelor organizatorice ale economiei naționale.

21 Matiş D. (coord.), *Op.cit.,* pag. 390
22 Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006, p. 451
23 OMFP 1752/2005

2. Funcția de informare

Bilanțul asigură culegerea, înregistrarea, prelucrarea și generalizarea informațiilor contabile, care sunt necesare atât factorilor de decizie din entitate, cât și altor persoane fizice și juridice interesate, precum: salariați, acționari, asociați, organisme fiscale, instituții bancare, creditori diverși.

3. Funcția de analiză

Pe baza informațiilor din bilanț se determină anumiți indicatori economico-financiari, prin intermediul cărora se poate stabili un diagnostic al situației financiare și a rentabilității entității.

Potrivit OMFP nr.1752/2005, în România entitățile utilizează și prezintă **schema verticală de bilanț**, care ordonează structurile patrimoniale în ***active, datorii*** și ***capital propriu***, pentru a pune în evidență **situația netă** sau **poziția financiară netă**, conform relației:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE - DATORII

Schema verticală de bilanț reprezintă o viziune pragmatică asupra prezentării periodice a patrimoniului, întrucât pune în mod explicit în evidența doi indicatori:

- **Fondul de rulment**, calculat ca diferență între active circulante și obligații nete
- **Poziția financiară netă curentă**, care se determină în bilanț, ca diferența între total active și obligații curente.

Reprezentarea schematică a bilanțului vertical se poate reda astfel:

DENUMIREA ELEMENTULUI	SOLD LA	
	Începutul exercuțiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
B. ACTIVE CIRCULANTE		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS		
D. DATORII PE TERMEN SCURT		
E. ACTIVE CIRCULANTE – DATORII (B+C-D-J)		
F. ACTIVE - DATORII CURENTE (A+E-I)		
G. DATORII PE TERMEN LUNG		
H. PROVIZIOANE		
I. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII		
J. VENITURI ÎN AVANS		
K. CAPITAL ȘI REZERVE		

În cadrul bilanțului vertical, sunt prezentate mai întâi elementele de activ cu cel mai mic grad de lichiditate (ex.: active imobilizate), iar la sfârşit, activele cu un grad de lichiditate ridicat (ex.: casa şi conturi la bănci).

Elementele de datorii şi capitaluri proprii sunt structurate în ordinea descrescătoare a exigibilității lor, prezentându-se mai întâi acele elemente cu termenul cel mai mic de exigibilitate (ex.: datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an), iar la sfârşit, elementele cu termenul cel mai mare de exigibilitate (ex.: capital social şi rezerve).

Bilanțul vertical prezintă informațiile pe trei nivele astfel[24]:

I. *Grupa* are sfera cea mai largă, grupând elementele patrimoniale după caracteristici generale. Grupa se simbolizează în bilanț cu majuscule latine.

II. *Capitolul* detaliază grupa după criterii mai analitice şi se simbolizează în bilanț cu cifre romane.

III. *Postul* este ultima treaptă de detaliere a informației în bilanț, fiind simbolizată cu cifre arabe.

În partea următoare a acestei lucrări vom prezenta situațiile financiare[25] ale unei entități[26] pornind de la date şi informații concrete. Menționăm faptul că informațiile prezentate sunt cu titlu exemplificativ, nereflectând în mod real situația unei entități înregistrate la Registrul Comerțului. **Bilanțul** acestei entități exemplificate este prezentat atât în forma pentru întreprinderi mari, cât şi în forma prescurtată, facilitând astfel posibilitatea unei comparații reale între cele două forme. **Notele explicative la situațiile financiare anuale** sunt prezentate din punct de vedere teoretic, sub aspectul formei şi conținutului, iar ***Nota 9 – Calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiari*** este exemplificată prin calcule, pe baza celorlalte documente componente ale situațiilor financiare.

24 Pântea I.P., Bodea Gh., *Op. cit.*, p. 453

25 Bilant, Bilanț prescurtat, Contul de profit şi pierdere, Situația modificării capitalului propriu, Situația fluxurilor de trezorerie, Note explicative la situațiile financiare anuale

26 Entitatea analizată este o societate comerciala pe acțiuni, încadrată în categoria întreprinderilor mari şi a cărui obiect de activitate este conform clasificării CAEN – 401X -- Distribuție şi comercializare [...]

• Bilanțul pentru entități mari se prezintă astfel:

Numar din registrul comertului: J12/101/2003
Forma de proprietate: 34--Societati comerciale pe actiuni
Activitatea preponderenta (cod si denumire clasa CAEN): 4013--Distributia si comercializarea energiei electrice

Cod de identificare fiscala: 7920830

BILANT

la data de 31.12.2006

Formularul 10 - pagina 1 - lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	SOLD LA 01.01.2006	SOLD LA 31.12.2006
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE I. IMOBILIZARI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct.201-2801)	01	0	0
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct.203-2803-2903)	02	0	0
3. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare si alte imobilizari necorporale (ct.205+208-2805-2808-2905-2908)	03	977	24141
4. Fond comercial (ct.2071-2807-2907)	04	0	0
5. Avansuri si imobilizari necorporale in curs de executie(ct.233+234-2933)	05	26457	8154
TOTAL: (rd.01 la 05)	06	27434	32295
II. IMOBILIZARI CORPORALE			
1. Terenuri si constructii (ct.211+212-2811-2812-2911-2912)	07	377465	360314
2. Instalatii tehnice si masini (ct.213-2813-2913)	08	31975	27328
3. Alte instalatii, utilaje si mobilier (ct.214-2814-2914)	09	1428	1180
4. Avansuri si imobilizari corporale in curs de executie (ct.231+232-2931)	10	36085	54943
TOTAL: (rd.07 la 10)	11	446953	443765
III. IMOBILIZARI FINANCIARE			
1. Actiuni detinute la entitatile afiliate (ct.261-2961)	12	0	0
2. Imprumuturi acordate entitatilor afiliate (ct.2671+2672-2964)	13	0	0
3. Interese de participare (ct.263-2962)	14	2848	3279
4. Imprumuturi acordate entitatilor pe baza de interese de participare (ct.2673+2674-2965)	15	0	0
5. Investitii detinute ca imobilizari (ct.265-2963)	16	2029	1602
6. Alte imprumuturi (ct.2675+2676+2678+2679-2966-2968)	17	0	0
TOTAL (rd.12 la 17)	18	4877	4881
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd.06+11+18)	19	479264	480941
B. ACTIVE CIRCULANTE I. STOCURI			
1. Materii prime si materiale consumabile (ct.301+302+303+/-308+351+358+381+/-388-391-392-3951-3958-398)	20	151852	471001
2. Productia in curs de executie (ct.331+332+341+/-348-393-3941-3952)	21	0	0
3.Produse finite si marfuri (ct.345+346+/-348+354+356+357+361+/-368+371+/-378-3945-3946-3953-3954-3956-3957-396-397-4428)	22	0	0
4. Avansuri pentru cumparari de stocuri (ct.4091)	23	2334	45
TOTAL (rd.20 la 23)	24	154186	471046
II. CREANTE (Sumele care urmeaza sa fie incasate dupa o perioada mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
1. Creante comerciale (ct.2675+2676+2678+2679-2966-2968+4092+411+413+418-491)	25	503645	227317
2. Sume de incasat de la entitatile afiliate (ct.451-495)	26	0	0
3. Sume de incasat de la entitati pe baza de interese de participare (ct.453-495)	27	0	0
4. Alte creante (ct.425+4282+431+437+4382+441+4424+4428+444+445+446+447+4482+4582+461+473-496+5187)	28	91035	141804
5. Capital subscris si nevarsat (ct.456-495)	29	92092	88696
TOTAL (rd.25 la 29)	30	686772	457817

Formularul 10 - pagina 2 - lei -

III. INVESTITII PE TERMEN SCURT			
1. Actiuni detinute la entitatile afiliate (ct.501-591)	31	0	0
2. Alte investitii pe termen scurt (ct.505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32	355	19403
TOTAL (rd.31+32)	33	355	19403
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI (ct.5112+512+531+532+541+542)	34	62935	27608
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.24+30+33+34)	35	904248	975874
C.CHELTUIELI IN AVANS (ct.471)	36	391	569
D.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PANA LA UN AN			
1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni (ct.161+1681-169)	37	0	0
2. Sume datorate institutiilor de credit (ct.1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	38	4027	3109
3. Avansuri incasate in contul comenzilor (ct.419)	39	942	3724
4. Datorii comerciale - furnizori (ct.401+404+408)	40	184523	220821
5. Efecte de comert de platit (ct.403+405)	41	0	0
6. Sume datorate entitatilor afiliate (ct.1661+1685+2691+451)	42	0	0
7. Sume datorate entitatilor pe baza de interese de participare (ct.1663+1686+2692+453)	43	0	0
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+455+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	44	62422	33039
TOTAL (rd.37 la 44)	45	251914	260693
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII CURENTE NETE (rd.35+36-45-62)	46	652725	712485
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.19+46-61)	47	1131989	1193426
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN			
1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni (ct.161+1681-169)	48	0	0
2. Sume datorate institutiilor de credit (ct.1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	49	30864	23574
3. Avansuri incasate in contul comenzilor (ct.419)	50	0	0
4. Datorii comerciale - furnizori (ct.401+404+408)	51	0	0
5. Efecte de comert de platit (ct.403+405)	52	0	0
6. Sume datorate entitatilor afiliate (ct.1661+1685+2691+451)	53	0	0
7. Sume datorate entitatilor pe baza de interese de participare (ct.1663+1686+2692+453)	54	0	0
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+455+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	55	0	0
TOTAL (rd.48 la 55)	56	30864	23574
H. PROVIZIOANE			
1. Provizioane pentru pensii si obligatii similare (ct.1515)	57	55283	58827
2. Provizioane pentru impozite (ct.1516)	58	0	0
3. Alte provizioane (ct.1511+1512+1513+1514+1518)	59	60650	71377
TOTAL (rd.57 la 59)	60	115933	130204
I. VENITURI IN AVANS			
- Subventii pentru investitii (ct.131+132+133+134+138)	61	0	0
- Venituri inregistrate in avans (ct.472)	62	0	3265
TOTAL (rd.61+62)	63	0	3265
J. CAPITAL SI REZERVE			
I. CAPITAL			
1. Capital subscris varsat (ct.1012)	64	90942	90942
2. Capital subscris nevarsat (ct.1011)	65	342116	342116
3. Patrimoniul regiei (ct.1015)	66	0	0
TOTAL (rd.64 la 66)	67	433058	433058
II. PRIME DE CAPITAL (ct.104)	68	517332	517332
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	69	62039	62013
IV. REZERVE			
1. Rezerve legale (ct.1061)	70	5461	5461
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct.1063)	71	0	891

Formularul 10 - pagina 3

- lei -

3. Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct.1065)	72	0	0
4. Alte rezerve (ct.1068)	73	137973	133979
Actiuni proprii (ct.109)	74	0	0
TOTAL (rd.70 la 73 - 74)	75	143434	140331
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (A)			
Sold C (ct.117)	76	0	0
Sold D (ct.117)	77	48771	171644
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR			
Sold C (ct.121)	78	0	58558
Sold D (ct.121)	79	121900	0
Repartizarea profitului (ct.129)	80	0	0
CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd.67+68+69+75+76-77+78-79-80)	81	985192	1039648
Patrimoniul public (ct.1016)	82	0	0
CAPITALURI - TOTAL (rd.81+82)	83	985192	1039648

Administrator,
Numele si prenumele
POPESCU ADRIAN
Semnătura

Intocmit
Numele si prenumele (calitatea)
BACIU MARIA (1--compartim.financiar-contabile sau personal calificat incadrat)
Semnătura

Stampila unitătii

• Bilanțul pentru entități mici și mijlocii se prezintă în felul următor:

Judetul: 12--CLUJ
Persoana juridica: SC GRANDEMAR SRL
Adresa: localitatea CLUJ-NAPOCA, str. GHEORGHE DOJA, nr. 11, tel. 0264425169

Numar din registrul comertului: J12 101 2003
Forma de proprietate: 34--Societati comerciale pe actiuni
Activitatea preponderenta (cod si denumire clasa CAEN): 4013--Distributia si comercializarea energiei electrice

Cod de identificare fiscala: 7920830

BILANT PRESCURTAT

la data de 31.12.2006

Formularul 10 - pagina 1 - lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	SOLD LA 01.01.2006	SOLD LA 31.12.2006
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. IMOBILIZARI NECORPORALE (ct. 201+203+205+2071+208+233+234-280-290-2933)	01	27434	32295
II. IMOBILIZARI CORPORALE (ct.211+212+213+214+231+232-281-291-2931)	02	446953	443765
III. IMOBILIZARI FINANCIARE (ct. 261+263+265+267-296)	03	4877	4881
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	479264	480941
B.ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI (ct. 301+302+303+ -308+331+332+341+345+346+ -348+351+354+356+357+ 358+361+ -368+371+ -378+381+ -388-391-392-393-394-395-396-397-398+4091-4428)	05	154186	471046
II. CREANTE (ct.267-296+4092+411+413+418+425+4282+431+437+4382+441+4424+ 4428+444+ 445+446+447+4482+451+456+4582+461+473-491-495-496+5187)	06	686772	457817
III. INVESTITII PE TERMEN SCURT (ct.501+505+506+508+5113+5114-591-595-596-598)	07	355	19403
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI (ct. 5112+512+531+532+541+542)	08	62935	27608
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	904248	975874
C. CHELTUIELI IN AVANS (ct. 471)	10	391	569
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PANA LA UN AN (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+ 427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+451+453+455+456+457+4581+ 462+473+509+5186+519)	11	251915	260694
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	652724	712484
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1131988	1193425
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+ 427+ 4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+451+453+455+456+ 457+4581+ 462+473+509+5186+519)	14	30864	23574
H. PROVIZIOANE (ct. 151)	15	115932	130203
I. VENITURI IN AVANS (rd. 17+18), din care:	16	0	3265
- subventii pentru investitii (ct. 131+132+133+134+138)	17	0	0
- venituri inregistrate in avans (ct. 472)	18	0	3265
J. CAPITAL SI REZERVE			
I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19	433058	433058
- capital subscris varsat (ct. 1012)	20	90942	90942
- capital subscris nevarsat (ct. 1011)	21	342116	342116
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	0	0
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	517332	517332
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	62039	62013
IV.REZERVE (ct. 106)	25	143433	140331
Actiuni proprii (ct. 109)	26	0	0
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (A) (ct. 117) ------- Sold C	27	0	0
------- Sold D	28	48770	171644
VI.PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) ------- Sold C	29	0	58558
------- Sold D	30	121900	0

Formularul 10 - pagina 2 - lei -

Repartizarea profitului (ct. 129)	31	0	0
CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30-31)	32	985192	1039648
Patrimoniul public (ct. 1016)	33	0	0
CAPITALURI - TOTAL (rd. 32+33)	34	985192	1039648

Administrator,
Numele si prenumele
POPESCU ADRIAN
Semnătura
Stampila unitătii

Intocmit
Numele si prenumele (calitatea)
BACIU MARIA (1--compartim.financiar-contabile sau personal calificat incadrat)
Semnătura

9.3.3. Contul de profit şi pierdere

Pe baza bilanțului entității se pot obține informații privind performanța activității desfăşurate într-o anumită perioadă de gestiune de către respectiva entitate, dar în formă absolută, pe baza unor sume de sinteză, cumulate şi fără o detaliere la nivelul acestui document. Pentru o informație completă şi relevantă privind performanța unei entități este nevoie de un nou document de sinteză, component al situațiilor financiare intitulat **Contul de profit şi pierdere**.

Conform practicii contabile, **Contul de profit şi pierdere** este cea de a doua componentă de bază a situațiilor financiare, alături de bilanț, pe care îl completează cu noi informații. Dacă bilanțul este un document de raportare de ordin financiar, reflectând poziția financiară a entității la sfârşitul exercițiului, contul de profit şi pierdere are un sens esențialmente economic, reflectând performanța unității înregistrată pe parcursul exercițiului. Din contul de profit şi pierdere se poate observa cum o entitate îşi desfăşoară activități economice şi a obținut un profit sau o pierdere[27].

Conform reglementărilor legale actuale, toate entitățile întocmesc contul de profit şi pierdere sub formă de listă, astfel:

27 Oprean I. (coord.), Bazele contabilității, Editura Intelcredo, Deva, 2001, p. 389.a

CONTUL DE PROFIT SI PIERDERE

la data de 31.12.2006

Formularul 20 - pagina 1

- lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Realizări în perioada de raportare	
		31.12.2005	31.12.2006
A	B	1	2
1.Cifra de afaceri netă (rd.02 la 05)	01	2095035	1688823
Productia vândută (ct.701+702+703+704+705+706+708)	02	2094618	1688766
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct.707)	03	417	57
Venituri din dobanzi inregistrate de entitatile al caror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 766)	04	0	0
Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct.7411)	05	0	0
2.Variatia stocurilor de produse finite (ct.711) Sold C	06	13461	22212
si a productiei in curs de executie Sold D	07	0	0
3.Productia realizata de entitate pentru scopurile sale proprii si capitalizata (ct.721+722)	08	0	0
4.Alte venituri din exploatare (ct.7417+758)	09	35093	30816
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd.01+06-07+08+09)	10	2143589	1741851
5. a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile (ct.601+602-7412)	11	1689562	1317789
Alte cheltuieli materiale (ct.603+604+606+608)	12	31474	19610
b) Alte cheltuieli externe (cu energie si apa) (ct.605-7413)	13	2698	2406
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct.607)	14	313	0
6.Cheltuieli cu personalul (rd.16+17), din care:	15	278889	230657
a) Salarii si indemnizatii (ct.641+642-7414)	16	213639	181045
b) Cheltuieli cu asigurările si protectia socială (ct.645-7415)	17	65250	49612
7. a) Ajustari de valoare privind imobilizările corporale si necorporale (rd.19-20)	18	51498	38436
a.1) Cheltuieli (ct.6811+6813)	19	51498	38436
a.2) Venituri (ct.7813)	20	0	0
b) Ajustari de valoare privind activele circulante (rd.22-23)	21	30306	35353
b.1) Cheltuieli (ct.654+6814)	22	68083	91699
b.2) Venituri (ct.754+7814)	23	37777	56346
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd.25 la 28)	24	131871	44518
8.1 Cheltuieli privind prestatiile externe (ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	25	44717	27710
8.2 Cheltuieli cu alte impozite, taxe si vărsaminte asimilate (ct.635)	26	65932	6570
8.3 Cheltuieli cu despăgubiri, donatii si activele cedate (ct.658)	27	21222	10238
Cheltuieli privind dobanzile de refinantare inregistrate de entitatile al caror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 666)	28	0	0
Ajustări privind provizioanele (rd.30-31)	29	26425	14255
- Cheltuieli (ct.6812)	30	98330	44678
- Venituri (ct.7812)	31	71905	30423
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd.11 la 15 +18+21+24+29)	32	2243036	1703024
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE - Profit (rd.10-32)	33	0	38827
- Pierdere (rd.32-10)	34	99447	0
9. Venituri din interese de participare (ct.7611+7613)	35	94	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	36	0	0
10.Venituri din alte investitii si imprumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct.763)	37	0	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	38	0	0
11. Venituri din dobânzi (ct.766)	39	6924	9350
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	40	0	0
Alte venituri financiare (ct.762+764+765+767+768)	41	30202	47281
VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd.35+37+39+41)	42	37220	56631
12.Ajustari de valoare privind imobilizarile financiare si a investitiilor financiare detinute ca active circulante (rd.44-45)	43	0	280
- Cheltuieli (ct.686)	44	0	280
- Venituri (ct.786)	45	0	0
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct.666-7418)	46	6996	1137
- din care, cheltuielile in relatia cu entitatile afiliate	47	0	0
Alte cheltuieli financiare (ct.663+664+665+667+668)	48	52677	21622
CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd.43+46+48)	49	59673	23039
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(A) - Profit (rd.42-49)	50	0	33592
- Pierdere (rd.49-42)	51	22453	0

Formularul 20 - pagina 2 - lei -

14.PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(A) - Profit (rd.10+42-32-49)	52	0	724
- Pierdere (rd.32+49-10-42)	53	121900	
15. Venituri extraordinare (ct.771)	54	0	
16. Cheltuieli extraordinare (ct.671)	55	0	
17.PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARA - Profit (rd.54-55)	56	0	
- Pierdere (rd.55-54)	57	0	
VENITURI TOTALE (rd.10+42+54)	58	2180809	17984
CHELTUIELI TOTALE (rd.32+49+55)	59	2302709	17260
PROFITUL SAU PIERDERA BRUTA - Profit (rd.58-59)	60	0	724
- Pierdere (rd.59-58)	61	121900	
18.Impozitul pe profit (ct.691)	62	0	138
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63	0	
20. PROFITUL SAU PIERDERA NET(A) A EXERCITIULUI FINANCIAR - Profit (rd.60-61-62-63)	64	0	585
- Pierdere (rd.61+62+63-60)	65	121900	

Administrator,
Numele si prenumele
POPESCU ADRIAN

Semnătura

Stampila unitătii

Intocmit
Numele si prenumele (calitatea)
BACIU MARIA (1--compartim.financiar-contabile sau personal calificat incadrat)

Semnătura

9.3.4. Situația modificărilor capitalului propriu

Situația modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă distinctă a situațiilor financiare anuale şi cuprinde:

- soldurilor inițiale şi finale,
- modificărilor din cursul exercițiului financiar,

aferente fiecărui element al capitalurilor proprii.

Situația modificărilor capitalului propriu se prezintă astfel:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU[28]
la data de 31.12.2006

- lei -

Denumirea elementului		Sold la începutul exercițiului financiar 01.01.2006	Creșteri		Reduceri		Sold la sfârșitul exercițiului financiar 31.12.2006
			TOTAL, din care:	din transfer	TOTAL, din care	din transfer	
A		1	2	3	4	5	6
Capital subscris		433.058					433.058
Patrimoniul regiei							
Prime de capital		517.332					517.332
Rezerve din reevaluare		62.039			26		62.013
Rezerve legale		5.461					5.461
Rezerve statutare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		865	35		9		891
Alte rezerve		137.973			3.993		133.980
Acțiuni proprii							
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	Sold C						
	Sold D		122.009				122.009
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS29[1]	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	Sold C						
	Sold D	49.636					49.636
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea OMFP 1752/2005	Sold C						
	Sold D						
Profitul sau pierderea exercițiului financiar	Sold C		58.558				58.558
	Sold D	121.900			121.900		
Repartizarea profitului							
TOTAL capitaluri proprii		985.192	(63.416)		(117.872)		1.039.648

ADMINISTRATOR, ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____ Numele şi prenumele_____
Semnătura_____ Semnătura_____
Nr. de înregistrare la organismul profesional
Ştampila entității _____

28 Acestă situație este în corelație cu informațiile prezentate în Bilanț şi Contul de profit şi pierdere, detaliate anterior.

9.3.5. Situația fluxurilor de trezorerie

Situația fluxurilor de trezorerie reflectă modificările (creşterea sau descreşterea netă) survenite la nivelul elementelor băneşti, în cursul unui exercițiu financiar.

Principalul obiectiv al ***Situației fluxurilor de trezorerie*** este de a reflecta influența activităților de exploatare, de investiții şi de finanțare asupra mijloacelor băneşti ale unei entități, pe parcursul unui exercițiu financiar. Situația fluxurilor de trezorerie clasifică încasările şi plățile de mijloace băneşti în trei grupe, astfel:

- **Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare;**
- **Fluxuri de trezorerie din activități de investiție;**
- **Fluxuri de trezorerie din activități de finanțare.**

Situația fluxurilor de trezorerie se prezintă astfel:

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE[29]
la data de 31.12.2006

-lei-

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	31.12.2005	31.12.2006
A	1	2
Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare:		
Pierderea / Profitul net(ă)	121.900	58.558
Ajustări pentru reconcilierea rezultatului net cu numerarul net utilizat în activități operaționale:		
Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale	51.498	38.436
Cheltuieli cu provizioane pentru active circulante	30.306	35.354
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	26.425	14.254
Efectul variației cursului de schimb valutar asupra creditelor şi datoriilor	1.997	(3.434)
Venituri din reversarea cotei de dezvoltare	(1.962)	(3.993)
Impozit pe profit plătit		13.862
Cheltuieli cu dobânzile, net	6.996	1.137
Venituri din dobânzi	(6.924)	(9.350)
Valoarea rămasă a MF casate	6.003	92
Creşterea / (descreşterea. numerarului din exploatare înainte de modificările capitalului circulant	(7.561)	144.914
Modificări ale capitalului circulant:		
(Creştere. / Descreştere în soldurile de creanțe comerciale şi alte creanțe	(178.194)	193.312
(Creştere. / Descreştere în soldurile de stocuri	(65.413)	(316.840)

29 Entitățile pot folosi şi metoda directă, de prezentare a Situației fluxurilor de Trezorerie. În acest studiu de caz a fost utilizată metoda indirectă. Acestă situație este în corelație cu informațiile prezentate în Bilanț şi Contul de profit şi pierdere, detaliate anterior

(Creştere. / Descreştere în soldurile de datorii comerciale şi alte datorii	(40.241)	16.606
Fluxul de numerar net generat de activitățile operaționale	(291.408)	37.971
Fluxuri de numerar din activități de exploatare:		
Flux de numerar net generat dina ctivități operaționale:		
Dobânzi încasate	6.964	9.352
Dabânzi plătite	(6.796)	(820)
(Dividende plătite)	(18.190)	
Impozit pe profit plătit		(17.805)
Plăți aferente participării angajaților la profit		
Dividende încasate		
Flux de numerar net generat din activități de exploatare	(309.430)	28.699
Fluxuri de trezorerie din activități de investiție:		
Plata în numerar pentru achiziționare de terenuri şi mijloace fixe, imobilizări necorporale şi alte active pe termen lung	(96.015)	(40.201)
(Achiziții) / Vânzări de imobilizări financiare	146	(19.052)
Active pe termen lung		
Încasări din dobânzi		
Trezorerie netă din activități de investiție	(95.869)	(59.253)
Fluxuri de trezorerie din activități de finanțare:		
Încasări în numerar din credite		
Rambursări în numerar ale sumelor împrumutate	(147.670)	(4.773)
Majorare de capital	38.975	
Prima de fuziune	517.332	
Încasări în numerar din credite		
Trezorerie netă din activități de finanțare	408.611	(4.773)
Fluxuri de numerar - total	3.311	(35.327)
Modificările numerarului şi echivalentelor de numerar		
Numerar şi echivalente de numerar la începutul perioadei	59.624	62.935
Creşterea / (Diminuarea. numerarului şi echivelentelor de numerar		
Numerar şi echivalente de numerar la sfârşitul perioadei	62.935	27.608

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____
Semnătura_____
Nr. de înregistrare la organismul profesional
Ştampila entității

ÎNTOCMIT,

Numele şi prenumele_____
Semnătura _____

_____

9.3.6. Note explicative la situațiile financiare anuale

Apreciem faptul că notele explicative la situațiile financiare anuale au un rol determinant în fundamentarea opțiunilor manifestate de către utilizatorii informațiilor financiar-contabile, atât cei interni, cât şi externi. Notele explicative au rolul de a furniza informații financiar-contabile suplimentare celor care rezultă din celelalte elemente ale situațiilor financiare. Pe de altă parte, conținutul notelor explicative vine să ofere un fundament pentru informațiile prezentate în special în Bilanț şi Contul de profit şi pierdere.

Notele explicative la situațiile financiare anuale sunt structurate astfel[30]:

NOTA 1
Active imobilizate
- lei -

Denumirea elementului de imobilizare*)	Valoarea brută**)				Ajustări de valoare***) (amortizări şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare)			
	Sold la începutul exercițiului financiar	Creşteri ****)	Cedări, transferuri şi alte reduceri	Sold la sfârşitul exercițiului financiar	Sold la începutul exercițiului financiar	Ajustări înregistrate în cursul exercițiului financiar	Reduceri sau reluări	Sold la sfârşitul exercițiului financiar
0	1	2	3	4 = 1+ 2-3	5	6	7	8 = 5+6-7

*) Cheltuielile de constituire şi cheltuielile de dezvoltare vor fi detaliate, prezentandu-se motivele imobilizării şi perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.
**) Modificările valorii brute se vor prezenta plecând de la costul de achiziție sau costul de producție pentru fiecare element de imobilizare, în funcție de tratamentele contabile aplicate.
***) Se vor prezenta duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate, metodele de amortizare şi ajustările care privesc exercițiile financiare anterioare.
****) Se vor prezenta separat creşterile de valoare apărute din procesul de dezvoltare internă.

În situația în care durata contractului sau durata de utilizare a elementelor de natura cheltuielilor de dezvoltare depăşeşte cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

30 Pornind de la elementele Situațiilor finanicare anuale prezentate anterior vom exemplifica cifric doar conținutul **Notei 9 - Calculul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari**.

În situația în care fondul comercial existent este amortizat într-o perioadă de peste cinci ani, această perioadă nu trebuie să depăşească durata de utilizare economică a activului şi trebuie să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

NOTA 2

Provizioane

- lei -

Denumirea provizionu1ui *)	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri **)		Sold la sfârşitul exercițiului financiar
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4 = 1+2-3

*) Provizioanele prezentate în bilanț la „Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.
**) Cu explicarea naturii, sursei sau destinației acestora

NOTA 3

Repartizarea profitului *)

- lei -

Destinația profitului	Suma
Profit net de repartizat:	
Rezerva legală	
Acoperirea pierderii contabile	
Dividende etc.	
Profit nerepartizat	

*) În cazul acoperirii pierderii contabile reportate, se vor prezenta sursele de acoperire ale acesteia.

NOTA 4

Analiza rezultatului din exploatare

-lei-

Denumirea indicatorului	Exercițiul financiar	
	precedent	curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute si al serviciilor prestate (rd. 3 +4 + 5)		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		

6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (rd.1-2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8 Cheltuieli generale de administrație		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (rd. 6 – 7 – 8 + 9)		

NOTA 5

Situația creanțelor și datoriilor

- lei -

Creanțe	Sold la sfârşitul exercițiului financiar	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1 = 2 + 3	2	3
Total, din care:			

- lei -

Datorii *)	Sold la sfârşitul exercițiului financiar	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
0	1 = 2 + 3 + 4	2	3	4
Total, din care:				

***) Se vor menționa următoarele informații:**

a) clauzele legate de achitarea datoriilor şi rata dobânzii aferente împrumuturilor;

b) datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:

- valoarea datoriei;
- valoarea şi natura garanțiilor;

c) valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;

d) valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

NOTA 6

Principii, politici și metode contabile

În această notă explicativă vor fi prezentate următoarele informații:

a. Reglementările contabile aplicate la întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare anuale.

b. Abaterile de la principiile contabile şi politicile contabile, de la metodele de evaluare şi de la alte prevederi din reglementările contabile, menționându-se:

- natura;
- motivele;

- evaluarea efectului asupra activelor şi datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii.

c. Dacă valorile prezentate în situațiile financiare nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative, însoțită de comentarii relevante.

d. Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situația în care nu se cunoaşte prețul de achiziție sau costul de producție al acestora.

e. Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate şi circulante cu ciclu lung de fabricație.

f. În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:

- elementele supuse reevaluării, precum şi metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;
- tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
- modificările rezervei din reevaluare;
- valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitutul exercițiului financiar.

g. Dacă activele fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative;

h. Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor FIFO, CMP sau LIFO, diferă în mod semnificativ, la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

NOTA 7
Participații şi surse de finanțare

În această notă explicativă vor fi prezentate următoarele informații:

a. se menționează existența oricăror certificate de participare, valori mobiliare, obligațiuni convertibile, cu precizarea:

- numărului acestora şi a drepturilor pe care le conferă;

- încadrării acestora la imobilizări financiare sau la investiții pe termen scurt, în funcție de intenția entității cu privire la durata deținerii titlurilor de valoare (peste un an, respectiv de până la un an).
- denumirea şi sediul social ale fiecăreia dintre entitățile în care compania deține interese de participare reprezentând un procent de capital de cel puțin 20%, precum şi proporția de capital deținută, valoarea capitalului şi rezervelor, profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare anuale;
- denumirea, sediul principal sau sediul social şi forma juridică ale fiecăreia dintre entitățile la care compania este asociat cu răspundere limitată.

b. capital social subscris / patrimoniul entității;

c. numărul şi valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, menționându-se dacă au fost integral vărsate şi, după caz, numărul acțiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor;

d. acțiuni răscumpărabile:
- data cea mai apropiată şi data limită de răscumpărare;
- caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
- valoarea eventualei prime de răscumpărare;

e. acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
- tipul de acțiuni;
- numărul de acțiuni emise;
- valoarea nominală totală şi valoarea încasată la distribuire;
- drepturi legate de distribuție:
- numărul, descrierea şi valoarea acțiunilor corespunzătoare;
- perioada de exercitare a drepturilor;
- prețul plătit pentru acțiunile distribuite.

f. obligațiuni emise:
- tipul obligațiunilor emise;
- valoarea emisă şi suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
- obligațiuni emise de entitate, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta:
- valoarea nominală;
- valoarea înregistrată în momentul plății.

NOTA 8
Informații privind salariații, administratorii și directorii

Această notă explicativă cuprinde următoarele informații:

a. indemnizațiile acordate membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere;

b. obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foştii membri ai organelor de administrație, conducere şi supraveghere, indicându-se valoarea totală a angajamentelor pentru fiecare categorie;

c. valoarea avansurilor şi creditelor acordate membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere în timpul exercițiului financiar:
- rata dobânzii;
- principalele clauze ale creditului;
- suma rambursată până la acea dată;
- obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de entitate în numele acestora;

d. salariați:
- număr mediu, cu defalcarea pe fiecare categorie;
- salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului financiar;
- cheltuieli cu asigurările sociale;
- alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

NOTA 9
Calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiari[31]

Pentru fundamentarea deciziilor adoptate atât de managementul entității, cât şi de către utilizatorii externi de informații financiar-contabile un rol important revine indicatorilor economico-financiari stabiliți pe baza informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale.

Principalii indicatori care sunt determinați şi prezentați în Notele explicative sunt:

1. Indicatori de lichiditate:

a. Indicatorul lichidității curente
- oferă informație privind garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente. Se calculează astfel:

$$\textbf{Lichiditatea curentă} = \frac{\textbf{Active curente}}{\textbf{Datorii curente}}$$

31 Calculul indicatorilor prevăzuți în **Nota 9** este exemplificat pe baza conținutului **Situațiilor financiare anuale** prezentate anterior.

Valoarea recomandată acceptabilă a acestui indicator se situează în jurul valorii 2.

EXEMPLU:

$$\text{Lichiditatea curentă 2005} = \frac{904248 + 391}{251915 + 0} = 3.59$$

$$\text{Lichiditatea curentă 2006} = \frac{975874 + 569}{260694 + 3265} = 3.69$$

b. Indicatorul lichidității imediate (indicatorul test acid)

- arată posibilitatea achitării datoriilor curente din valorile de trezorerie disponibile existente, precum şi din cele care se vor încasa în urma lichidării creanțelor la scadență.

$$\textbf{Lichiditatea imediată} = \frac{\textbf{Active curente - Stocuri}}{\textbf{Datorii curente}}$$

Dacă valoarea indicatorului este mai mare decât 1, există garanția acoperirii datoriilor curente, iar dacă valoarea acestuia este cu mult mai mică decât 1, există grave dificultăți de achitare a datoriilor scadente.

EXEMPLU:

$$\text{Lichiditatea imediată 2005} = \frac{904248 + 391 - 154186}{251915 + 0} = 2.97$$

$$\text{Lichiditatea imediată 2006} = \frac{976443 - 471046}{263959} = 1.91$$

2. Indicatori de risc:

a. Indicatorul gradului de îndatorare

- exprimă ponderea creditelor pe termen lung (capitalul împrumutat) în capitalul propriu sau în capitalul angajat (capital propriu+capital împrumutat).

$$\textbf{Gradul de îndatorare} = \frac{\textbf{Capital împrumutat}}{\textbf{Capital propriu}} \times \textbf{100}$$

sau

$$\textbf{Gradul de îndatorare} = \frac{\textbf{Capital împrumutat}}{\textbf{Capital angajat}} \times \textbf{100}$$

EXEMPLU:

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} X100$$

$$\text{Gradul de îndatorare 2005} = \frac{30864}{985192} X100 = 3.13$$

$$\text{Gradul de îndatorare 2006} = \frac{23574}{1039648} \times 100 = 2{,}26$$

b. Indicatorul privind acoperirea dobânzilor

- determină de câte ori entitatea poate achita cheltuielile cu dobânda.

Rezultatul acestui indicator se exprimă în ***"număr de ori"***. Cu cât valoarea indicatorului esle mai mică, cu atât poziția entității este considerată mai riscantă.

EXEMPLU:

$$\text{Indicatorul privind acoperirea dobânzilor 2005} = \frac{-121900 + 0 + 6996}{6996} = (16.42)$$

$$\text{Indicatorul privind acoperirea dobânzilor 2006} = \frac{58558 + 13861 + 1137}{1137} = 64.69$$

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune)

- furnizează informații cu privire la:
- viteza de intrare sau de ieşire a fluxurilor de trezorerie ale entității;
- capacitatea entității de a controla capitalul circulant şi activitățile comeciale de bază ale entității;

a. Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor)

- aproximează de cate ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar sau numărul de zile în care bunurile sunt stocate în entitate.

$$\textbf{Viteza de rotație a stocurilor} = \frac{\textbf{Costul vânzărilor}}{\textbf{Stoc mediu}} = \textbf{Număr}$$

$$\textbf{Viteza de rotație a stocurilor} = \frac{\textbf{Stoc mediu}}{\textbf{Costul vânzărilor}} \times \textbf{365} = \textbf{Zile}$$

EXEMPLU[32]:

Viteza de rotatie a stocurilor 2005 = 17.62
Viteza de rotatie a stocurilor 2006 = 5.05

b. Viteza de rotație a debitelor-clienți

- calculează eficacitatea entității în colectarea creanțelor sale şi exprimă numărul de zile până la data la care debitorii îşi achită datoriile către entitate.

$$\textbf{Viteza de rotație a debitelor - clienți} = \frac{\textbf{Sold mediu clienți}}{\textbf{Cifra de afaceri}} \textbf{x365} = \textbf{Zile}$$

O valoare în creştere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienților şi, în consecință, creanțe mai greu de încasat (clienți rău platnici)

EXEMPLU[33]:

Viteza de rotatie a debitelor clienti 2005 = 76.71
Viteza de rotatie a debitelor clienti 2006 = 78.99

c. Viteza de rotație a creditelor-furnizori

- aproximează numărul de zile de creditare pe care entitatea îl obține de la furnizorii săi. În mod ideal ar irebui să includă doar creditorii comerciali.

$$\textbf{Viteza de rotație a creditelor - furnizori} = \frac{\textbf{Sold mediu furnizori}}{\textbf{Achiziții de bunuri fără servicii}} \textbf{x365} = \textbf{Zile}$$

Pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

EXEMPLU[34]:

Viteza de rotatie a creditelor - furnizori 2005 = 42.95
Viteza de rotatie a creditelor - furnizori 2006 = 43.80

d. Viteza de rotație a activelor imobilizate

- evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate.

32 Aceşti indicatori se calculează pe baza informațiilor furnizate în Balanța de verificare. Rezultatul este exprimat în **număr de zile.**

33 Aceşti indicatori se calculează pe baza informațiilor furnizate în Balanța de verificare. Rezultatul este exprimat în **număr de zile debitare.**

34 Aceşti indicatori se calculează pe baza informațiilor furnizate în Balanța de verificare. Rezultatul este exprimat în **număr de zile de creditare.**

$$\textbf{Viteza de rotație a activelor imobilizate} = \frac{\textbf{Cifra de afaceri}}{\textbf{Active imobilizate}}$$

EXEMPLU:

$$\text{Viteza de rotatie a activelor imobilizate 2005} = \frac{2095035}{479264} = 4.37$$

$$\text{Viteza de rotatie a activelor imobilizate 2006} = \frac{1688823}{480941} = 3.51$$

e. Viteza de rotație a activelor totale

- evaluează eficacitatea managementului activelor totale prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de acestea.

$$\textbf{Viteza de rotație a activelor totale} = \frac{\textbf{Cifra de afaceri}}{\textbf{Total active}}$$

EXEMPLU:

$$\text{Viteza de rotație a activelor totale 2005} = \frac{2095035}{1383903} = 1{,}51$$

$$\text{Viteza de rotație a activelor totale 2006} = \frac{1688823}{1457384} = 1{,}15$$

4. Indicatori de profitabilitate

- exprimă eficiența entității în realizarea de profit din resursele disponibile.

a. Rentabilitatea capitalului angajat

- reprezintă profitul pe care îi obține entilatea din banii investiți în afacere.

$$\textbf{Rentabilitatea capitalului angajat} = \frac{\textbf{Profit înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit}}{\textbf{Capital angajat}} \times \mathbf{100}$$

Capitalul angajat se referă la banii investiți în entitate atât de către acționari, cât şi de creditorii pe termen lung, şi include capitalul propriu şi datoriile pe termen lung (sau active totale minus datorii curente).

EXEMPLU:

$$\text{Rentabilitatea capitalului angajat 2005} = \frac{-121900 - 699 - 0}{1131988} \times 100 = (11{,}38)\%$$

$$\text{Rentabilitatea capitalului angajat 2006} = \frac{58558 - 1137 - 13861}{1193425} \times 100 = 3{,}64\%$$

b. Marja brută din vânzări

$$\textbf{Marja brută din vânzări} = \frac{\textbf{Profitul brut din vânzări}}{\textbf{Cifra de afaceri}} \times \textbf{100}$$

O scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că entitatea nu este capabilă să îşi controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

EXEMPLU:

$$\text{Marja bruta din vanzari 2005} = \frac{\text{Profitul brut din vanzari}}{\text{Cifra de afaceri}} X100 = 2.16\%$$

$$\text{Marja bruta din vanzari 2006} = \frac{\text{Profitul brut din vanzari}}{\text{Cifra de afaceri}} X100 = 6.51\%$$

NOTA 10

Alte informații

În această notă explicativă vor fi prezentate următoarele informații:

a. Alte informații cu privire la prezentarea entității raportoare.

b. Informații privind relațiile entității cu filiale, entități asociate sau cu alte entități în care se dețin participării.

c. Bazele de conversie utilizate pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ şi de pasiv, a veniturilor şi cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină.

d. Informații referitoare la impozitul pe profit:

- proporția în care impozitul pe profit afectează rezultatul din activitatea curentă şi rezultatul din activitatea extraordinară;
- reconcilierea dintre rezultatul exercițiului financiar şi rezultatul fiscal, aşa cum este prezentat în declarația de impozit;
- măsura în care calcularea profitului sau pierderii exercițiului financiar a fost afectată de o evaluare a elementelor care, prin derogare de la principiile contabile generale şi regulile contabile de evaluare, a fost efectuată în exercițiul financiar curent sau într-un exercițiu financiar precedent în vederea obținerii de facilități fiscale;
- impozitul pe profit rămas de plată.

e. Cifra de afaceri:

- prezentarea acesteia pe segmente de activități si pe piețe geografice.

f. Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări şi de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente:

- natura evenimentului;
- o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate sa fie făcută.

g. Explicații despre valoarea şi natura:

- veniturilor şi cheltuielilor extraordinare;
- veniturilor şi cheltuielilor înregistrate în avans, în situația în care acestea sunt semnificative.

h. Ratele achitate în cadrul unui contract de leasing.

i. În cazul unui leasing financiar, locatorul va prezenta următoarele informații:

- o descriere generală a contractelor semnificative de leasing ale locatorului;
- dobânda de incasat aferentă perioadelor viitoare.

În cazul unui leasing financiar, locatarul va evidenția următoarele:

- o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, incluzând, dar fără a se limita, la următoarele:
- existenta si condițiile opțiunilor de reînnoire sau cumpărare;
- restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la datorii suplimentare si alte operațiuni de leasing.
- dobânda de plătit aferenta perioadelor viitoare.

j. Onorariile plătite auditorilor/cenzorilor şi onorariile plătite pentru alte servicii de certificare, servicii de consultantă fiscală si alte servicii decât cele de audit.

k. Efectele comerciale scontate neajunse la scadență.

l. Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se prezintă în notele explicative.

m. Datoriile probabile şi angajamentele acordate.

n. Angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligația de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, şi trebuie făcută distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația națională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanții valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care exista în relația cu entitățile afiliate trebuie prezentate distinct.

o. Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanț, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esențială pentru înțelegerea situațiilor financiare anuale.

p. Orice detaliere a elementelor din situațiile financiare anuale, atunci când aceste elemente sunt semnificative şi sunt relevante utilizatorilor situațiilor financiare.

9.4. Întocmirea situațiilor financiare anuale

Întocmirea **Situațiilor financiare anuale**, ca documente de raportare periodică, marchează etapa finală a ciclului anual de prelucrare a datelor prin care este redată activitatea unei entități juridice. Ele sunt rezultanta aplicării ipotezelor, bazelor de evaluare şi a principiilor specifice contabilității şi destinate să reflecte cât mai fidel poziția financiară şi performanțele unei entități pentru a servi interesele unei largi game de utilizatori ai informației contabile.

Astfel, putem aprecia că întocmirea **Situațiilor financiare anuale** reprezintă un proces complex şi de anvergură al activității financiar-contabile, la nivelul unei entități. Fiecare dintre cele cinci documente de sinteză, componente ale situațiilor financiare beneficiază de o serie de etape în vederea întocmirii lor.

Bilanțul se întocmeşte pe baza soldurilor finale stabilite în balanța de verificare definitivă a conturilor sintetice.

Sintetizarea informațiilor la nivel de bilanț se poate realiza astfel:

- prin prelucrarea directă a soldurilor unor conturi care reprezintă un singur post de bilanț, precum: cheltuieli în avans, subvenții pentru investiții sau capital subscris vărsat;
- fie prin prelucrarea mai multor solduri ale conturilor, respectiv însumarea algebrică a acestora (fie prin adunare, fie prin scădere).

Aşa cum se poate observa din formularul de bilanț prezentat anterior, toți indicatorii prezintă situația existentă la începutul şi la sfârşitul exercițiului financiar. Soldurile de la începutul exercițiului se preiau identic din bilanțul incheiat la finele exercițiului financiar precedent, respectiv soldurile finale ale conturilor devin în exercițiul curent solduri initiale. Relizarea acestei operațiui are la bază principiul intangibilității bilanțului de deschidere.

Formularul de bilanț impune înscrierea datelor de identificare ale fiecarei entități pentru care au fost întocmite situațiile financiare.

Contul de profit şi pierdere se întocmeşte pe baza rulajelor cumulate de la începutul exercițiului financiar aferente conturilor de cheltuieli şi venituri.

Formularul standard al Contului de profit şi pierdere cuprinde şi o serie de indicatori pentru cuantificarea rezultatelor financiare obținute de entitate, astfel:

- Venituri din exploatare - total;
- Cheltuieli pentru exploatate – total;
- Profitul sau pierderea din exploatare;

- Venituri financiare – total;
- Cheltuieli financiare – total;
- Profitul sau pierderea financiar(ă);
- Profitul sau pierderea curentă;
- Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară;
- Venituri şi cheltuieli totale;
- Profitul sau pierderea brută;
- Impozitul pe profit/venit;
- Profitul sau pierderea net(ă) a exercițiului financiar.

Aceşti indicatori se determină pentru exercițiul încheiat, iar pentru exercițiul precedent se preia din formularul aferent acestuia.

Există o serie de **reguli comune de întocmire** atât pentru **Bilanț**, cât şi pentru **Contul de profit şi pierdere**, printre care:

- Atât bilanțul cât şi contul de profit şi pierdere trebuie să prezinte obligatoriu posturile prezentate în formularele tipizate;
- Structura bilanțului şi a contului de profit şi pierdere, în special în ceea ce priveşte formatul obligatoriu, nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul, cu excepția situației în care entitatea trece de la întocmirea şi prezentarea de Situații financiare anuale simplificate la Situații financiare anuale;
- Pentru fiecare post, respectiv element, prezentat în Bilanț sau în Contul de profit şi pierdere al unei entități, valoarea corespunzatoare pentru exercițiul financiar precedent trebuie prezentată într-o coloană distinctă;
- În situația în care valorile corespunzatoare exercițiului financiar curent şi precedent, înscrise în bilanț şi în contul de profit şi pierdere, nu sunt comparabile, cele aferente exercițiului precedent trebuie recalculate şi prezentate corespunzator. Se impune astfel o retratare a situațiilor finaciare[35], iar toate aspectele aferente acestei operațiuni sunt prezentate în Notele explicative;
- Toate documentele componente ale situațiilor financiare anuale sunt semneate de administratori şi de către persoanele abilitate de lege să le întocmească.

35 Momente sau evenimente care impun retratarea Situațiilor financiare anuale sunt cele prevăzute în acte normative emise de autoritățile statului în care entitatea are sediul principal. În cazul României, spre exemplu, o astfel de situație a fost 30 iunie 2005, atunci când a început procesul de denominare a monedei naționale sau un alt moment pentru retratare este acela cand se prezită pentru prima dată situațiile financiare conforme cu standardele internaționale de contabilitate (IFRS/IAS).

9.5. Certificarea şi publicarea situațiilor financiare anuale

9.5.1. Procesul de certificare a situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare ale unei entități sunt însoțite şi de alte documente care au rolul fie de a completa informațiile furnizate de situațiile financiare, fie de a certifica nivelul de realizare a imaginii fidele asupra poziției şi performanței financiare a entității.

Printre aceste documente se regăsesc:

1. Raportul administratorilor
2. Raportul de audit

Întregul proces de certificare a situațiilor financiare anuale are rolul de a valida caracterul, autenticitatea, corectitudinea şi rigurozitatea informațiilor prezentate. Realizarea efectivă a acestui proces presupune întocmirea şi prezentarea celor două rapoarte amintite anterior.

RAPORTUL ADMINISTRATORILOR

Principalul for de conducere al unei entități – de regulă Consiliul de administrație - elaborează un raport, denumit Raportul administratorilor[36], aferent fiecărui exercițiu financiar.

Acest raport cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanței activităților entității şi a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care se confruntă.

În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea entității, performanța sau poziția sa financiară, analiza cuprinde **indicatori financiari** şi, atunci când este cazul, **indicatori nonfinanciari**, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații despre aspecte privind mediul înconjurător şi angajații.

Raportul administratorilor **se aprobă de *Consiliul de administrație*** şi **este semnat în** numele acestuia de ***preşedintele consiliului*.**

36 Raportul administratorilor prezintă o importanță semnificativă pentru utilizatorii informațiilor contabile, iar conținutul său obligatoriu este reglementat prin lege (actualmente OMFP 1752/2005)

Raportul administratorilor oferă informații despre:

1. evenimente importante apărute după sfârşitul exercițiului financiar;

2. dezvoltarea previzibilă a entității;

3. activitățile din domeniul cercetării si dezvoltării;

4. informații privind achizițiile propriilor acțiuni, şi anume:

a. motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
b. numărul şi valoarea acțiunilor achiziționate şi înstrăinate în cursul exercițiului financiar şi proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
c. în cazul achiziției şi înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;
d. numărul şi valoarea nominală a tuturor acțiunilor achiziționate şi deținute de entitate şi proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

5. existența de sucursale ale entității;

6. utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare şi a profitului sau pierderii:

a. obiectivele şi politicile entității în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politica sa de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilititea de acoperire împotriva riscurilor, şi
b. expunerea entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate şi la riscul fluxului de trezorerie.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informații care să ajute la înțelegerea mai bună a semnificației instrumentelor financiare bilanțiere sau extrabilanțiere asupra situației financiare a unei entități, rezultatelor activității ei şi fluxurilor de trezorerie şi de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariției şi gradului de siguranță a fluxurilor de trezorerie viitoare asociate cu acele instrumente[37].

Prezentările cerute oferă informații pentru a-i ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare, recunoscute sau nu în bilanț.

RAPORTUL DE AUDIT

Situațiile financiare anuale ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii. De regulă, sunt supuse auditării doar Situațiile financiare anuale ale entităților care fac parte din categorie înreprinderi mici şi mijlocii, precum şi cele considerate a fi mari, nefiind necesară

37 Pântea I.P., Bodea Gh., *Op.cit.*, pag. 472

prezentarea unui astfel de document de către entitățile încadrate la categoria microîntrprinderi. Există obligativitatea prezentării unui Raport de audit pentru toate entitățile care sunt cotate pe o piață de capital reglementată. Pentru entități din categoria microîntreprinderilor nu există obligativitatea prezentării unui astfel de raport şi apreciem că nici nu este cazul. Situațiile financiare anuale ale microîntreprinderilor **se verifică** potrivit prevederilor legislației în materie.

Auditorii financiari îşi exprimă, o opinie referitoare la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru acelaşi exercițiu financiar.

Raportul auditorilor financiari cuprinde următoarele **elemente**:

- menționarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

- o descriere a ariei auditului financiar, respectiv a standardelor de audit conform cărora a fost efectuat auditul financiar;

- o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor financiari potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară şi, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audil, imposibilitatea exprimării unei opinii;

- o referire la aspectele asupra cărora auditorii financiari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

- o opinie privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru acelaşi exercițiu financiar.

Raportul de audit este semnat de către auditori financiari sau de către persoanele autorizate, în cazul entităților care presetează servicii de audit financiar.

9.5.2. Publicarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare au înscrise clar numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, calitatea acestora (director economic, contabil şef sau allă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, expert contabil, contabil autorizat), precum şi numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale, însoțite de **Raportul administratorilor** pentru exercițiul financiar în cauză, sunt supuse aprobării Adunării Generale a Acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare.

Situațiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, şi Raportul administratorilor, împreună cu **Raportul de audit** sau **Raportul de Comisiei de cenzori**, după caz, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale şi raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma şi conținutul pe baza cărora auditorii financiari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, şi-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie sa fie însoțite de textul complet al raportului auditorilor/cenzorilor sau al raportului de verificare, după caz.

În caz contrar, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată şi trebuie să se facă trimitere la Oficiul Registrului Comerțului la care au fost depuse Situațiile financiare anuale.

Raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o **opinie de audit fără rezerve, cu rezerve** sau **contrară**, sau dacă auditorii financiari **nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit.**

Se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii financiari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situațiile financiare anuale **trebuie publicată** ***propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile, precum procesul verbal al adunării generale în cadrul căreia au fost aprobate situațiile financiare și celelalte rapoarte aferente entității.***

Consiliul de administație al entității răspunde petnru publicarea situațiilor financiare și a altor documente similare în Monitorul Oficial al României, partea a IV-a, în termenul prevăzut de reglementările legale.

9.6. Studiu de caz – Situații financiare anuale

În această parte a lucrării de față, propunem spre studiu şi analiză un set complet de documente privind Situațiile financiare anuale ale unei entități bine definite.

Entiatea ale cărei situații financiare[38] sunt prezentate poate fi dimensionată prin următoarele elemente:

- anul înființării: 2002
- tip de entitate: Societate cu răspundere limitată
- activitatea preponderentă: Prestare de servicii
- număr mediu de salariați: 150

38 Din motive obiective, anumite informații din Bilanțul şi Contul de profit şi pierdere al entității au fost şterse, însă elementele de natura notelor şi politicilor contabile au rămas intacte.

SITUATII FINANCIARE
PENTRU EXERCITIUL FINANCIAR INCHEIAT LA 31.12.2005

CUPRINS **PAGINA**

Raportul auditorului financiar independent	1-2
Bilantul contabil 2005	3-4
Contul de profit si pierdere 2005	5-6
Situatia cod 30	7
Situatia cod 40	8
Situatia amortizarii activelor imobilizate	9
Note la situatiile financiare	10-25

CONSULTING SRL
street no.

Telephone

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CĂTRE ASOCIAȚII S.C.

1. Am auditat bilanțul contabil alăturat al S.C. S.R.L., (sau „Societatea") la data de 31 Decembrie 2005 precum şi contul de profit şi pierdere întocmit pentru exercițiul financiar încheiat la această dată. Responsabilitatea pentru aceste situații financiare revine conducerii Societății. Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie asupra acestor situații financiare în baza auditului efectuat.

2. Cu excepția aspectelor prezentate în paragraful 3, auditul a fost desfăşurat în conformitate cu Standardele de Audit emise de Camera Auditorilor Financiari din România, care sunt bazate pe Standardele Internationale de Audit. Aceste Standarde cer ca auditul să fie planificat şi executat astfel încât să obținem o asigurare rezonabilă că situațiile financiare nu conțin erori semnificative. Un audit include examinarea, pe bază de teste, atât a sumelor cât şi a celorlalte informații cuprinse în situațiile financiare. Auditul cuprinde de asemenea evaluarea principiilor contabile folosite, a estimărilor semnificative făcute de către conducerea Societății, precum şi a prezentării de ansamblu a situațiilor financiare. Considerăm că auditul efectuat oferă o bază rezonabilă pentru exprimarea opiniei noastre.

3. Nu am auditat situațiile financiare la 31 decembrie 2004, această dată fiind anterioară numirii noastre ca auditori ai Societății. Ca urmare, cu toate că am efectuat proceduri de audit asupra unor componente ale bilanțului contabil la 31 decembrie 2004, nu am fost în măsură să obținem evidențe de audit asupra tuturor componentelor la acea dată prin alte proceduri de audit. Aceste componente intră semnificativ în determinarea rezultatului net pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005.

4. Am participat la inventarierea fizică efectuată la 31 decembrie 2005. Confirmăm rezultatele acesteia.

CONSULTING SRL
street no..
Telephone

5. În opinia nostră, bilanțul contabil a fost întocmit de o manieră adecvată, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu OMF 306/2002 şi cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

6. Fără a califica suplimentar opinia noastră, atragem atenția asupra următoarelor aspecte:

a) Pe parcursul exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2005, Societatea a înregistrat venituri din prestări de servicii de 1.036.405,78 RON, reprezentând 14% din cifra de afaceri a Societății, din relația cu un singur client, S.C. S.R.L., . Ca urmare, viabilitatea viitoare a Societății este dependentă într-o măsură semnificativă de relația cu această companie. În plus, asociații S.C. SRL dețin 2% din capitalul social al S.C. S.R.L.

b) Situațiile financiare alăturate nu sunt menite să prezinte poziția financiară şi rezultatele operațiunilor în conformitate cu reglementările şi principiile contabile general acceptate în alte țări şi jurisdicții decât România. De aceea, situațiile financiare alăturate nu sunt întocmite pentru uzul persoanelor care nu cunosc principiile, procedurile şi reglementările contabile din România.

7. Acest raport este întocmit pentru uzul asociaților Societății şi nu se adresează şi nici nu poate fi utilizat de nici un alt terț.

Auditor Fianciar
S.C. Consulting S.R.L. 2006

Înregistrat la Camera Auditorilor Financiari din România
cu nr.

Societatea Comercială

Judeţul:
Persoană juridică:
S.C.
Adresa:
Telefon: Fax:
Cnumărul din Registrul Comerţului:

Forma de proprietate: 35
Activitatea preponderentă
(denumire clasă CAEN):

Cod clasă CAEN:
Cod fiscal/Cod unic de înregistrare:

Situaţia Cod 10

BILANŢ
încheiat la data de 31 decembrie 2005

	Rând	Nota	31.12.2004 (RON)	31.12.2005 (RON)
A. ACTIVE IMOBILIZATE				
I. Imobilizări necorporale	1	1a)	3.022	2.026
II. Imobilizări corporale	2	1b)	181.452	257.452
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL	4		184.474	259.478
B. ACTIVE CIRCULANTE				
I. Stocuri	5		157.707	205.487
II. Creanţe	6	5	1.059.349	1.583.855
III. Investiţii financiare pe termen scurt	7		110.000	0
IV. Casa şi conturi la bănci	8		236.376	738.822
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	9		1.563.432	2.528.164
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	10		79.832	0
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	11		435.345	414.999
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	12		1.207.919	2.113.165
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	13		1.392.393	2.372.643
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	14		0	0
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	15		0	0
I. VENITURI ÎN AVANS	16		0	0
J. CAPITAL ŞI REZERVE				
I. CAPITAL	19		10.000	10.000
din care				
capital subscris vărsat	21		10.000	10.000
II. PRIME DE CAPITAL	23		0	0

III. REZERVE DIN REEVALUARE	Sold C	24		0	0
	Sold D	25		0	0
IV. REZERVE		26		44.670	44.670
V. REZULTATUL REPORTAT	Sold C	27		0	1.337.723
	Sold D	28		0	0
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR	Sold C	29		1.337.723	980.250
	Sold D	30		0	0
Repartizarea profitului		31		0	0
TOTAL CAPITALURI PROPRII		32		1.392.393	2.372.643
Patrimoniul public		33		0	0
TOTAL CAPITAL		34		1.392.393	2.372.643

Autorizate şi semnate în numele Consiliului de Administrație la data de de către:

Administrator

Director Economic

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

Situaţia Cod 20

	Rând	Nota	31.dec.04 (RON)	31.dec.05 (RON)
1. Cifra de afaceri netă	1	10e)	7.560.453	7.883.234
Producţia vândută	2		7.560.453	7.883.234
Venituri din vânzarea mărfurilor	3		0	0
Venituri din subvenţii de exploatare	4		0	0
2. Variaţia stocurilor Sold C	5		0	0
Sold D	6		0	0
3. Producţia imobilizată	7		88.645	0
4. Alte venituri din exploatare	8		36.113	6.925
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL	9		7.685.211	7.890.159
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele	10		764.063	766.368
consumabile				
Alte cheltuieli materiale	11		235.108	255.590
b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă)	12		660.409	923.159
c) Cheltuieli privind mărfurile	13		23.465	0
6. Cheltuieli cu personalul, în care:	14	8	1.173.399	1.461.154
a) Salarii	15		873.660	1.071.275
b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială	16		299.739	389.879
7. a) Amortizări şi provizioane pentru deprecierea				
imobilizărilor corporale şi necorporale	17		45.316	35.461
a. 1) Cheltuieli	18		45.316	35.461
8. Alte cheltuieli de exploatare	23		2.909.499	3.235.760
8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe	24		2.790.056	3.182.644
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi	25		18.457	24.976
vărsăminte asimilate				
8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi	26		100.986	28.140
activele cedate				
CHELTUIELI DE EXPLOATARE-TOTAL	30		5.811.259	6.677.492
REZULTATUL DIN EXPLOATARE:				
Profit	31		1.873.952	1.212.667
Pierdere	32		0	0
11. Venituri din dobânzi	37		3.019	1.841
din care, în cadrul grupului	38		0	0
Alte venituri financiare	39		41.466	57.184
VENITURI FINANCIARE-TOTAL	40		44.485	59.025

13. Cheltuieli privind dobânzile	44		7.704	0
Alte cheltuieli financiare	46		95.121	84.071
CHELTUIELI FINANCIARE-TOTAL	47		102.825	84.071
REZULTATUL FINANCIAR:				
Profit	48		0	0
Pierdere	49		58.340	25.046
14.REZULTATUL CURENT:				
Profit	50		1.815.612	1.187.621
Pierdere	51		0	0
VENITURI TOTALE	56		7.729.696	7.949.184
CHELTUIELI TOTALE	57		5.914.084	6.761.563
18. REZULTATUL BRUT:				
Profit	58		1.815.612	1.187.621
Pierdere	59		0	0
19. IMPOZITUL PE PROFIT	60		477.889	207.371
				207.371
20. Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în	61		0	207.371
elementele de mai sus				207.371
				207.371
21. REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI				207.371
FINANCIAR				207.371
Profit	62		1.337.723	207.371
Pierdere	63		0	207.371

Autorizate şi semnate în numele Consiliului de Administrație la data de de către:

Administrator

Director Economic

DATE INFORMATIVE

Situaţia Cod 30

RON

I. Date privind rezultatul înregistrat	Nr. rând	Nr. unităţi	Sume
A	B	1	2
Unităţi care au înregistrat profit	1	1	980.250
Unităţi care au înregistrat pierdere	2	0	0

II. Date privind plăţile restante	Nr. rând	Total col. 2+3	Din care	
			Pentru activitatea curentă	Pentru investiţii
A	B	1	2	3
Plăţi restante-total (rd. 04+08+14 la 18+22),	3	0	0	0
din care:				
Furnizori restanţi-total (rd. 05 la 07), din care:	4	0	0	0
peste 30 de zile	5	0	0	0
peste 90 de zile	6	0	0	0
peste 1 an	7	0	0	0
Obligaţii restante faţă de bugetul asigurărilor	8	0	0	0
sociale-total (rd. 09 la 13), din care:				
contribuţii pentru asigurări sociale de stat	9	0	0	0
datorate de angajatori, salariaţi şi alte				
persoane asimilate				
contribuţii de la persoane juridice sau fizice	10	0	0	0
care angajează personal salariat şi contribuţia				
persoanelor asigurate la fondul asigurărilor				
sociale de sănătate				
contribuţia pentru pensia suplimentară	11	0	0	0
contribuţii de la persoane juridice sau fizice	12	0	0	0
care utilizează munca salariată şi contribuţii				
pentru ajutorul de şomaj de la salariaţi				
alte datorii sociale	13	0	0	0
Obligaţii restante faţă de bugetele fondurilor	14	0	0	0
speciale				
Obligaţii restante faţă de alţi creditori	15	0	0	0
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit	16	0	0	0
la bugetul de stat				
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit	17	0	0	0
la bugetele locale				
Credite bancare nerambursate la scadenţă	18	0	0	0
total (rd. 19 la 21), din care:				
restante după 30 de zile	19	0	0	0
restante după 90 de zile	20	0	0	0
restante după 1 an	21	0	0	0
Dobânzi restante	22	0	0	0

III. Număr mediu de salariaţi	Nr. rând	An precedent	An curent
A	B	1	2
Numărul mediu de salariaţi	23	148	148

Administrator

Director Economic

SITUAȚIA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Situația cod 40

RON

Elemente de imobilizări	Nr. rând	Sold inițial	Creșteri	Reduceri		Sold final
				Total	Din care: dezmembrări și casări	(col. 5=1+2-3)
A	B	1	2	3	4	5
Imobilizări necorporale						
Cheltuieli de constituire și cheltuieli de dezvoltare	1	2.145	0	0	x	2.145
Alte imobilizări	2	2.850	0	0	x	2.850
Avansuri și imobilizări necorporale în curs	3	0	0	0	x	0
TOTAL (rd. 01 la 03)	4	4.995	0	0	0	4.995
Imobilizări corporale						
Terenuri	5	45.616	3.504	0	x	49.120
Construcții	6	0	0	0	x	0
Instalații tehnice și mașini	7	181.735	90.939	3.342	x	269.332
Alte instalații, utilaje și mobilier	8	3.790	16.811	0	x	20.601
Avansuri și imobilizări corporale în curs	9	0	6.286	6.286	x	0
TOTAL (rd. 05 la 09)	10	231.141	117.540	9.628	0	339.053
Imobilizări financiare	11	0	0	0	x	0
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd. 04+10+11)	12	236.136	117.540	9.628	x	344.048

SITUAŢIA AMORTIZĂRII ACTIVELOR IMOBILIZATE

RON

Elemente de imobilizări	Nr. rând	Sold iniţial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidenţă	Amortizare la sfârşitul anului (col. 9=6+7-8)
A	B	6	7	8	9
Imobilizări necorporale					
Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de dezvoltare	13	833	426	0	1.259
Alte imobilizări	14	1.140	570	0	1.710
TOTAL (rd.13 + 14)	15	1.973	996	0	2.969
Imobilizări corporale					
Terenuri	16	931	1.920	0	2.851
Construcţii	17	0	0	0	0
Instalaţii tehnice şi maşini	18	43.069	30.233	557	72.745
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	19	5.689	316	0	6.005
TOTAL (rd. 16 la 19)	20	49.689	32.469	557	81.601
AMORIZĂRI-TOTAL	21	51.662	33.465	557	84.570

SITUAŢIA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIERE

Elemente de imobilizări	Nr. rând	Sold iniţial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13=10+11-12)
A	B	10	11	12	13
Imobilizări necorporale					
Cheltuieli de constituire şi cheltuieli de dezvoltare	22	0	0	0	0
Alte imobilizări	23	0	0	0	0
Avansuri şi imobilizări necorporale în curs	24	0	0	0	0
TOTAL (rd. 22 la 24)	25	0	0	0	0
Imobilizări corporale					
Terenuri	26	0	0	0	0
Construcţii	27	0	0	0	0
Instalaţii tehnice şi maşini	28	0	0	0	0
Alte instalaţii, utilaje şi mobilier	29	0	0	0	0
Avansuri şi imobilizări corporale în curs	30	0	0	0	0
TOTAL (rd. 26 la 30)	31	0		0	0
Imobilizări financiare	32	0		0	0
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd. 25+31+32)	33	0		0	0

Administrator

Director Economic

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

a) **Imobilizări necorporale**

- lei -

	Valoarea brută				Deprecieri (amortizare și provizioane)			
Elemente de active	Sold la 1 ianuarie 2005	Creșteri	Reduceri	Sold la 31 decembrie 2005	Sold la 1 ianuarie 2005	Deprecierea înregistrată în cursul exercițiului	Reduceri sau reluări	Sold la 31 decembrie 2005
0	1	2	3	4=1+2+3	5	6	7	8=5+6-7
Chelt. de constituire	2.145		-	2.145	833	426	-	1.259
Alte imobilizări	2.850	-	-	2.850	1.140	570	-	1.710
Avansuri și imobilizări necorporale în curs	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	4.995	-	-	4.995	1.973	996	-	2.969

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

ACTIVE IMOBILIZATE (CONTINUARE)

b) Imobilizări corporale

- lei -

	Valoarea brută				Deprecieri (amortizare și provizioane)			
Elemente de active	**Sold la 1 ianuarie 2005**	**Creșteri**	**Reduceri**	**Sold la 31 decembrie 2005**	**Sold la 1 ianuarie 2005**	**Deprecierea înregistrată în cursul exercițiului**	**Reduceri sau reluări**	**Sold la 31 decembrie 2005**
0	1	2	3	4=1+2+3	5	6	7	8=5+6-7
Terenuri	45.616	3.504	-	49.120	931	1.920	-	2.851
Instalații tehnice și mașini	181.735	90.939	3.342	269.332	43069	30.233	557	72.745
Alte instalații utilaje și mașini	3.790	16.811	-	20.601	5.689	316	-	6.005
Avansuri și imob. corporale în curs	-	6.286	3.342	-	-	-	-	-
Total	231.141	117.540	9.628	339.053	49.689	32.469	557	81.601

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

1. ACTIVE IMOBILIZATE (CONTINUARE)

c) Imobilizări financiare

Societatea nu deține imobilizări financiare la 31 decembrie 2005.

2. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI SI CHELTUIELI

Societatea nu a constituit provizioane pentru riscuri şi cheltuieli la 31 decembrie 2005.

3. REPARTIZAREA PROFITULUI

Destinația	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (lei)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)
Profit net de repartizat:	1.337.723	980.250
- rezerva legală		-
- acoperirea pierderii contabile		-
- dividende		-
- alte repartizării		-
Profit nerepartizat	1.337.723	980.250

Repartizarea profitului urmează a fi aprobată de către Adunarea Generală a Asociaților din data de

4. ANALIZA REZULTATULUI DIN EXPLOATARE

	Exercitiul financiar Incheiat la 31 decembrie 2004 (lei)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)
1. Cifra de afaceri neta	**7.560.453**	**7.883.234**
2. Costul bunurilor vândute si al serviciilor prestate (3+4+5)	**5.811.260**	**6.677.492**
3. Cheltuielile activității de bază	1.262.458	1.021.958
4. Cheltuielile activităților auxiliare	1.218.715	1.496.615
5. Cheltuielile indirecte de producție	3.330.087	4.158.919
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)	**1.749.193**	**1.205.742**
9. Alte venituri din exploatare	124.758	6.925
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)	**1.873.951**	**1.212.667**

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

5. SITUAȚIA CREANȚELOR ȘI A DATORIILOR

Creanțe

	31 decembrie 2005	Termen de lichidare sub un an	peste 1 an
	1	2	3
Total, din care:	1.583.855	1.581.859	1.996
Creanțe comerciale, din care:	1.441.562	1.439.566	1.996
- clienți interni	1.441.562	1.439.566	1.996
Alte creanțe	142.293	142.293	-

Datorii

	31 decembrie 2005	Termen de exigibilitate sub un an	1 - 5 ani	peste 5 ani
	1=2+3+4	2	3	4
Total, din care:	414.999	414.999	-	-
Datorii către furnizorii de mijloace fixe	11.436	11.436	-	
Datorii comerciale, din care:	229.920	229.920	-	-
- furnizori interni	169.432	169.432	-	-
- furnizori externi	60.488	60.488	-	-
Obligații către bugetul statului	123.851	123.851	-	-
Obligații de plata către angajați	47.725	47.725	-	-
Fonduri si vărsăminte asimilate	-	-	-	-
Rata leasing si dobânda aferenta	-	-	-	-
Linie de credit	-	-	-	-
Alte datorii	2.067	2.067	-	-

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

6. PRINCIPII, POLITICI ŞI METODE CONTABILE

Principalele politici contabile adoptate în întocmirea acestor situații financiare sunt prezentate mai jos.

A Bazele întocmirii situațiilor financiare

(1) Informații generale

Aceste situații financiare au fost întocmite în conformitate cu:

(i) Ordinul Ministrului Finanțelor Publice din România nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene ("OMF 306");
(ii) Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată şi completată prin Ordonanța Guvernului 61/2002.

Prezentele situații financiare au fost întocmite pe baza convenției costului istoric, cu excepțiile prezentate în continuare în politicile contabile.

(2) Continuitatea activității

Prezentele situații financiare au fost întocmite în baza principiului continuității activității, care presupune faptul că Societatea îşi va continua activitatea şi în viitorul previzibil.

Pentru a evalua aplicabilitatea acestei prezumții, conducerea analizează previziunile referitoare la intrările viitoare de numerar. Pe baza acestor analize, conducerea crede că Societatea va putea să-şi continue activitatea în viitorul previzibil şi prin urmare aplicarea principiului continuității activității în întocmirea acestor situații financiare este justificată.

B Conversia tranzacțiilor în monedă străină

(1) Moneda de măsurare a situațiilor financiare

Elementele incluse în aceste situațiile financiare sunt măsurate în moneda care reflectă cel mai fidel substanța economică a evenimentelor şi circumstanțelor relevante pentru Societate („moneda de măsurare"). Aceste situații financiare sunt prezentate în lei româneşti, care este şi moneda de măsurare a Societății.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

6. PRINCIPII, POLITICI ŞI METODE CONTABILE (CONTINUARE)

(2) Tranzacțiile şi soldurile în monedă străină

Tranzacțiile Societății în monedă străină sunt înregistrate la cursurile de schimb comunicate de Banca Națională a României („BNR") pentru data tranzacțiilor. Soldurile în monedă străină sunt convertite în lei la cursurile de schimb comunicate de BNR pentru data bilanțului. Câştigurile şi pierderile rezultate din decontarea tranzacțiilor într-o monedă străină şi din conversia activelor şi datoriilor monetare exprimate în monedă străină sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere, în cadrul rezultatului financiar.

C Imobilizări necorporale

(1) Cost

(i) Programe informatice

Programele informatice achiziționate de către Societate, sunt recunoscute ca imobilizări necorporale la cost de achiziție.

(2) Amortizare

(i) Programe informatice

Programelor informatice capitalizate sunt amortizate folosind metoda liniară pe o perioadă de 3 ani.

D Imobilizări corporale

(1) Cost

Imobilizările corporale sunt evaluate la cost de achiziție.

Întreținerea şi reparațiile imobilizărilor corporale se trec pe cheltuieli atunci când apar, iar îmbunătățirile semnificative aduse imobilizărilor corporale, care cresc valoarea sau durata de viață a acestora, sau care măresc semnificativ capacitatea de generare a unor beneficii economice de către acestea, sunt capitalizate.

Activele imobilizate de natura obiectelor de inventar, inclusiv uneltele, sunt trecute pe cheltuieli în momentul achiziționării şi nu sunt incluse în valoarea contabilă a imobilizărilor corporale.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

6. PRINCIPII, POLITICI ŞI METODE CONTABILE (CONTINUARE)

(2) Amortizare

Amortizarea se calculează la valoarea evaluată, folosindu-se metoda liniară de-a lungul duratei utile de viață estimată a activelor, după cum urmează:

Activ	Ani
Instalații tehnice şi maşini	5 – 15
Alte instalații, utilaje şi mobilier	5 – 15

(3) Vânzarea/casarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale care sunt casate sau vândute sunt eliminate din bilanț împreună cu amortizarea cumulată corespunzătoare. Orice profit sau pierdere rezultat(ă) dintr-o asemenea operațiune este inclus(ă) în contul de profit şi pierdere curent.

E Stocuri

Stocurile sunt înregistrate la cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea realizabilă netă. Costul este determinat în general pe baza metodei FIFO (primul intrat-primul ieşit Valoarea realizabilă netă este estimată pe baza prețului de vânzare.

F Creanțe comerciale

Creanțele comerciale sunt înregistrate la valoarea facturată. Societatea a înregistrat provizion pentru deprecierea creanțelor deoarece avea creanțe, în valoare de RON, mai vechi de 365 zile la 31 decembrie 2005.

G Numerar şi echivalente de numerar

Numerarul şi echivalentele de numerar sunt evidențiate în bilanț la cost.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

6. PRINCIPII, POLITICI ŞI METODE CONTABILE (CONTINUARE)

H Datorii comerciale

Datoriile comerciale ale Societății sunt în totalitatea lor pe termen scurt (scadente în mai puțin de 12 luni) şi sunt înregistrate la valoarea nominală, care aproximează valoarea justă a sumelor ce urmează a fi plătite pentru bunurile sau serviciile primite.

I Impozitare

Societatea înregistrează impozitul pe profit curent pe baza profitului impozabil din raportările fiscale, conform legislației româneşti în vigoare.

J Recunoaşterea veniturilor

Veniturile se referă la serviciile prestate.

Veniturile aferente serviciilor furnizate sunt recunoscute în momentul prestării acestora.

Veniturile din dobânzi sunt recunoscute în momentul creditării contului bancar cu suma cuvenită pentru depozitele constituite la bănci (la data scadenței depozitelor bancare).

În aceste situații financiare, veniturile şi cheltuielile sunt prezentate la valoarea brută. În bilanțul contabil, datoriile şi creanțele de la aceiaşi parteneri sunt prezentate la valoarea netă în momentul în care există un drept de compensare.

K Cifra de afaceri

Cifra de afaceri reprezintă sumele facturate şi de facturat, nete de TVA şi rabaturi comerciale, pentru bunuri livrate terților.

L Cheltuieli de exploatare

Cheltuielile de exploatare sunt recunoscute în perioada la care se referă.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

6. PRINCIPII, POLITICI ŞI METODE CONTABILE (CONTINUARE)

M Managementul riscului financiar

(1) Factori de risc financiar

Prin natura activităților efectuate, Societatea este expusă unor riscuri variate care includ: riscul comercial, riscul valutar şi riscul de lichiditate. Societatea nu are credite contractate. Conducerea urmăreşte reducerea efectelor potențial adverse, asociate acestor factori de risc, asupra performanței financiare a Societății.

(i) Riscul comercial

Societatea este supusă unui risc comercial datorat creanțelor sale comerciale şi a celorlalte tipuri de creanțe. Referințele privind bonitatea clienților sunt obținute în mod normal pentru toți clienții noi, data de scadență a datoriilor este atent monitorizată şi sumele datorate după depăşirea termenului sunt urmărite cu promptitudine.

(ii) Riscul valutar

Societatea este expusă fluctuațiilor cursului de schimb valutar prin datoria generată de datorii comerciale exprimate în valută. Datorită costurilor mari asociate, politica Societății este să nu utilizeze instrumente financiare pentru diminuarea acestui risc.

(iii) Riscul de lichiditate

Managementul prudent al riscului de lichiditate implică menținerea de numerar suficient. Datorită naturii activității, Societatea urmăreşte să aibă flexibilitate în posibilitățile de finanțare, prin menținerea posibilității de contractare de linii de credit pentru finanțarea activităților de exploatare.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

7. ACȚIUNI ȘI OBLIGAȚIUNI

a) Părți sociale

Structura acționariatului la 31 decembrie 2005 este prezentată astfel:

	Număr de acțiuni (mii)	Suma (mii lei)	Procentaj (%)
	10	1.000	1%
	10	1.000	1%
	490	49.000	49%
	490	49.000	49%
Total	1000	100.000	100%

Toate acțiunile sunt comune, au fost subscrise și sunt plătite integral la 31 decembrie 2005. Toate acțiunile au același drept de vot și au o valoare nominală de 10 lei/acțiune

b) Obligațiuni

Societatea nu avea emise nici un fel de obligațiuni la 31 decembrie 2005.

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

8. INFORMAȚII PRIVIND SALARIAȚII, ADMINISTRATORII SI DIRECTORII

a) Salariați

Numărul mediu de angajați în timpul anului a fost după cum urmează:

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)
Personal administrativ	5	5
Personal în producție	120	141
Total	125	146

	Exercitiul financiar Incheiat la 31 decembrie 2004	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)
Cheltuiala cu salariile	873.660	1.071.275
Cheltuiala cu asigurările sociale	299.739	389.879
Total	1.173.399	1.461.154
Salarii de plată la sfârşitul perioadei	47.473	47.725

9. CALCULUL SI ANALIZA PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI

1. Indicatori de lichiditate

a) Indicatorul lichidității curente (Indicatorul capitalului circulant)

	31 decembrie 2004	31 decembrie 2005
$\frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$ =	3,78	6,09

..... SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

9. CALCULUL SI ANALIZA PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI

1. Indicatori de lichiditate

a) Indicatorul lichidității curente (Indicatorul capitalului circulant)

	31 decembrie 2004	31 decembrie 2005
Active curente / Datorii curente =	3,78	6,09

9. CALCULUL SI ANALIZA PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI (CONTINUARE)

b) Indicatorul lichidității imediate (Indicatorul test acid)

	31 decembrie 2004	31 decembrie 2005
(Active curente - Stocuri) / Datorii curente =	3,41	5,60

2. Indicatori de risc

a) Indicatorul privind acoperirea dobânzilor

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (număr de ori)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (număr de ori)
(Profit înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit) / Cheltuieli cu dobânda =	236,68	N/A

N/A – indicatorul nu este aplicabil

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune)

a) Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor)

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (număr de ori)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (număr de ori)
Costul vânzărilor / Stocul mediu =	6	4,2

SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

9. CALCULUL SI ANALIZA PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI (CONTINUARE)

b) Numărul de zile de stocare

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (zile)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (zile)
$\frac{\text{Stoc mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365 =$	63	86,65

c) viteza de rotație a debitelor – clienți

	Exercitiul financiar Incheiat la 31 decembrie 2004 (zile)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (zile)
$\frac{\text{Sold mediu clienti}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 =$	38	56

d) viteza de rotație a creditelor - furnizori

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (zile)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (zile)
$\frac{\text{Sold mediu furnizori}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365 =$	50	33

e) viteza de rotație a activelor imobilizate

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (număr de ori)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (număr de ori)
$\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}} =$	41	30,38

..... SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

9. CALCULUL SI ANALIZA PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI (CONTINUARE)

f) viteza de rotație a activelor totale

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004 (număr de ori)	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (număr de ori)
Cifra de afaceri / Total active =	4,1	2,83

4. Indicatori de profitabilitate

a) Rentabilitatea capitalului angajat

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (%)
Profitul înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit / Capitalul angajat =	131	50

b) Marja brută din vânzări

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004	Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (%)
Profitul brut din vânzări / Cifra de afaceri x 100 =	24,79	15,07

..... SRL

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

10. ALTE INFORMAȚII

a) Informații cu privire la prezentarea Societății

a) Societatea este înființată pe teritoriul României și are sediul oficial în

b) Societatea prestează servicii de .

c) Societatea are ca asociați firme înregistrate în , precum și persoane fizice de origine

b) Informații privind relațiile întreprinderii cu filiale, întreprinderi asociate sau cu alte întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice

Societatea închiriază clădirea în care își desfășoară activitatea precum și echipamentele de la părți afiliate (..... SRL) și vinde din servicii către părți afiliate.

c) Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor patrimoniale, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate într-o monedă străină

Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor patrimoniale, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate într-o monedă străină este prezentată în Nota 6B(2).

Principalele rate de schimb utilizate pentru conversia în lei a soldurilor exprimate în monedă străină la 31 decembrie 2005 sunt:

Moneda străină	Abreviere	Rata de schimb (lei pentru 1 unitate din moneda străină) 31 decembrie 2005
Dolar SUA	USD	3,1078
EURO	EUR	3,6771

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

PENTRU EXERCIȚIUL FINANCIAR ÎNCHEIAT LA 31 DECEMBRIE 2005

10. ALTE INFORMAȚII (CONTINUARE)

d) Informații referitoare la impozitul pe profit curent

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004	**Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)**
Profitul brut	1.815.611	1.047.549
Deduceri	1.405	
Venituri neimpozabile	-	-
Cheltuieli nedeductibile, din care:	97.349	248.521
- cheltuieli cu chirii		33.577
- cheltuieli de transport		37.179
- cheltuieli de protocol		11.164
- alte cheltuieli		26.528
- cheltuieli cu impozitul pe profit		140.073
Profit impozabil	1.911.555	1.296.070
Impozit pe profit calculat	477.889	207.371
Reduceri impozit pe profit	-	-
Impozit pe profit curent	477.889	207.371

e) Cifra de afaceri

Societatea își vinde serviciile în principal pe piața internă.

f) Cheltuielile cu chiriile și ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional

Societatea a înregistrat următoarele cheltuieli:

	Exercitiul financiar încheiat la 31 decembrie 2004	**Exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2005 (lei)**
Chirii	1.728.632	2.089.755

g) Onorariile plătite persoanelor care verifică situațiile financiare anuale simplificate.

Societatea a plătit în anul 2005 onorarii referitoare la auditul financiar.

h) Garanții acordate terților

La 31 decembrie 2005 societatea nu avea emise scrisori de garanție în favoarea terților.

Administrator Director Economic

Referințe bibliografice

1. Epuran M., Băbăiță V., Imbrescu C., Teoria contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 2004, pag. 435

2. Feleagă N., Malciu L., Politici şi opțiuni contabile, Editura Economică, Bucureşti, 2002, pag. 61

3. Matiş D. (coord.), Bazele contabilității. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2005, pag. 371-390

4 Oprean I. (coord.), Bazele contabilității, Editura Intelcredo, Deva, 2001, p. 389

5. Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea financiară românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 453, 471-488

6. Pântea I.P., Pop. A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2004, pag. 408.

7. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004, pag. 456

8. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 48 din 14.01.2005

9. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

Bibliografie generală

1. Alexander D., Britton A., Jorissen A., International Financial Reporting and Analysis, Thomson Learning, London, 2003
2. Benedict A., Elliott B., Practical Accounting, Prentice Hall, 2001
3. Buşe G., Dicționarul complet al economiei de piață, Editura Societatea Informația, Bucureşti, 1944
4. Cezar Basno (coord.), Monedă, credit, bănci, Editura Didactică şi Pedagogică R.A., Bucureşti, 1994
5. Chițu A.G. (coord.), Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil, Editura Irecson, Bucureşti, 2005
6. Delesalle F.E., Delesalle E., Contabilitatea şi cele zece porunci, Editura Economică, Bucureşti, 2003
7. Dumbravă P., Pop A., Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo, Deva, 1997
8. Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Editura CECCAR, Bucureşti, 2001
9. Elliott E., Elliott J., Financial Accounting and Reporting, 9th Edition, Prentice Hall, 2005
10. Epuran M., Băbăiță V., Imbrescu C., Teoria contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 2004
11. Fătăcean Gh., Contabilitatea financiară a operațiunilor cu valori mobiliare, Editura Risoprint, Cluj Napoca, 2005
12. Feleagă N., Ionaşcu I., Contabilitate financiară, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1993
13. Feleagă N., Malciu L., Politici şi opțiuni contabile, Editura Economică, Bucureşti, 2002

14. Fukuyama F., Marea ruptură. Natura mamă şi refacerea ordinii morale, Editura Humanitas, Bucureşti, 2002

15. Glautier M.W.E., Underdown B., Accounting. Theory and practice, Prentice Hall, 2001

16. Glynn J.I., Perrin J., Murphy M., Abraham A., Accounting for Managers, 3rd Edition, Thomson Learning, London, 2003

17. Iancu E., Aspecte legate de aplicarea IFRS şi a directivelor europene, Revista Finanțe publice şi contabilitate, nr. 7-8/2005

18. Ionaşcu I., Dinamica doctrinelor contabilității contemporane, Editura Economică, Bucureşti, 2003

19. Ionescu C., Informarea financiară în contextul internaționalizării contabilității, Editura Economică, Bucureşti, 2003

20. Larson M., Financial Accounting, 5th Edition, Irwin Inc., 1992

21. Malciu L., Feleagă N., Eseuri şi analiza standardelor IAS-IFRS, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 2005

22. Malciu L., Feleagă N., Reformă după reformă: contabilitatea din România în fața unei noi provocări, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 2005

23. Mârza Ş., Contabilitatea unităților lucrative, Editura Continent, Sibiu, 1994

24. Matiş D. (coord.), Bazele contabilității, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005

25. Mateş D., Matiş D., Contabilitatea financiară a unităților economice, Editura MIRTON, Timişoara, 2006

25. Matiş D., Contabilitatea operațiunilor speciale, Editura Intelcredo, Deva, 2003

27. Matiş D., Reforma contabilă în România, în volumul „Conferința – Contabilitatea mileniului III", Editura Sincron, Cluj Napoca, 2003

28. Măndoiu N., Codul Fiscal comparat 2006-2007, vol. I, Editura Con Fisc, Bucureşti, 2007

29. Oprea C. (coord.), Bazele contabilității, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995

30. Oprean I. (coord.), Bazele contabilității agenților economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1996

31. Oprean I. (coord.), Bazele contabilității agenților economici, Editura Intelcredo, Deva, Ediția IV-a, 2001

32. Pântea I. P., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006

33. Pântea I.P (coord.), Contabilitatea financiară a agenților economici din România, Ediția a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

34. Pântea I.P., Bodea G., Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene, Editura Intelcredo, Deva, 2003

35. Pântea I.P., Contabilitate analitică, Editura Dacia, Cluj, 1984, pag. 10

36. Pântea I.P., Managementul contabilității româneşti, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag. 222

37. Pântea I.P., Pop A. (coord.), Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2004

38. Pop A. (coord.), Contabilitate financiară, partea I, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2003

39 Pop A., Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002

40. Pop C., Piețe financiare, Editura Tipovița, Cluj Napoca, 2002

41. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004

42. Ristea M. (coord.), Contabilitatea financiară, Editura Universitară, Bucureşti, 2004

43. Ristea M., Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1993

44. Short G.D., Financial Accounting, 7th edition, Homewood, USA,1993

45. Tabără N. (coord.), Bazele contabilității, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005

46. Ursulescu E., Armonizarea contabilității naționale cu cerințele standardelor de contabilitate internaționale, Tribuna Economică nr. 26/1995

47. Walton P., Haller A., Rafoournier B., International Accounting, 2nd Edition, Thomson Learning, London, 2001

48. Legea 422 din 22.11.2006 publicată în M.O. nr. 967 din 04.12.2006

49. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr. 48 din 14.01.2005

50. Legea educației fizice şi sportului nr. 69/2000, cu modificările şi completările ulterioare publicată în M.O. nr. 200 din 09.05.2000

51. Legea nr. 200 din 22.05.2006 publicată în M.O. nr. 453 din 25.05.2006

52. Legea nr. 210 din 31.12.1999 publicată în M.O. nr. 654 din 31.12.1999

53. Legea nr. 25 din 05.03.2004 pentru aprobarea OG nr.96/2003 publicată în M.O. nr.214 din 11.03.2004, HG nr. 1141 din 23.07.2004 publicată în M.O. nr. 686 din 30.07.2004 şi Ordinul 60/32 din 27.01.2006 publicat în M.O. nr. 147 din 16.02.2006

54. Legea nr. 317 din 14.07.2006 publicată în M.O. nr. 624 din 19.07.2006

55. Legea nr. 343/2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, publicate în M.O. nr. 765 din 07.09.2006

56. Legea nr. 399 din 30.10.2006 pentru aprobarea O.U.G. nr.158/2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate publicată în M.O. nr. 901 din 06.11.2006

57. Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art.11, ct. 3, publicată în M.O. nr. 456/27.06.2002

58. Legea nr. 487/27.12.2006 privind bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007 publicată în M.O. nr.1047 din 29.12.2006

59. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare art. 24, alin (4, 6, 10)

60. Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările şi completările ulterioare publicată în M.O.nr.372 din 28 aprilie 2006

61. Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou şi a celor de creşă publicată în M.O. nr. 446 din 23.05.2006

62. Legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, republicată în M.O. nr. 1066/17.11.2004

63. O.G. nr 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale şi societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome, publicată în M.O. nr 536/1.09.2001

64. O.G. nr. 88 din 20.11.2006 publicată în M.O. nr. 941 din 21.11.2006

65. O.U.G. nr. 196 din 22.12.2005 publicată în M.O.nr.1193 din 30.12.2005 modificată şi completată cu Legea nr. 105 din 25.04.2006 publicată în M.O. nr. 393 din 08.05.2006 şi Ordinul Ministrului Mediului şi Gospodăririi Apelor nr. 578 din 6 iunie 2006 publicat în M.O.nr.516 din 14.06.2006

66. O.U.G. nr. 44 din 14.06.2006 pentru modificarea şi completarea O.U.G. nr. 148/2005 privind susținerea familiei în vederea creşterii copilului şi a Legii nr.61 din 1993 privind alocația de stat pentru copii publicată în M.O. nr. 545 din 23.06.2006

67. O.U.G. nr.33 din 19.04.2006 publicată în M.O. nr. 374 din 02.05.2006

68. OMFP 2217 din 22.12.2006 privind organizarea evidenței în scopuri de TVA publicat în M.O. nr. 1041 din 28.12.2006

69. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005 şi M.O. nr. 1080bis/2005

70. OMFP nr. 1.752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr. 1080 din 30.11.2005

71. OMFP nr. 1753 din 22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, publicat în M.O. nr. 1174 din 13.12.2004

72. OMFP nr. 424 din 03.03.1998 privind Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Editura Economică, Bucureşti, 1998, pag. 59-69

73. OMFP nr.1016 din 18.07.2005 publicat în M.O. nr. 668 din 27.07.2005

74. Ordinul nr. 100 din 10.02.2006 pentru aprobarea Declarației fiscale privind stabilirea comisionului datorat de angajator publicat în M.O. 184 din 27.02.2006

75. Ordinul nr. 216 din 28.03.2006 pentru prorogarea termenului de depunere a Declarației fiscale privind stabilirea comisionului datorat de angajator publicat în M.O. nr.285 din 29.03.2006

76. Ordinul nr. 60/32 din 27.01.2006 (actualizat în 24.05.2006) al ministrului sănătății şi preşedintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 158 din 2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate publicate în M.O. nr. 147 din 16.02.2006

77. Ordinul nr. 99 din 14.02.2006 al ministrului muncii solidarității sociale şi familiei pentru aprobarea modelului Declarației inventar privind comisionul datorat publicat în M.O. nr.190 din 28.02.2006

78. Ordinul nr.747/1999 al MMPS pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor individuale de muncă şi a modului de ținere a evidenței muncii prestate de salariații angajatorilor publicat în M.O. nr. 653 din 31.12.1999

79. H.G. 2139/2005, Catalogul privind clasificarea şi durata normală de funcționare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 46 din 13.01.2005, Partea I-a

80. H.G. nr. 105 din 31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, M.O. nr. 3 din 12.02.2007

81. H.G. nr. 1553 din 18.12.2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale şi stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicat în M.O. nr. 21 din 12.01.2004

82. H.G. nr. 161 din 03.02.2006 cu completările şi modificările ulterioare, privind întocmirea şi completarea registrului de evidență a salariaților în format electronic publicată în M.O. nr. 172 din 22.02.2006

83. H.G. nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M.O. nr. 1044 din 29.12. 2006

84. H.G. nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M.O. nr. 1044 din 29 decembrie 2006

85. H.G. nr. 213 din 28.02.2007 publicată în M.O.nr.153 din 02.03.2007

86. H.G. nr.1025 din 09.08.2006 publicată în M.O.nr.704 din 17.08.2006

87. H.G. nr.1825 din 21.12.2006 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată publicată în M.O. nr. 1025 din 22.12.2006, Partea I

88. IASB, Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, pag. 1201, 1667

89. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 193/2006 publicate în M.O. Partea I nr.823 din 06.10.2006

90. Codul Fiscal, Editura C.H.Beck, Bucureşti, 2006

91. Codul Muncii 2006, Editura Meteor Press, Bucureşti, 2006