



UNIVERSITATEA ECOLOGICĂ DIN BUCUREȘTI
FACULTATEA DE MANAGEMENT FINANCIAR



Program de studii universitare de licență: Finanțe și bănci
Forma de învățământ: învățământ cu frecvență redusă

Suport de curs pentru autoinstruire la disciplina:

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Coordonator de disciplină:
Conf.univ.dr. Carmen UNGUREANU

București
2022

CUPRINS

Introducere	6
a. Date privind coordonatorul de disciplină	6
b. Date despre disciplină	6
c. Obiectivele disciplinei	7
d. Competențe acumulate după parcurgerea cursului	8
e. Resurse și mijloace de lucru	8
f. Cerințe preliminare	8
g. Cerințe preliminare	8
h. Structura cursului	9
i. Durata medie de autoinstruire	9
j. Evaluarea	10
Unitatea de învățare 1. Obiectul de studiu al contabilității financiare	11
1.1. Introducere	11
1.2. Obiectivele unității de învățare 1	11
1.3. Durata medie de autoinstruire	12
1.4. Conținut	12
1.4.1. Reforma în sistemul contabil românesc	12
1.4.2. Contabilitatea financiară și de gestiune. Asemănări și deosebiri	22
1.4.3. Utilizatorii informațiilor furnizate de contabilitatea financiară	24
1.5. Rezumat	25
1.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	27
1.7. Bibliografie recomandată	28
Unitatea de învățare 2. Evaluarea în contabilitatea financiară	29
2.1. Introducere	29
2.2. Obiectivele unității de învățare 2	29
2.3. Durata medie de autoinstruire	29
2.4. Conținut	30
2.4.1. Definiția și principiile evaluării	30
2.4.2. Formele de evaluare	30
2.5. Rezumat	37
2.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	38
2.7. Bibliografie recomandată	39
Unitatea de învățare 3. Contabilitatea capitalurilor	40
3.1. Introducere	41
3.2. Obiectivele unității de învățare 3	41
3.3. Durata medie de autoinstruire	41
3.4. Conținut	41
3.4.1. Definiții și delimitări	41
3.4.2. Recunoaștere și evaluare	42
3.4.3. Sistemul de conturi	43
3.4.4. Contabilitatea capitalului social	43
3.4.4.1. Contabilitatea constituirii capitalului social	46
3.4.4.2. Contabilitatea creșterii capitalului social	47
3.4.4.3. Contabilitatea micșorării capitalului social	50
3.4.5. Contabilitatea primelor legate de capital	52
3.4.5.1. Contabilitatea primelor de emisiune	53
3.4.5.2. Contabilitatea primelor de fuziune/divizare	55

3.4.5.3. Contabilitatea primelor de aport	56
3.4.6. Contabilitatea rezervelor din reevaluare	56
3.4.7. Contabilitatea rezervelor	60
3.4.8. Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar	64
3.4.9. Contabilitatea rezultatului reportat	67
3.4.10. Contabilitate provizioane pentru riscuri și cheltuieli	69
3.4.11. Contabilitatea împrumuturilor și datorilor asimilate	72
3.4.11.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	72
3.4.11.2. Contabilitatea creditelor pe termen lung și mediu	77
3.5. Rezumat	79
3.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	80
3.7. Bibliografie recomandată	81
Unitatea de învățare 4. Activele imobilizate	82
4.1. Introducere	82
4.2. Obiectivele unității de învățare 4	82
4.3. Durata medie de autoinstruire	83
4.4. Conținut	83
4.4.1. Definiții	83
4.4.2. Structura activelor imobilizate	83
4.4.3. Reguli de evaluare a activelor imobilizate	88
4.5. Rezumat	90
4.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	90
4.7. Bibliografie recomandată	91
Unitatea de învățare 5. Contabilitatea imobilizărilor	92
5.1. Introducere	92
5.2. Obiectivele unității de învățare 5	92
5.3. Durata medie de autoinstruire	93
5.4. Conținut	93
5.4.1. Contabilitatea imobilizări necorporale	93
5.4.2. Contabilitatea imobilizări corporale	98
5.4.3. Contabilitatea imobilizărilor în curs	105
5.4.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare	107
5.4.5. Amortizarea și regimurile de amortizare	114
5.4.6. Contabilitatea amortizării imobilizărilor	118
5.4.7. Cadru general privind ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate	120
5.5. Rezumat	124
5.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	125
5.7. Bibliografie recomandată	126
Unitatea de învățare 6. Contabilitatea stocurilor	127
6.1. Introducere	127
6.2. Obiectivele unității de învățare 6	127
6.3. Durata medie de autoinstruire	128
6.4. Conținut	128
6.4.1. Definiție și delimitări	128
6.4.2. Recunoaștere și evaluare	130
6.4.3. Sistemul de conturi	135
6.4.4. Organizarea contabilității analitice a stocurilor	135
6.4.5. Organizarea contabilității sintetice a stocurilor	136

6.4.6. Contabilitatea stocurilor de produse finite și semifabricate în cazul utilizării metodei inventarului permanent	137
6.4.7. Contabilitatea stocurilor de produse finite și semifabricate în cazul utilizării metodei inventarului intermitent	138
6.5. Rezumat	139
6.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	140
6.7. Bibliografie recomandată	141
Unitatea de învățare 7. Contabilitatea decontărilor cu terții	142
7.1. Introducere	142
7.2. Obiectivele unității de învățare 7	142
7.3. Durata medie de autoinstruire	143
7.4. Conținut	143
7.4.1. Definiții și delimitări	143
7.4.2. Obiective și factorii organizării contabilității decontărilor cu terții	146
7.4.3. Regimul reducerilor	147
7.4.4. Recunoaștere și evaluare	148
7.4.5. Sistemul de conturi	151
7.4.6. Contabilitatea operațiilor privind relațiile cu terții	151
7.5. Rezumat	160
7.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	161
7.7. Bibliografie recomandată	162
Unitatea de învățare 8. Contabilitatea operațiilor de trezorerie	163
8.1. Introducere	163
8.2. Obiectivele unității de învățare 8	163
8.3. Durata medie de autoinstruire	164
8.4. Conținut	164
8.4.1. Concept	164
8.4.2. Instrumente de plată	166
8.4.3. Evaluare privind elementele de trezorerie	167
8.4.4. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt	168
8.4.5. Contabilitatea conturilor la bănci	169
8.5. Rezumat	172
8.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	172
8.7. Bibliografie recomandată	173
Unitatea de învățare 9. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatului financiar	174
9.1. Introducere	174
9.2. Obiectivele unității de învățare 9	174
9.3. Durata medie de autoinstruire	175
9.4. Conținut	175
9.4.1. Structuri privind cheltuielile și veniturile	175
9.4.2. Organizarea documentației interne privind cheltuielile	176
9.4.3. Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile	177
9.4.4. Contabilitatea operațiilor privind veniturilor	189
9.4.5. Contabilitatea operațiilor privind determinarea rezultatului exercițiului	203
9.5. Rezumat	204
9.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	206
9.7. Bibliografie recomandată	207
	208

Unitatea de învățare 10. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale

10.1. Introducere	208
10.2. Obiectivele unității de învățare 10	208
10.3. Durata medie de autoinstruire	208
10.4. Conținut	209
10.4.1. Forma și conținutul situațiilor financiare	209
10.4.2. Aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare	214
10.5. Rezumat	215
10.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor	218
10.7. Bibliografie recomandată	218
 Anexa 1 - Răspunsuri la testele de autoevaluare a cunoștințelor.....	220

Introducere

Cursul este destinat, în principal, studenților Facultății de Management Financiar din cadrul Universității Ecologice din București – învățământ cu frecvență redusă (IFR), dar poate constitui un util material de studiu și pentru studenții la învățământ cu frecvență (IF).

Contabilitatea financiară, ca disciplină, a fost introdusă, în planurile de învățământ superior, împreună cu Contabilitatea de gestiune pentru a întregi cunoașterea aspectelor contabile ale activității unei entități.

Prin cursul de *Contabilitate financiară*, potrivit tematicii abordate, se urmărește înțelegerea, însușirea și aplicarea de către studenți a metodelor și procedeele utilizate în contabilitatea financiară, a unei entități, în vederea cunoașterii poziției financiare și a performanței acesteia.

a. Date privind coordonatorul de disciplină

Nume și prenume:	Carmen UNGUREANU
E-mail:	carmen.ungureanu@ueb.education

b. Date despre disciplină

Anul de studiu:	II
Semestrul:	1

c. Obiectivele disciplinei

Obiectivul general al disciplinei	Cursul urmărește înțelegere, însușirea și aplicarea de către studenți a metodelor și procedeele utilizate în contabilitatea financiară, în vederea cunoașterii poziției cunoașterii poziției financiare și a performanței a entităților.
Obiectivele specifice	- cunoașterea de către studenți a principalelor forme de evaluare în contabilitatea financiară; - cunoașterea de către studenți a principalelor operațiuni economico-financiare efectuate de societăți și înregistrarea acestora în contabilitatea acestora; - determinarea rezultatelor financiare pe baza cheltuielilor și a veniturilor entităților;

	• întocmirea situațiilor financiare ale unei societăți.
--	---

d. Competențe acumulate după parcurgerea cursului

Competențe profesionale	C1. Utilizarea adecvată a conceptelor, teoriilor, metodelor și instrumentelor de natură financiară în entitățile / organizațiile private și publice C1.1. Identificarea și definirea conceptelor, teoriilor, metodelor și instrumentelor de natură financiară în entitățile/organizațiile private și publice C1.2. Explicarea și interpretarea conceptelor, teoriilor, metodelor și instrumentelor de natură financiară în entitățile/organizațiile private și publice C1.3. Aplicarea conceptelor, teoriilor, metodelor și instrumentelor de natură financiară în entitățile private și publice pentru rezolvarea de probleme specifice C1.5. Valorificarea conceptelor, teoriilor, metodelor și instrumentelor de natură financiară în elaborarea de proiecte/lucrări. C2. Culegerea, analiza și interpretarea de date și informații referitoare la probleme economico-financiare C2.1. Identificarea și definirea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de culegere, analiză și interpretare a datelor referitoare la o problemă economico-financiară C2.2. Explicarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de culegere, analiză și interpretare a datelor referitoare la o problemă economico-financiară C2.3. Aplicarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de culegere, analiză și interpretare a datelor referitoare la o problemă economico-financiară C2.5. Efectuarea de analize economico-financiare curente pe baza datelor și informațiilor culese C3. Realizarea de lucrări de natură economico-financiară la nivelul entităților / organizațiilor private și publice C3.1. Descrierea lucrărilor de natură economico-financiară realizate la nivelul entităților/organizațiilor private și publice C3.2. Explicarea lucrărilor de natură economico-financiară realizate la nivelul entităților/organizațiilor private și publice C3.3. Aplicarea cunoștințelor, metodelor, tehnicilor și instrumentelor pentru realizarea lucrărilor economico-financiare
-------------------------	---

Competențe transversale	CT1. Aplicarea principiilor, normelor și valorilor de etică profesională în cadrul propriei strategii de muncă riguroasă, eficientă și responsabilă CT3. Identificarea oportunităților de formare continuă și valorificarea eficientă a resurselor și tehnicilor de învățare pentru propria dezvoltare.
-------------------------	---

e. Resurse și mijloace de lucru

Pentru o pregătire temeinică, vă sugerăm să efectuați toate testele de evaluare, astfel încât rezultatul pregătirii dumneavoastră să fie cât mai obiectiv. De asemenea, vă sugerăm să vă alcătuiți propriile dumneavoastră planuri și scheme, acestea ajutându-vă la o mai bună sistematizare a cunoștințelor dobândite.

Fiecare curs debutează cu prezentarea obiectivelor pe care trebuie să le atingeți – din punctul de vedere al nivelului de cunoștințe – prin studierea temei respective. Vă recomandăm să le citiți cu atenție și apoi, la sfârșitul cursului, să le revedeți pentru a verifica dacă le-ați atins în întregime.

Testele de evaluare prezente la sfârșitul fiecărui curs vă vor ajuta să verificați modalitatea specifică de învățare și să vă îmbunătățiți cunoștințele. Timpul recomandat rezolvării testelor este de 30 de minute. Rezolvați testele numai după studierea în întregime a unui curs și nu vă uitați la răspunsuri decât după rezolvarea testului și numai dacă nu reușiți să găsiți răspunsul prin recitirea cursului.

La fiecare curs există indicată o bibliografie selectivă pe care vă sfătuim să o parcurgeți.

f. Cerințe preliminare

Pentru o mai bună înțelegere a materiei, este necesară coroborarea cunoștințelor dobândite în cadrul acestei discipline cu cele acumulate la Contabilitate, Informatică și la Drept, având în vedere că disciplina se studiază în anul II, semestrul 3.

g. Structura cursului

Cursul de *Contabilitate financiară* este structurat în 10 unități de învățare (UI), pentru fiecare fiind alocat timpul autoinstruirii:

- Unitatea de învățare 1. Obiectul de studiu al contabilității financiare
- Unitatea de învățare 2. Evaluarea în contabilitatea financiară
- Unitatea de învățare 3. Contabilitatea capitalurilor
- Unitatea de învățare 4. Activele imobilizate

- Unitatea de învățare 5. Contabilitatea imobilizărilor
- Unitatea de învățare 6 Contabilitatea stocurilor
- Unitatea de învățare 7. Contabilitatea decontărilor cu terții
- Unitatea de învățare 8. Contabilitatea operațiilor de trezorerie
- Unitatea de învățare 9. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatului financiar.
- Unitatea de învățare 10. Intocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale

La sfârșitul fiecărei unități de învățare beneficiați de modele de teste de autoevaluare care vă vor ajuta să stabiliți singuri ritmul de învățare și necesitățile proprii de repetare a unor teme. La sfârșitul suportului de curs pentru autoinstruire sunt prezentate răspunsurile corecte la testele de autoevaluare a cunoștințelor.

Totodată, sunt formulate 3 **teme de control**, în vederea evaluării pe parcurs, astfel:

Tema 1 - *Contabilitatea capitalurilor*;

Tema 2 – *Contabilitatea stocurilor*;

Tema 3 – Realizați un proiect în care să tratați *Contabilitatea capitalurilor/Contabilitatea imobilizărilor/Contabilitatea stocurilor/Contabilitatea cheltuielilor și a veniturilor la o societate*.

Rezolvarea temelor de control se realizează strict conform indicațiilor indicațiilor cadrului didactic și termenelor propuse în calendarul disciplinei.

Temele de control se prezintă de către fiecare student, iar rezultatele acestei evaluări se comunică de către cadrul didactic în mod direct și nemijlocit studenților.

Cursul de *Contabilitate financiară* poate fi studiat atât în întregime, potrivit ordinii prestabilite a capitolelor, dar se poate și fragmenta în funcție de interesul propriu mai accentuat pentru anumite teme. Însă, în vederea susținerii examenului, este obligatorie parcurgerea tuturor celor 10 unități de învățare și efectuarea testelor prezentate.

h. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de învățare estimăm a fi de aproximativ 28 de ore. Studiarea fiecărei unități de învățare necesită un efort estimat la 3 ore (în medie), astfel încât să se fixeze temeinic cunoștințele specifice acestui domeniu.

i. Evaluarea

Înainte de examen este indicat să parcurgeți din nou toată materia, cu atenție, durata estimată pentru această activitate fiind de aproximativ o săptămână.

Forma de evaluare (E-examen, Clv-colocviu/test final, LP-lucrări de control)		E
Stabilirea notei finale (procentaje)	- evaluarea finală	60%
	- activități aplicative /laborator/lucrări practice/ proiect etc.	20%
	- teste pe parcursul semestrului	20%
	- teme de control	-

Unitatea de învățare 1.

OBIECTUL DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII FINANCIARE



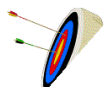
Cuprinsul unității de învățare 1

- 1.1. Introducere
- 1.2. Obiectivele unității de învățare 1
- 1.3. Durata medie de autoinstruire
- 1.4. Conținut
 - 1.4.1. Reforma în sistemul contabil românesc
 - 1.4.2. Contabilitatea financiară și de gestiune. Asemănări și deosebiri
 - 1.4.3. Utilizatorii informațiilor furnizate de contabilitatea financiară
- 1.5. Rezumat
- 1.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 1.7. Bibliografie recomandată



1.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate principalele momente ale reformei sistemului contabil românesc, caracteristicile contabilității financiare și ale informației contabile precum și utilizatorii informațiilor.



1 2. Obiectivele unității de învățare 1

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să cunoască principalele momente ale reformei contabile din România;
- să indice care sunt asemănările și deosebirile dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune;

- să cunoască caracteristicile calitative ale informației contabile;
- să înțeleagă care sunt nevoile utilizatorilor de informații furnizate de contabilitatea financiară



1.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a primei unități de învățare este de aproximativ 3 ore.



1.4. Conținut

1.4.1.Reforma în sistemul contabil românesc

Reforma în sistemul contabil românesc a început în anul 1994, când s-a adoptat un sistem de contabilitate dualist, de inspirație vest-europeană continentală, în locul celui monist. Prin H.G. 704/1993 au fost abrogate:

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

Anul 1999 marchează o nouă etapă în cadrul reformei contabile din România prin elaborarea de către Ministerul Finanțelor a Programului național de armonizare a legislației contabile cu Directivele europene și asimilarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, aprobat prin Ordinul

Ministerului Finanțelor nr.403/1999, al cărui conținut a fost reluat și dezvoltat prin Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.94/2001, în M.O. nr.85/20.02.2001.

De asemenea, prin OMFP nr.306/26.02.2002 publicat în M.O. nr.279/bis/25.04/2002 au fost aprobate “Reglementările contabile simplificate armonizate cu Directivele Europene”, care au

intrat în vigoare la 1 ianuarie 2003.

Conform acestor reglementări se realizează o armonizare la *două nivele*:

- *la nivel european*, cazul întreprinderilor mici și mijlocii, la care armonizarea se fundamentează pe Directivele CEE, respectiv Directiva a IV-a, a VII-a și a VIII-a;
- *la nivel internațional*, cazul entităților mari și foarte mari, la care armonizarea se fundamentează pe IAS/IFRS.

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

- ✓ ***cultura contabilă latino-europeană*** creată, dezvoltată și promovată de țări europene cu economie dezvoltată ca Franța, Germanina, Italia;
- ✓ ***cultura contabilă anglo-saxonă*** dezvoltată de Anglia și SUA.

Până în anul 2005, România a avut o contabilitate armonizată preluând elemente din ambele sisteme de contabilitate.

“A doua etapă a reformei contabile ia o întorsătură dramatică în momentul în care, a fost emis OMFP 907/2005 privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene „¹

OMFP 907/2005 stipulează că începând cu exercițiul financiar al anului 2006, persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată: societățile comerciale, societățile/ companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice, aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Banca Națională a României, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare și Comisia de Supraveghere a Asigurărilor vor elabora reglementări contabile specifice conforme cu directivele europene, aplicabile categoriilor de entități pe care le reglementează și supraveghează iar instituțiile de credit întocmesc și un set distinct de situații financiare conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, pentru necesități proprii de informare ale utilizatorilor, alții decât instituțiile statului.

Tot în OMFP 907/2005 se arată că, în funcție de cerințele reglementărilor Uniunii Europene și de evaluările efectuate de instituțiile implicate, Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare vor

¹ Sîrbu Florentina, Sistemul contabil românesc, <http://www.tex.tuiasi.ro/>

stabili condițiile de aplicare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară începând cu situațiile financiare ale anului 2007.

OMFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene specifică că persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 menționate anterior, aplică reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și anume:

a) Persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 întocmesc situații

financiare anuale care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

b) Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime menționate anterior întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie. (3) Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene. (4) Persoanele juridice care au întocmit situații financiare anuale simplificate vor întocmi situațiile financiare anuale prevăzute la alin. (1) numai dacă, în două exerciții financiare consecutive depășesc limitele a două dintre cele 3 criterii de mărime prevăzute la alin. (1). Persoanele juridice care au întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la alin. (1) vor întocmi situații financiare anuale simplificate numai dacă în două exerciții financiare consecutive nu depășesc limitele a două dintre cele 3 criterii de mărime menționate anterior.

În art. 3 ale OMFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 se arată că persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 întocmesc situații

financiare anuale care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;

- note explicative la situațiile financiare anuale iar persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime menționate mai sus întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Pe lângă forma și conținutul situațiilor financiare anuale la care am făcut referire anterior, OMFP 1752/2005 mai prevede principiile contabile și regulile de evaluare precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale.

În anul 2009, OMFP 1752/2005 a fost abrogat de OMFP 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Directivele a IV-a și a VII-a a Comunităților Economice Europene).

OMFP 3055/2009 prevede că persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 întocmesc situații

financiare anuale care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;

- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de numerar;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime menționate mai sus întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum este definită de legislația în vigoare privind piața de capital, întocmesc situații financiare anuale cu 5 componente:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de numerar;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

indiferent de totalul activelor, cifra de afaceri netă sau numărul mediu de salariați.

Situațiile financiare anuale consolidate sunt elaborate în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.

O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții: a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială; b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot; c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați; d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze; e)

societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale; f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societate amamă.

O societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate dacă, la data bilanțului consolidat, societățile comerciale care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele 3 criterii: - total active: 17.520.000 euro; - cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro; - număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

O concluzie ar fi că Reglementările contabile menționate presupun aplicarea, de către toți operatorii economici, a acelorași reguli contabile. În contextul Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, singura diferențiere între operatorii economici este din punctul de vedere al numărului de componente ale situațiilor financiare anuale, respectiv al formatului bilanțului cuprins în situațiile financiare anuale. Implicit, obligația de auditare a situațiilor financiare anuale (individuale) se referă doar la anumite categorii de operatori economici. Astfel, persoanele juridice care depășesc limitele criteriilor de mărime prevăzute de reglementări, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum este definită de legislația în vigoare privind piața de capital, precum și persoanele juridice de interes public definite prin lege au obligația auditării situațiilor financiare anuale

OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 a abrogat OMFP 3055/2009.

Ordinul 1802/2014 așa cum se arată în secțiunea 1.1.(3) se aplică de către următoarele categorii de persoane ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (denumite în continuare entități): a) societăți: - societățile în nume colectiv; - societățile în comandită simplă; - societățile pe acțiuni; - societățile în comandită pe acțiuni și - societățile cu răspundere limitată; b) societățile/companiile naționale; c) regiile autonome; d) institutele naționale de cercetare-dezvoltare; e) societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților;

f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări; g) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a) - e), cu sediul în România, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări; h) subunitățile din România

care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate; i) grupurile de interes economic, înființate potrivit legii.

Modificările aduse de OMFP 1802/2014 au fost necesare” în urma adoptării Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013, fapt care a făcut necesară transpunerea prevederilor acestei directive noi în legislația națională.

Modificările au vizat:

- introducerea de noi criterii de mărime pentru persoanele juridice ce aplică aceste prevederi și, în funcție de acestea, clasificarea în trei categorii de mărime, în funcție de care se întocmesc situațiile financiare anuale cu componente diferite;
- introducerea de noi prevederi referitoare la modificarea politicilor contabile și aplicarea retroactivă dacă efectele modificării pot fi cuantificate, cu înregistrarea efectelor pe seama rezultatului reportat;
- introducerea unor prevederi referitoare la estimările contabile precum și tratamentul modificărilor acestor estimări;
- înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale primite ulterior facturării care se înregistrează diferit pentru bunuri sau pentru servicii, iar în cadrul reducerilor comerciale aferente bunurilor se tratează diferit în funcție de momentul primirii acestora;
- introducerea de conturi noi și reguli noi pentru reflectarea în contabilitate a reevaluărilor efectuate asupra imobilizărilor corporale;
- introducerea de prevederi referitoare la înregistrarea și reluarea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale atât pentru imobilizările corporale evaluate la cost cât și pentru cele evaluate prin modelul reevaluării;
- introducerea de prevederi referitoare la investiția netă într-o entitate străină;
- introducerea în cadrul imobilizărilor corporale a trei noi categorii distincte – investițiile imobiliare și activele biologice (se regăsesc îndeosebi în cadrul societăților cu activitate în domeniul agricol), activele de explorare și evaluare a resurselor minerale;
- introducerea de prevederi referitoare la modul de repartizare asupra contului de profit sau pierdere a stimulentele acordate la încheierea sau negocierea unor contracte îndeosebi în cazul contractelor de închiriere sau leasing operațional;

- introducerea unor prevederi referitoare la posibilitatea înregistrării în contabilitate a operațiunilor în valută utilizând cursul Băncii Centrale Europene;
- introducerea unor definiții și prevederi referitoare la activele biologice de natura stocurilor și activitatea agricolă desfășurată;
- clarificări referitoare la înregistrarea în contabilitate a concediilor de odihnă neefectuate;
- prevederi referitoare la acordarea de beneficii salariaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii;
- introducerea unor categorii noi de provizioane și introducerea unor reguli de evaluare utilizând fluxurile de numerar actualizate;
- prevederi referitoare la activele primite prin transfer de la clienți;
- înregistrarea în contabilitate a contractelor de fiducie.²”

“Anul 2021 și începutul lui 2022 au venit cu câteva modificări importante în domeniul contabilității, cu impact asupra companiilor la închiderea acestui an financiar: modificări în planul obligatoriu de conturi, noutățile intervenite pentru entitățile care operează planuri de beneficii de tipul Stock Option Plan (SOP) acordate direct de societatea mamă sau de către o altă entitate din grup și cele referitoare la obligațiile de organizare a contabilizării în România pentru persoanele juridice străine, care au locul conducerii efective în România. Practic, modificările vin din necesitatea de a lămuri anumite tratamente contabile, pentru a asigura o mai bună comparabilitate între diversele entități raportoare, din nevoia de reglementare a unor cerințe contabile derivate din legislația fiscală referitoare la calculul impozitului pe profit și din necesitatea de a evidenția informații detaliate la nivel de tranzacție pentru anumite tipuri de cheltuieli.

În cursul anului 2021, au fost publicate reglementări noi cu privire la contabilizarea beneficiilor sub formă de acțiuni ale societății mamă sau ale altei societăți din grup acordate gratuit angajaților societății românești. Astfel, dacă până la intrarea în vigoare a OMF 410/2021, entitățile care aplică Ordinul 1802/2014 contabilizau în conturile de capitaluri proprii numai beneficiile sub forma acțiunilor proprii acordate angajaților, începând cu martie 2021, această cerință se aplică și în cazul în care societatea acordă beneficii sub forma acțiunilor sau a altor elemente de capitaluri proprii ale societății mamă sau ale altor entități din grup.

În octombrie 2021, a fost adusă o clarificare suplimentară și s-a reglementat faptul că, în situația în care acordarea de beneficii sub forma acțiunilor societății mamă către angajații societății din România presupune obligații de plată pentru entitatea din România pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate angajaților săi, entitatea românească va contabiliza distinct acordarea

² <https://contabilul.manager.ro/>

instrumentelor de capitaluri proprii (în contul de capitaluri proprii) de angajamentul de rambursare din cadrul grupului (datoria de plată).

Într-un prim pas, societatea va trebui să analizeze planurile de acordare de beneficii pe care le operează și să determine informațiile relevante pentru înregistrarea în contabilitate. Din ce am văzut până acum în practică, în trecut astfel de informații nu erau întotdeauna disponibile în departamentul financiar, în special în situațiile în care nu există angajamente de rambursare între entitatea locală și societățile din grup.

Așadar, odată ce planurile de acordare de beneficii au fost identificate, în pasul următor, va trebui determinată valoarea justă la data acordării beneficiilor sub formă de instrumente de capitaluri, aceasta fiind data la care entitatea și angajații înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției. În cazul în care acordul este supus unui proces de aprobare ulterior (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiului este data la care se obține aprobarea respectivă.

În măsura în care instrumentele de capitaluri proprii nu sunt listate pe o piață reglementată, determinarea valorii juste la data acordării va trebui făcută de către profesioniști în evaluare utilizând modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele financiare pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă.

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi doar după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

Suma înregistrată drept cheltuieli într-un exercițiu financiar va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi.

Aceste cheltuieli cu instrumentele de capitaluri proprii care se înregistrează în contabilitate începând din 2021, se vor raporta în situațiile financiare în categoria cheltuielilor salariale și vor afecta profitabilitatea operațională a societății românești, chiar dacă societatea din România nu are obligații de plată pentru aceste instrumente de capitaluri. De aici poate apărea necesitatea de re-analizare a metodologiei aplicate pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor cu părți afiliate efectuate de aceste societăți.

De la mijlocul lui 2021, companiile străine care sunt rezidente fiscal în România, conform locului conducerii efective sunt obligate să își organizeze contabilitatea conform regulilor românești. Încă din 2016 aceste companii străine rezidente fiscal în România sunt obligate la plata impozitului pe profit în România, dar până în 2021, legea nu le obliga și la organizarea contabilității în România. Cum calculul impozitului pe profit are la bază evidențele contabile, în practică aceste societăți

trebuiau să decidă dacă folosesc ca bază evidențele contabile întocmite conform regulilor din statele unde sunt înființate sau pregătesc un set adițional de evidențe contabile în România, aplicând aceleași reguli ca societățile românești.

Printr-un ordin emis în iulie 2021, s-a clarificat modul de organizare a contabilității de către aceste societăți și s-a reglementat că primele situații financiare întocmite în România de către persoanele juridice străine care au locul conducerii efective în România corespund datei de 31 decembrie 2021 sau primului exercițiu financiar ales care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2021.

De asemenea, s-a stabilit că în primul exercițiu financiar de aplicare a noilor reglementări, persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România trebuie să raporteze informațiile determinate potrivit reglementărilor contabile aplicabile în statul în care au fost înființate, dar evaluate pe baza cursului de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României.

Pentru conversia rulajelor corespunzătoare operațiunilor derulate în exercițiul financiar de raportare se folosește cursul de schimb de la data tranzacțiilor.

Atunci când această prevedere nu poate fi aplicată, companiile pot utiliza cursul mediu. Diferența dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere se înregistrează pe seama rezultatului reportat, analitic distinct. Deja, din al doilea exercițiu de raportare, operațiunile derulate se vor contabiliza potrivit prevederilor generale.

În schimb, companiile rezidente fiscal în România nu vor aplica prevederile referitoare la obligația de auditare și nici cele referitoare la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

Modificările aduse de Ordinul 85/2022 la planul de conturi obligatoriu devin foarte importante din perspectiva noii raportări SAF-T (Fișierul Standard pentru Audit Fiscal sau Declarația 406, cum a fost numită).

Mai exact, planul de conturi reprezintă unul dintre nomenclatoarele obligatorii prevăzute în schema de raportare SAF-T, iar completarea corectă a câmpurilor, care să respecte cerințele administrației fiscale este absolut necesară. De exemplu, în situațiile în care codificarea conturilor contabile nu respectă rădăcina de cifre prevăzută de planul de conturi, vor apărea erori de validare a declarației.

Separat, dacă privim pașii rapizi către digitalizare realizați odată cu implementarea raportării SAF-T, constatăm că și informația contabilă, care este în foarte mare măsură baza raportărilor fiscale, devine disponibilă în timp aproape real autorității fiscale.

De aceea, adaptarea în timp real a sistemelor ERP ale societăților la cerințele legislației contabile devine imperioasă, mai ales în contextul apariției de noi raportări.

Date fiind toate modificările de raportare introduse de digitalizare în relația cu autoritățile fiscale, recomandăm departamentelor de contabilitate și taxe să colaboreze cu departamentele financiare, IT și de resurse umane, pentru a asigura disponibilitatea datelor și resurselor, astfel încât informațiile relevante să fie colectate și transformate, iar raportările să fie automatizate pentru a putea fi finalizate în timp util și de o manieră eficientă. Interconectarea și standardizarea fluxurilor de date și a proceselor operaționale din cadrul proceselor de prognoză fiscală, provizionare fiscală și conformitate fiscală pot reduce ineficiențele și riscurile.

De asemenea, am spune că este important ca departamentele de contabilitate și taxe să fie implicate din timp în demersurile de proiectare și definire, împreună cu colegii din departamentul de IT, pentru a identifica necesarul de date și fluxuri operaționale și pentru a anticipa efectele schimbărilor. Atunci când funcția de raportare fiscală nu este implicată în proiectarea și definirea modificărilor de sistem, departamentele de contabilitate și taxe sunt frecvent nevoite să efectueze în continuare transformări de date după implementarea unor modificări costisitoare ale sistemelor.

Închiderea anului 2021 și începutul anului 2022 au venit cu provocări atât în ceea ce privește modificări ale tratamentelor contabile cu impact evident asupra stabilirii obligațiilor fiscale pentru impozitul pe profit, dar și cu provocări generate de obligativitate a raportării informațiilor contabile detaliate ca parte a raportării SAF-T. Sunt schimbări semnificative de paradigmă care impactează profund funcția contabilă și fiscală și au implicații pe termen lung³.

1.4.2. Contabilitatea financiară și de gestiune. Asemănări și deosebiri

Contabilitatea entităților economice din România este organizată în dublu circuit. Informațiile publicabile terților, utilizate și de entitate sunt furnizate de **contabilitatea financiară**, iar informațiile confidențiale utilizate numai de entitate sunt furnizate de **contabilitatea de gestiune**.⁴

Contabilitatea financiară are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor care afectează activul, datoriile și capitalurile entității pentru a determina rezultatul financiar al acesteia⁵.

Contabilitatea financiară prezintă următoarele caracteristici:

- se realizează după o schemă normalizată, respectiv unificată, impusă de către autoritățile fiscale și de cerințele de control ale statului;
- este organizată în vederea prezentării patrimoniului organismelor și persoanelor externe;

³ Diana Lupu, <https://www.ey.com/ro>

⁴ Feleagă N., Ionașcu I., Contabilitatea financiară, vol.I, Editura Economică, București, 1993, p.13

⁵ Feleagă N., Ionașcu I., op.cit., p.13

- prezintă patrimoniul entităților într-o viziune globală, nepropunându-și furnizarea unor informații de detaliu;
- din rațiuni juridice și fiscale, rezultatele financiare au în vedere, de regulă, un ciclu de un an, numit și exercițiu financiar.⁶
- se realizează după o schemă normalizată, respectiv unificată, impusă de către autoritățile fiscale și de cerințele de control ale statului;
- este organizată în vederea prezentării patrimoniului organismelor și persoanelor externe;
- prezintă patrimoniul entităților într-o viziune globală, nepropunându-și furnizarea unor informații de detaliu;
- din rațiuni juridice și fiscale, rezultatele financiare au în vedere, de regulă, un ciclu de un an, numit și exercițiu financiar.⁷

Contabilitatea de gestiune (contabilitate managerială sau contabilitate internă) este obligatorie pentru entitățile care desfășoară activități de producție sau prestări de servicii.

Caracteristici:

- are ca obiect gestiunea internă a patrimoniului și oferă soluții pentru gestionarea concretă a entității;
- este o contabilitate adaptabilă tuturor entităților (indiferent de mărimea, activitatea sau structura lor);
- este condusă cu o periodicitate variabilă, legată de ciclul de exploatare;
- acoperă insuficiențele contabilității financiare în materie de gestiune internă a entității.

Între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune există asemănări ce se referă la faptul că:

- a.** au caracter obligatoriu, prin lege (Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2005, modificată și completată 2017);
- b.** utilizează aceleași date, din aceleași documente și din aceleași perioade de timp;
- c.** au ca obiect comun de cercetare patrimoniul, iar ca obiective principale, gestionarea lui eficientă și maximizarea profitului;
- d.** utilizează conturi din același Plan de Conturi General (PCG);
- e.** contabilitatea de gestiune se poate organiza (la alegerea managementului societății în funcție de condițiile specifice fiecărei societăți și de nevoia de informație contabilă) în una din următoarele

⁶ Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006, p.26

⁷ Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare. Exercițiul financiar al entităților nou înființate începe la data înființării.

trei variante:

- prin dezvoltarea în analitic a conturilor din contabilitatea financiară (clasele I – VIII din PCG) prin folosirea unor conturi specifice (clasa a IX-a de conturi din PCG);
- cu ajutorul evidenței tehnico – operative proprii.

f. pentru a fi utilă, informația contabilă trebuie să aibă aceleași caracteristici calitative, și anume:

- **inteligibilitate** (claritate): clasificarea, caracterizarea și prezentarea în mod clar și concis a informațiilor, le fac pe acestea inteligibile.

Rapoartele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile de afaceri și economice și care studiază și analizează informațiile cu atenție cuvenită.

- **relevanță** (pertinență): informațiile financiare relevante sunt cele care au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea deciziilor.
- **comparabilitate**: este dată de consecvența în măsurarea și prezentarea efectului financiar al acelorași tranzacții și evenimente în cadrul unei entități și de-a lungul timpului pentru acea entitate, precum și pentru diferite alte entități.
- **verificabilitate**: asigură utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte.
- **oportunitate**: înseamnă că informațiile sunt disponibile factorilor decizionali pentru ca aceștia să ia decizii în timp util.

g. în mod explicit sau implicit, schimbând ceea ce este de schimbat, sunt ghidate de aceleași principii contabile.

1.4.3. Utilizatorii informațiilor furnizate de contabilitatea financiară.

Utilizatori informațiilor furnizate de contabilitatea financiară sunt⁸:

- investitorii actuali care sunt interesați de capacitatea entității de a realiza câștiguri viitoare și investitorii potențiali care sunt interesați de calculul ratei rentabilității pe care au dreptul să o pretindă entității pentru a-și investi fondurile de care dispun, în funcție de riscul aferent investiției respective și de oportunitățile existente pe piață;
- băncile sunt interesate de capacitatea de rambursare a împrumuturilor de către entitate și de

⁸ Feleagă N., Malciu L., Bunea Ș., 2002, Bazele contabilității-o abordare europeană și internațională, Editura Economică, pag.35-39

acoperire a dobânzilor din profitul obținut de aceasta. O atenție deosebită o acordă, acești creditori, neutilizării de entitate a împrumuturilor pe termen scurt ca sursă de acoperire a finanțării imobilizărilor;

- furnizori consideră necesar să cunoască capacitatea entității debitoare de a-și îndeplini obligațiile financiare dar și perspectivele de dezvoltare a entității care ar însemna un volum majorat al volumului și valorii comenzilor cerute de către aceasta;
- clienți doresc să cunoască capacitatea furnizorilor lor de a-și continua activitatea pentru a cunoaște la rândul lor posibilitatea de a-și onora obligațiile contractuale față de proprii lor parteneri;
- salariații sunt interesați de securitatea locurilor de muncă care depinde de continuarea activității entității. Ei mai sunt interesați și de creșterile salariale ce depind de performanța entității.
- puterea publică adică administrația fiscală și economică. Pe baza informațiilor contabile furnizate de entitate se stabilesc bazele de calcul al impozitelor și taxelor și se efectuează analiza diferitelor cereri care vizează acordarea de subvenții, împrumuturi cu dobândă redusă etc.



1.5.Rezumat

Sistemul contabil românesc a fost reformat începând cu anul 1994, când s-a adoptat un sistem de contabilitate dualist, de inspirație vest-europeană continentală, în locul celui monist.

Prin H.G. 704/1993 au fost abrogate mai multe acte legislative ca de exemplu: Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991; Planul de conturi general și Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile; Conținutul și structura principalelor registre de contabilitate etc

Elaborarea de către Ministerul Finanțelor a Programului național de armonizare a legislației contabile cu Directivele europene și asimilarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, în anul 1999, a marcat o nouă etapă în cadrul reformei contabile din România.

Prin “Reglementările contabile simplificate armonizate cu Directivele Europene” care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2003, s-a realizat o armonizare la *două nivele*:

- *la nivel european*, cazul întreprinderilor mici și mijlocii, la care armonizarea se fundamentează pe Directivele CEE, respectiv Directiva a IV-a, a VII-a și a VIII-a;

- *la nivel internațional*, cazul entităților mari și foarte mari, la care armonizarea se fundamentează pe IAS/IFRS.

În domeniul armonizării contabile, cele două abordări, au la bază doctrine și practici diferite și anume: ***cultura contabilă latino-europeană*** creată, dezvoltată și promovată de țări europene cu economie dezvoltată ca Franța, Germanina, Italia și ***cultura contabilă anglo-saxonă*** dezvoltată de Anglia și SUA.

Reglementările contabile conforme cu Directivele europene (Directiva a IV-a, Directiva a VII-a) aplicabile începând cu anul 2006 au fost și ele actualizate preluând unele reglementări cuprinse în IAS/IFRS.

Reglementările contabile 3055/2009 presupun aplicarea, de către toți operatorii economici, a acelorași reguli contabile. În contextul Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, singura diferențiere între operatorii economici este din punctul de vedere al numărului de componente ale situațiilor financiare anuale, respectiv al formatului bilanțului cuprins în situațiile financiare anuale. Implicit, obligația de auditare a situațiilor financiare anuale (individuale) se referă doar la anumite categorii de operatori economici. Astfel, persoanele juridice care depășesc limitele criteriilor de mărime prevăzute de reglementări, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum este definită de legislația în vigoare privind piața de capital, precum și persoanele juridice de interes public definite prin lege au obligația auditării situațiilor financiare anuale

Modificările aduse de OMFP 1802/2014 au fost necesare” în urma adoptării Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013, fapt care a făcut necesară transpunerea prevederilor acestei directive noi în legislația națională.

Printre modificările vizate de actul normativ menționăm: introducerea de noi criterii de mărime pentru persoanele juridice ce aplică aceste prevederi și, în funcție de acestea, clasificarea în trei categorii de mărime, în funcție de care se întocmesc situațiile financiare anuale cu componente diferite; introducerea de noi prevederi referitoare la modificarea politicilor contabile și aplicarea retroactivă dacă efectele modificării pot fi cuantificate, cu înregistrarea efectelor pe seama rezultatului reportat; introducerea unor prevederi referitoare la estimările contabile precum și tratamentul modificărilor acestor estimări; introducerea de prevederi referitoare la înregistrarea și

reluarea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale atât pentru imobilizările corporale evaluate la cost cât și pentru cele evaluate prin modelul reevaluării.

Anul 2021 și începutul lui 2022 au venit cu câteva modificări importante în domeniul contabilității, cu impact asupra companiilor la închiderea acestui an financiar: modificări în planul obligatoriu de conturi, noutățile intervenite pentru entitățile care operează planuri de beneficii de tipul Stock Option Plan (SOP) acordate direct de societatea mamă sau de către o altă entitate din grup și cele referitoare la obligațiile de organizare a contabilizării în România pentru persoanele juridice străine, care au locul conducerii efective în România. Practic, modificările vin din necesitatea de a lămuri anumite tratamente contabile, pentru a asigura o mai bună comparabilitate între diversele entități raportoare, din nevoia de reglementare a unor cerințe contabile derivate din legislația fiscală referitoare la calculul impozitului pe profit și din necesitatea de a evidenția informații detaliate la nivel de tranzacție pentru anumite tipuri de cheltuieli.



1.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Contabilitatea financiară are ca obiect:

- a. înregistrarea tuturor operațiilor care nu afectează patrimoniul entității pentru a determina rezultatul financiar al acesteia;
- b. înregistrarea tuturor operațiilor care afectează lichiditățile entității;
- c. înregistrarea tuturor operațiilor care afectează patrimoniul entității pentru a determina rezultatul financiar al acesteia.

2) Caracteristicile calitative ale informației contabile:

- a. comparabilitatea și inteligibilitatea;
- b. relevanța și comparabilitatea;
- c. integralitatea și relevanța.

3) Utilizatorii informațiilor contabile sunt:

- a. băncile, salariații, clienții și investitorii;
- b. puterea publică, creditorii, clienții;
- c. furnizorii, clienții, salariații, băncile.



1.7. Bibliografie recomandată

1. Feleagă N., Ionașcu I., Contabilitatea financiară, vol.I, Editura Economică, București, 1993
2. Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006
3. Ungureanu, Carmen. 2022. *Contabilitate financiară*, UEB, <https://classroom.google.com/>
4. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
5. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008 cu modificările și completările ulterioare
6. Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial 1066/2004 cu modificările și completările ulterioare
7. Feleagă N., Malciu L., Bunea Ș., 2002, Bazele contabilității-o abordare europeană și internațională, Editura Economică
8. Ordinul nr. 2869/2010 din 29 decembrie 2010 pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 882 din 29/12/2010 cu modificările ulterioare
9. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014 modificat prin Ordinul nr. 4160/2015 din 31 decembrie 2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile publicat în Monitorul Oficial nr. 21 din 12 ianuarie 2016
10. <http://www.mfinante.gov.ro>

Unitatea de învățare 2.

Evaluarea în contabilitatea financiară



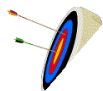
Cuprinsul unității de învățare 2

- 2.1. Introducere
- 2.2. Obiectivele unității de învățare 2
- 2.3. Durata medie de autoinstruire
- 2.4. Conținut
 - 2.4.1. Definiția și principiile evaluării
 - 2.4.2. Formele de evaluare
- 2.5. Rezumat
- 2.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 2.7. Bibliografie recomandată



2.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate definiția, principiile evaluării și formele de evaluare.



2. 2. Obiectivele unității de învățare 2

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să cunoască definiția evaluării și principiile evaluării
- să indice care sunt formele de evaluare



2.3.Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 3 ore.



2.4. Conținut

2.4.1. Definiția și principiile evaluării

Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț, respectiv bilanțul prescurtat, și în contul de profit și pierdere.

Evaluarea respectă o serie de principii și anume:

- a) *principiul stabilirii obiectului evaluării* – conform căruia, evaluarea se face diferit în funcție de categoria bunurilor.

Exemplu:

În cazul mijloacelor fixe, evaluarea se face individual, analitic, pentru fiecare mijloc de transport, clădire etc.

- b) *principiul evaluării la un preț real* – conform căruia, elementele de activ, datorii și capitaluri proprii trebuie exprimate în funcție de valoarea lor de utilitate (capacitatea lor de a satisface o anumită trebuință). În acest mod, se obține un patrimoniu real al entității.

- c) *principiul cuantificării influenței factorului timp asupra valorii* elementelor activ, datorii și capitaluri proprii – conform căruia pentru elementele cele mai sensibile la influența timpului (mijloace fixe, stocuri, credite bancare), trebuie să se actualizeze în permanență valorile acestora.

2.4.2. Formele de evaluare

În ceea ce privește formele de evaluare există: evaluare curentă și evaluare periodică.

I. Evaluarea curentă este legată de două momente importante:

- momentul intrării în patrimoniu și
- momentul ieșirii din patrimoniu, a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii .

1. La intrarea în entitate, evaluarea se face la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă adică:

a) **cost de achiziție efectiv** pentru bunurile cumpărate cuprinde prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus reducerile comerciale primite de la furnizori (rabaturile, remizele și risturnurile).

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se include, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

b) **cost de producție** cuprinde: prețul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate + alte cheltuieli directe de producție (ex – salariile angajaților) + cota parte din cheltuielile indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.

c) **valoare de aport** – valoarea stabilită în urma evaluării efectuate conform legii înscrisă în actul de constituire al societății pentru bunurile intrate în patrimoniu prin aport în natură la capitalul social.

d) **valoare justă** stabilită în funcție de prețul pieței pentru bunurile intrate în patrimoniu cu titlu gratuit (prin donații sau sponsorizări).

Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.

e) **cursul zilei (cursul valutar)** pentru disponibilitățile în devize.

f) **la valoarea nominală** – valoarea înscrisă în factura emisă către client, respectiv primită de la “Furnizori”, pentru creanțele și datoriile față de “Clienți”, respectiv “Furnizori”.

2) la ieșirea din patrimoniu bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau contabilă.

Dacă bunurile de natura stocurilor au valori de intrare diferite și nu există posibilitatea identificărilor valorilor de intrare precum și pentru alte active fungibile, evaluarea la ieșire se poate face după caz, pe baza costului mediu ponderat (CMP), după metoda primului intrat – primul ieșit (FIFO) sau după metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO).



Exemplu de evaluare a stocurilor la ieșire conform celor trei metode (CMP, FIFO și LIFO).

În luna martie exercițiul N o societate comercială prezintă următoarele date privind “Materie primă - sortiment A”:

- la data de 01.03 stoc inițial de 250 kg la cost de achiziție 1.000 lei/kg;
- la data de 05.03 s-au consumat (ieșire) 50 kg; la data de 12.03 s-au achiziționat de la furnizori (intrare) 100 kg la cost de achiziție de 1.750 lei/kg;
- la data de 20.03 s-au consumat 150 kg;
- la data de 22.03 s-au achiziționat 100 kg la cost de achiziție 1.625 lei/kg;
- la data de 29.03 s-au consumat 150 kg.

Conform metodei **cost mediu ponderat** (CMP) după fiecare intrare evaluarea stocurilor se face:

Data	Explicația	Cantitate	Cost de achiziție	CMP unitar	Valoare
01.03	Stoc inițial	250	1.000	-	250.000
05.03	Ieșire	50	1.000	-	50.000
05.03	Stoc	200	1.000	-	200.000
12.03	Intrare	100	1.750	-	175.000
12.03	Stoc	300	-	1.250	375.000
20.03	Ieșire	150	-	1.250	187.500
20.03	Stoc	150	-	1.250	187.500
22.03	Intrare	100	1.625	-	162.500
22.03	Stoc	250	-	1.400	350.000
29.03	Ieșire	150	-	1.400	210.000
30.03	Stoc final	100	-	1.400	140.000

Metoda costului mediu ponderat după fiecare intrare presupune calcularea mediei ponderate a costurilor unui element după fiecare intrare.

CMP după fiecare intrare se stabilește ca raport între valoarea stocului precedent plus valoarea intrărilor și cantitatea existentă în stocul precedent plus cantitățile intrate.

În exemplu arătat după intrarea din 12 martie N, CMP s-a calculat astfel:

$$\text{CMP} = (200.000 + 175.000) / (200 + 100) = 1.250 \text{ lei/kg}$$

Diagram illustrating the components of the formula:

- 200.000 → valoarea stocului precedent
- 175.000 → valoarea intrărilor
- 200 → cantitatea din stocul precedent
- 100 → cantitatea intrată

Mai departe pentru a evalua cantitatea ieșită de 150 kg din data de 20 martie s-a înmulțit costul mediu ponderat unitar obținut (1.250 lei/kg) cu cantitatea consumată: $150 \text{ kg} \times 1.250 \text{ lei/kg} = 187.500 \text{ lei}$.

Acest cost mediu ponderat unitar se utilizează până la o nouă intrare când se face din nou calculul CMP după intrarea respectivă. În cazul arătat la data de 22 martie.N

$$\text{CMP} = (187.500 + 162.500) / (150 + 100) = 1.400 \text{ lei/kg}$$

Diagram illustrating the components of the formula:

- 187.500 → valoarea stocului precedent
- 162.500 → valoarea intrărilor
- 150 → cantitatea din stocul precedent
- 100 → cantitatea intrată

Cantitatea ieșită de 150 kg din data de 29 martie s-a înmulțit costul mediu ponderat unitar obținut (1.400 lei/kg) și s-a obținut valoarea consumului de “Materie primă - sortiment A” al unității, adică 210.000 lei.

Conform celei de-a doua variante a metodei CMP, Costul Mediu Ponderat se determină lunar (la sfârșitul lunii) iar evaluarea tuturor ieșirilor se face la acest cost. În cursul lunii ieșire nu sunt evaluate ci, sunt urmărite numai cantitativ.

Metoda **prima intrare – prima ieșire** (FIFO) are la bază premisa că primele loturi de bunuri cumpărate sunt primele care se și consumă. Prin urmare, stocurile ieșite se evaluează la valoarea de intrare a primei intrări aferente unui anumit lot.

Pentru a înțelege această metodă de evaluare a stocurilor la ieșire se utilizează datele din exemplu precedent.

Evaluarea stocurilor la ieșire conform metodei FIFO

Data	Explicația	Cantitate		Cost de achiziție	Valoare	
					Parțială	Totală
01.03	Stoc inițial	250	-	1.000	-	250.000
05.03	Ieșire	50	-	1.000	-	50.000
05.03	Stoc	200	-	1.000	-	200.000
12.03	Intrare	100	-	1.750	-	175.000
12.03	Stoc	300	200+	1.000	200.000+	375.000
			100	1.750	175.000	
20.03	Ieșire	150	150	1.000	-	150.000
20.03	Stoc	150	50+	1.000	50.000+	225.000
			100	1.750	175.000	
22.03	Intrare	100	-	1.625	-	162.500
22.03	Stoc	250	50+	1.000	50.000+	387.500
			100+	1.750	175.000	
			100	1.625	162.500	
29.03	Ieșire	150	50+	1.000	50.000+	225.000
			100	1.750	175.000	
30.03	Stoc final	100	-	1.625	-	162.500

În exemplul arătat, cantitatea de 50 kg consumată la data de 5 martie a fost evaluată la valoarea de intrare a lotului existent, adică la 1.000 lei/kg. În stoc rămâne așadar cantitatea de 200 kg la valoarea de intrare (cost de achiziție) de 1.000 lei/kg. Mai departe, la data de 20 martie N, consumul de 150 kg se evaluează, conform datelor de la stocul din 12 martie la 1.000 lei/kg .

După acest consum situația în stoc se prezintă astfel: 50 kg sunt la valoarea de intrare de 1.000 lei/kg și alte 100 kg (cantitatea intrată la data de 12 martie) la valoarea de intrare de 1.750 lei/kg. La data de 29 martie N când are loc un nou consum de “Materii primei” - sortiment A de 150 kg evaluarea se face ținând cont că 50 kg sunt evaluate la 1.000 lei/kg și celelalte 100 kg sunt evaluate la valoarea de intrare de 1.750 lei/kg . Prin urmare unitatea a consumat “Materie primă - sortiment A” la data de 29 martie în valoare de 225.000 lei (50 kg x 1.000 lei/kg + 100 kg x 1.750 lei/kg).

La data de 29 și respectiv 31 martie N stocul de 100 kg este evaluat la 1.625 lei/kg.

Metoda **ultima intrare – prima ieșire** (LIFO) presupune că ultimele loturi intrate sunt primele epuizate și deci costul unitar al ultimei intrări e atribuit primei ieșiri.

Pentru a înțelege această metodă de evaluare a stocurilor la ieșire se utilizează datele din exemplele precedente privind “Materie primă - sortiment A”:

la data de 01.03 stoc inițial de 250 kg la cost de achiziție 1.000 lei/kg;

la data de 05.03 s-au consumat (ieșire) 50 kg;

la data de 12.03 s-au achiziționat de la “Furnizori” (intrare) 100 kg la cost de achiziție de 1.750 lei/kg;

la data de 20.03 s-au consumat 150 kg;

la data de 22.03 s-au achiziționat 100 kg la cost de achiziție 1.625 lei/kg;

la data de 29.03 s-au consumat 150 kg.

Evaluarea stocurilor la ieșire conform metodei LIFO

Data	Explicația	Cantitate		Cost de achiziție	Valoare	
					Parțială	Totală
01.03	Stoc inițial	250	-	1.000	-	250.000
05.03	Ieșire	50	-	1.000	-	50.000
05.03	Stoc	200	-	1.000	-	200.000
12.03	Intrare	100	-	1.750	-	175.000
12.03	Stoc	300	200+ 100	1.000 1.750	200.000+ 175.000	375.000
20.03	Ieșire	150	100 50	1.750 1.000	175.000 50.000	225.000
20.03	Stoc	150	-	1.000	-	150.000
22.03	Intrare	100	-	1.625	-	162.500
22.03	Stoc	250	150+ 100	1.000 1.625	150.000+ 162.500	312.500

Data	Explicația	Cantitate		Cost de achiziție	Valoare	
					Parțială	Totală
29.03	Ieșire	150	100+ 50	1.625 1.000	162.500+ 50.000	212.500
30.03	Stoc final	100	-	1.000	-	100.000

Primul consum de la data de 5 martie N este evaluat la 1.000 lei/kg conform valorii unitare a ultimului lot intrat.

La data de 20 martie când are loc următorul consum de “Materie primă - sortiment A” evaluarea se face parțial la valoarea unitară de 1.750 lei/kg, adică valoarea ultimului lot intrat de 100 kg la data de 12 martie iar diferența de 50 kg se evaluează la 1.000 lei/kg acesta devenind acum ultimul lot intrat.

Mai departe la data de 29 martie când are loc un nou consum, evaluarea se face parțial la valoarea unitară de 1.625 lei/kg, adică valoarea ultimului lot intrat de 100 kg la data de 22 martie iar diferența de 50 kg se evaluează la 1.000 lei/kg acesta devenind acum ultimul lot intrat.

Avantajele și dezavantajele utilizării metodelor de evaluare a stocurilor la ieșire prezentate sunt prezentate în Tabelul următor:

Metoda de evaluare		Avantaje	Dezavantaje
CMP	Pe loturi (după fiecare intrare)	Evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune	Calcule cu volum mare de muncă
	Global (la sfârșitul lunii)	- Calcule simple - Volum mic de muncă	Nu permite evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune
FIFO		Când prețurile cresc ieșirile (consumurile) sunt evaluate la prețuri mici, influențând pozitiv rezultatul financiar	Când prețurile scad ieșirile (consumurile) sunt evaluate la prețuri mari, influențând negativ rezultatul financiar
LIFO		Când prețurile cresc ieșirile (consumurile) sunt evaluate la prețuri mari, influențând negativ rezultatul financiar	Când prețurile scad ieșirile (consumurile) sunt evaluate la prețuri mici, influențând pozitiv rezultatul financiar

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență de la un exercițiu financiar la altul pentru se putea face comparații ale rezultatului exercițiului de la un an la altul.

Dacă în situații excepționale administratorii decid să schimbe metoda de evaluare trebuie să prezinte următoarele informații: motivul schimbării metodei; efectele sale asupra rezultatului exercițiului.

II. Evaluarea periodică

Se practică în două momente:

cu prilejul inventarierii;

cu prilejul întocmirii bilanțului.

1) La data inventarierii, cel puțin o dată pe an, se determină valoarea actuală a fiecărui element patrimonial numită valoare de inventar, în funcție de prețul pieței, starea și utilitatea bunurilor.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit OMFP 1802/2014 și a normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice

2) La data întocmirii bilanțului (situațiilor financiare), respectiv la 31 decembrie.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.



2.5. Rezumat

În legislația actuală evaluarea este definită ca fiind “procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și contul de profit și pierdere”.

Evaluarea în contabilitate se face în patru momente și anume: la intrarea în entitate, la ieșirea din entitate, la inventariere și la întocmirea situațiilor financiare.

În cazul intrării în entitate, evaluarea se face la: cost de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros; cost de producție pentru bunurile produse în entitate; valoare de aport, stabilită în urma evaluării pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social.

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la

inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit OMFP 1802/2014 și a normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.



2.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Principiile evaluării sunt:

- a. principiul stabilirii scopului evaluării;
- b. evaluării la un preț real;
- c. principiul cuantificării influenței factorului timp.

2) Formele evaluării sunt:

- a. evaluarea curentă;
- b. evaluarea periodică;
- c. evaluarea ocazională.

3) Evaluarea periodică se face:

- a. la intrarea în entitate;
- b. la ieșirea din entitate;
- c. cu prilejul inventarierii.

4) Se prezintă următoarele date despre un stoc de “Materii primei”:

Si = 500 buc x 4 lei/ buc la începutul lunii ianuarie anul curent

Intrări:

7 Ianuarie 300 buc x 5 lei/ buc

24 Ianuarie 800 buc x 7 lei/buc

Ieșiri:

13 Ianuarie 600 buc

23 Ianuarie 100 buc

Valoarea ieșirilor (conform metodei LIFO) din cursul lunii Ianuarie a fost de :

- a. 1500 ;
- b. 2700;
- c. 3100.



2.7. Bibliografie recomandată

- a. Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006
- b. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- c. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- d. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- e. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 3.

Contabilitatea capitalurilor



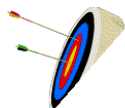
Cuprinsul unității de învățare 3

- 3.1. Introducere
- 3.2. Obiectivele unității de învățare 3
- 3.3. Durata medie de autoinstruire
- 3.4. Conținut
 - 3.4.1. Definiții și delimitări
 - 3.4.2. Recunoștere și evaluare
 - 3.4.3. Sistemul de conturi
 - 3.4.4. Contabilitatea capitalului social
 - 3.4.4.1. Contabilitatea constituirii capitalului social
 - 3.4.4.2. Contabilitatea creșterii capitalului social
 - 3.4.4.3. Contabilitatea micșorării capitalului social
 - 3.4.5. Contabilitatea primelor legate de capital
 - 3.4.5.1. Contabilitatea primelor de emisiune
 - 3.4.5.2. Contabilitatea primelor de fuziune/divizare
 - 3.4.5.3. Contabilitatea primelor de aport
 - 3.4.5.4. Contabilitatea rezervelor din reevaluare
 - 3.4.5.5. Contabilitatea rezervelor
 - 3.4.5.6. Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar
 - 3.4.5.7. Contabilitatea rezultatului reportat
 - 3.4.6. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli
 - 3.4.7. Contabilitatea împrumuturilor și datorilor asimilate
 - 3.4.7.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
 - 3.4.7.2. Contabilitatea creditelor pe termen lung și mediu
- 3.5. Rezumat
- 3.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 3.7. Bibliografie recomandată



3.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate noțiunea de capital, structura capitalurilor și respectiv contabilitatea capitalurilor.



3.2. Obiectivele unității de învățare 3

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să înțeleagă accepțiunile principale ale noțiunii de capital propriu, capital străin, capital permanent;
- să delimiteze structurile de capitaluri;
- să cunoască principale operațiuni economico-financiare privind capitalurile și înregistrarea acestora în contabilitate;
- să prezinte diferitele modalități de finanțare a unei entități.



3.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a unității de învățare 3 este de aproximativ 10 ore.



3.4. Conținut

3.4.1. Definiții și delimitări

Noțiunea de capital are cel puțin trei accepțiuni principale:

Accepțiunea economică potrivit căreia capitalul este o categorie economică care exprimă totalitatea resurselor materiale, acumulate și reproductibile, care prin asociere cu ceilalți factori de producție, participă la realizarea de noi bunuri economice, în scopul obținerii unui profit.

Accepțiunea financiară potrivit căreia capitalul este resursa care, cu timpul produce avantaje (profit). Este în relație pozitivă cu investirea și negativă cu consumul.

Accepțiunea juridică potrivit căreia capitalul este un drept, o relație între individ sau grup de indivizi și ansamblul de bunuri cuprinzând: bani, mașini, echipamente, clădiri, “Materii primei” și materiale, pământ, hârii 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 public;
- capitalurile împrumutate și datoriile asimilate, pe termen mediu și lung.

Capitalurile proprii reprezintă totalitatea drepturilor de proprietate ale acționarilor și/sau asociaților asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

Capitalurile proprii se constituie din aportul proprietarilor, din profit și din alte surse proprii, conform relației:

$$\underline{\text{CAPITALURI PROPRII} = \text{ACTIVE} - \text{DATORII}}$$

În contabilitatea financiară, capitalurile proprii se structurează în două categorii:

Capital propriu nominalizat, reprezentat de capitalul social, care înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital;

Capital propriu nenominalizat reprezintă capitalul acumulat de către entitate ca urmare a unei activități economice profitabile, în care se includ: primele de capital, rezervele, rezultatul exercițiului financiar și “Rezultatul reportat”.

Capitalurile proprii se formează la începutul activității entității și se modifică prin creștere sau diminuare, pe parcursul existenței entității.

3.4.2. Recunoaștere și evaluare

Capitalurile se evaluează, în principiu, la valoarea nominală pe care acestea o au.

Evaluarea capitalurilor la valoarea nominală impune evidențierea distinctă a primelor de capital, a împrumuturilor, a primelor de rambursare și a dobânzilor.

Capitalul propriu se evaluează la valoarea corespunzătoare acțiunilor și părților sociale în care este concretizat. La rândul său, aceasta valoare este cea înscrisă pe titlurile de valoare folosite ca acțiuni/părți sociale .

În ceea ce privește datoriile pe termen lung, valoarea nominală este egală cu lichiditățile sau echivalența de lichidități ce trebuie plătite.

3.4.3. Sistemul de conturi.

Pentru organizarea contabilității capitalurilor sunt utilizate conturile sintetice de gradul I și II, grupate în clasa 1 a planului de conturi general, în care se regăsesc următoarele grupe de conturi:

Grupa 10 „Capital și rezerve”- care cuprinde următoarele conturi de gradul I:

conturi cu funcție contabilă de pasiv:

101 „Capital social”

104 „Prime de capital”

105 „Rezerve din reevaluare”

106 „Rezerve”

contul cu funcție contabilă de activ **109** „Acțiuni proprii”

Acestea reflectă capitalurile proprii, precum și corecții ale capitalurilor proprii.

Grupa 11 „Rezultatul reportat”- cuprinde:

contul bifuncțional **117** „Rezultatul reportat”

Acesta reflectă rezultatele exercițiilor financiare precedente care n-au fost încă repartizate pe destinații legale de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților, precum și rezultatele provenite din corectarea erorilor contabile

Grupa 12 „Rezultatul exercițiului financiar”- are în componența sa:

contul bifuncțional **121** „Profit sau pierdere” și

contul de activ **129** „Repartizarea profitului”.

Contul 121 „Profit sau pierdere”, ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului financiar, iar contul 129 „Repartizarea profitului” reflectă profitul exercițiului financiar în curs, repartizat pe destinații legale.

În continuare se prezintă, în mod succint, elementele structurale privind capitalurile, în ordinea în care conturile aferente sunt înscrise în Planul de conturi general.

Capitalul social reprezintă o componentă a capitalurilor proprii care exprimă valoarea totală a aporturilor în numerar și/sau în natură subscrise și/sau depuse de către acționari sau asociați atât la constituirea unității patrimoniale, cât și pe parcursul majorării acestei categorii de capitaluri proprii.

3.4.4. Capitalul social

Capitalul social reprezintă o parte importantă din capitalurile proprii, care este egal cu valoarea nominală a acțiunilor emise de societățile pe acțiuni și în comandită pe acțiuni sau cu valoarea

nominală a părților sociale emise de societățile astfel reglementate., respectiv:

Capitalul social = Număr de titluri x valoarea nominală (VN)

unde: număr de titluri=acțiuni sau părți sociale

Acțiunile sunt titluri negociabile și transmisibile care atestă participarea unei persoane fizice sau juridice la formarea capitalului unei societăți și care conferă deținătorului acestora o parte din profitul societății sub formă de *dividende*. **Felul acțiunilor este determinat prin actul constitutiv, în caz contrar ele sunt nominative.** Acțiunile pot fi **nominative** - atunci când numele titularului este înscris pe titlu - sau **la purtător** – atunci când simpla deținere a acțiunii înseamnă și titlu de proprietate; transferul dreptului de proprietate asupra acțiunilor la purtător are loc prin simpla tradițiune materială a acestora.

Acțiunile nominative pot fi emise în formă materială, pe suport hârtie sau în formă dematerializată, prin înscriere în cont.

Pe lângă aceste două categorii de acțiuni care sunt considerate ordinare, mai există și **acțiuni preferențiale cu dividend prioritar fără drept de vot**, ce conferă titularului:

dreptul la un dividend prioritar prelevat asupra beneficiului distribuibil al exercițiului financiar, înaintea oricărei alte prelevări; drepturile recunoscute acționarilor cu acțiuni ordinare, cu excepția dreptului de a participa și de a vota, în temeiul acestor acțiuni, în adunările generale ale acționarilor.

Evaluarea capitalului social

Evaluarea acțiunilor, în sistemul contabilității curente, ocazională folosește mai multe categorii de valori, după cum urmează:

Valoarea bursieră (de piață), se referă la valoarea rezultată în urma procesului de vânzare-cumpărare, stabilit prin raportul dintre cerere și oferta, în cadrul pieței bursiere, raport cunoscut sub numele de „cotație bursieră”. Aceasta valoare nu este totdeauna semnificativă deoarece cotațiile pot fi influențate de factori externi unității căreia îi aparțin acțiunile;

Valoarea financiară exprimă echivalentul corespunzător capitalizării dividendului anual pe o acțiune la o rată medie a dobânzii pe piață.

$$\text{Valoarea financiară} = \frac{\text{Dividendul distribuit pe acțiune}}{\text{Rată medie a dobânzii de piață}}$$

Valoarea de randament este corespunzătoare profitului net pe o acțiune care se poate capitaliza în cursul exercițiului financiar la o rată medie a dobânzii pe piață

Venitul titlurilor este egal cu dividendele plus profitul încorporat în rezerve.

$$\frac{\text{Dividendul distribuit}}{\text{pe acțiune}} + \frac{\text{cotă parte din profit pe acțiune}}{\text{încorporată în rezerve}}$$

$$\text{Valoarea de randament} = \frac{\text{Rata medie a dobânzii pe piață}}{\text{Rata medie a dobânzii pe piață}}$$

Valoarea contabilă sau bilanțieră se calculează ca un raport între activul net contabil și numărul de titluri ;

sau:

$$\text{Activul net contabil} = \text{Activ real} - \text{Datorii}$$

$$\text{Activ net contabil} = \text{Capitaluri proprii} - \text{Activ fictiv}$$

$$\text{Activ real} = \text{Activ bilanțier} - \text{Active fictive}$$

$$\text{Activ fictiv} = \text{Cheltuieli de constituire} + \text{Active de regularizare} + \text{Prime privind rambursarea obligațiunilor}$$

Valoarea nominală este dată de raportul dintre valoarea capitalului social și numărul de titluri emise (acțiuni sau părți sociale).

Valoarea de emisiune este valoarea negociabilă la bursa de valori și reprezintă prețul care trebuie plătit de către persoanele care subscriu acțiunile sau părțile sociale

Valoarea de emisiune poate fi egală sau mai mare decât valoarea nominală.

Capitalul social se poate majora prin:

- noi aporturi în natură sau numerar;
- prin operațiuni interne;
- prin transformarea unor datorii în acțiuni

Uneori se impune *micșorarea capitalului social*, care poate avea drept cauze:

- retragerea unor asociați;
- acoperirea pierderilor din anii precedenți;
- redimensionarea capitalului în funcție de volumul activității etc.

Documente privind evidența capitalului social

Actul constitutiv este documentul prin care se stabilește modul de organizare și funcționare a societății.

Vărsarea capitalului social subscris se reflectă în următoarele tipuri de documente, în funcție de natura aporturilor:

Chitanța – pentru depunerea aportului la casierie sub formă de numerar;

Foaie de vărsământ- pentru depunerea aportului direct la bancă, în contul de disponibil;

Proces verbal de predare-preluare-în cazul aporturilor în natură, în care se precizează caracteristicile și valoarea bunurilor aduse ca aport, evaluate de către o comisie sau de către un expert evaluator.

Registrul acționarilor (asociațiilor) ține evidența nominală a capitalului social pe fiecare asociat (acționar), cuprinzând numărul de părți sociale (acțiuni) subscribe și valoarea nominală a acestora, varsămintele efectuate, mențiuni privind vânzarea sau cumpărarea de părți sociale (acțiuni)etc.

3.4.4.1. Contabilitatea constituirii capitalului social

Constituirea capitalul social se face prin subscriere de aport social de către asociați sau acționari. Prin acțiunea de subscriere, asociații sau acționarii se angajează în actul de constituire la o contribuție în bani sau în natura, în vederea înființării sau dezvoltării unei societăți comerciale.

Pentru că între subscriere și depunere efectivă a capitalului promis poate exista un anumit decalaj în timp, capitalul social îmbracă două forme:

- ***“Capital subscris nevărsat”;***
- ***Capital subscris vărsat.***

În cazul societăților cu răspundere limitată, capitalul social subscris se varsă, de regulă, integral înainte de începerea formalităților de constituire.

Orice modificare a capitalului social se poate face numai pe bază hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociațiilor și cu îndeplinirea tuturor formalităților juridice legate de aceasta hotărâre.

Exemple de înregistrări în contabilitate a unor operații economico-financiare referitoare la capitalul social al unei societăți:

1. Subscrierea capitalului social, pe baza borderoului acțiunilor emise:

$$\begin{array}{lcl} 456 & = & 1011 \\ \text{Decontări cu asociații privind} & & \text{“Capital subscris} \\ & & \text{nevărsat” capitalul} \end{array}$$

2. Vărsarea capitalului în momentul înființării cu foaie de vărsământ :

$$\begin{array}{lcl} 5121 & = & 456 \\ \text{Conturi la bănci în lei} & & \text{Decontări cu asociații privind} \\ & & \text{capitalul} \end{array}$$

și concomitant se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

$$\begin{array}{ccc} 1011 & = & 1012 \\ \text{“Capital subscris nevărsat”} & & \text{Capital subscris vărsat} \end{array}$$

3.4.4.2. Contabilitatea creșterii capitalului social

a) prin noi aporturi în natură sau în numerar

O asemenea creștere a capitalului social este determinată de necesitatea procurării de noi resurse pentru finanțarea investițiilor sau pentru întărirea situației financiare a entității.

În ambele situații, societatea are nevoie de resurse bănești suplimentare sau de anumite bunuri, pe care preferă să și le procure prin majorare de capital decât să recurgă la împrumuturi, care implică un efort financiar considerabil

Operația produce o creștere a activelor (mijloace bănești, imobilizări, stocuri etc.) și o majorare corespunzătoare a capitalului social.

Realizarea efectivă a majorării capitalului și obținerea de noi aporturi se poate face prin:

Creșterea valorii nominale a acțiunilor existente, deci numărul inițial acțiunilor emise rămâne nemodificat, la fel și echilibrul dintre posesorii de acțiuni.

Această variantă necesită acordul tuturor acționarilor.

Sub raport contabil nu apar diferențieri în modul de soluționare față de ce s-a prezentat la constituirea societății.

Creșterea numărului de acțiuni prin emisiunea de noi acțiuni.

Valoarea de emisiune sau prețul noilor acțiuni emise se stabilește între valoarea nominală și cea matematică a acțiunilor existente.

Pentru a nu prejudicia interesele vechilor acționari se practică în această situație prima de emisiune, ca diferență valorică între valoarea nominală mai mică și cea de emisiune mai mare, dreptul de preferențial de subscripție ca diferență valorică între valoarea contabilă matematică a unei acțiuni înainte și după emisiunea noilor acțiuni.

Dacă majorarea de capital are loc prin aport în natura de către unul sau mai mulți acționari,

nu se mai pune problema protecției vechilor acționari pe calea drepturilor de subscripție ci numai prin intermediul primelor de capital.

Acestea pot să apară ca prime de aport dacă valoarea justă a bunurilor aportate depășește valoarea nominală, respectiv cea de emisiune a acțiunilor subscrise.

Exemplu:

În contabilitate se înregistrează următoarele operații:

1.Subscrierea capitalului social:

456	=	1011
Decontări cu asociații		Capital subscris
privind capitalul		nevărsat

2. Vărsarea capitalului în momentul majorării cu foaie de vărsământ

5121	=	456	Decontări cu asociații privind
“Conturi la bănci în lei”			capitalul

și concomitent trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

Primirea aportului în natura, pe baza procesului verbal și a raportului de expertiză tehnică:

2123	=	456
Mașini utilaje și		Decontări cu acționarii/asociații
instalații de lucru		privind capitalul

Și concomitent:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

b) creșterea capitalului social prin operațiuni interne, din resurse proprii

Această modalitate de creștere a capitalului social se realizează prin încorporarea a celorlalte structuri de capital propriu cum sunt:rezervele, profiturile nedistribuite, primele de capital și contribuie atât la întărirea capitalului, cât și la creșterea credibilității financiare a societății comerciale față de proprii acționari.

Exemplu:

Încorporarea în capitalul social a rezervei se înregistrează astfel:

1063	=	1012
Rezerve statutare		Capital subscris vărsat
sau		

1068

Alte rezerve

În cazul încorporării în capitalul social a beneficiului reportat din exercițiile anterioare, a beneficiului din ultimul exercițiu încheiat sau a primelor de emisiune se reflectă în contabilitate prin creditarea contului 1012 „Capital subscris vărsat” prin debitul conturilor: 117 „Rezultatul reportat”, 129 „Repartizarea profitului” și respectiv 104 „Prime legate de capital”.

c) prin transformarea unor datorii în acțiuni

Pe această cale se asigură creșterea capitalului social prin diminuarea datoriilor fără a apela direct la trezorerie.

Această conversie se face cu acordul obligatarilor de a deveni acționari. Posesorii de obligațiuni cu titluri de valoare cu dobândă fixă trebuie să fie interesați săle transforme în titluri cu venit variabil (dividend).

Diferența dintre valoarea nominală totală a obligațiunilor convertite și valoarea totală a acțiunilor noi emise ca echivalent se înregistrează ca primă de emisiune.

Exemplu:

1. Subscrierea capitalului:

456	=	1011
Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul		Capital subscris nevărsat
		1044
		Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
.		

2. Conversia obligațiunilor în acțiuni:

161	=	456
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni		Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul

3. Regularizarea capitalului social vărsat:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

3.4.4.3. Contabilitatea micșorării capitalului social

În activitatea oricărei societăți pot interveni situații care impun diminuarea capitalului social.

În acest sens se au în vedere dificultățile care survin în legătură cu gestionarea unui capital care depășește necesitățile întreprinderii în perioadele de criză.

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la reducerea capitalului sunt: retragerea unor acționari sau asociați, cărora li se restituie contravaloarea aportului social depus de către aceștia; acoperirea sau soluționarea pierderilor din exercițiile anterioare, care se face numai în cazul în care se constată că pierderile sunt prea mari pentru a putea fi absorbite de rezervele constituite sau de profiturile exercițiilor financiare viitoare.

Micșorarea capitalului social se hotărăște de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Capitalul social se diminuează, de regulă, prin reducerea valorii nominale sau a numărului de acțiuni sau părți sociale, prin răscumpărarea și anularea propriilor acțiuni.

Pentru reflectarea în contabilitate a operației privind acoperirea pierderilor de capital social se debitează contul 1012 „Capital subscris vărsat” prin creditul conturilor 117 „Rezultatul reportat”, pentru pierderea provenita din exercițiile precedente, și 121 „Profit și pierdere”, cu pierderea din exercițiul ce se încheie.

Pentru transpunerea în practica a soluțiilor anterioare și îndeosebi a celei privind reducerea valorii nominale a acțiunilor este necesar să se aibă în vedere aspectele concrete de la unitate. În acest sens se reține faptul că reducerea capitalului social se face cu un anumit procent, iar suma absolută a diminuării nu poate fi egală cu pierderea ce trebuie soluționată, putând să apară diferențe în plus sau în minus, după cum pierderea este mai mare și respectiv mai mică decât capitalul social disponibilizat. Asemenea diferențe se soluționează prin diminuarea sau majorarea, după caz, a primelor de emisiune.

În situația în care diferența este în minus, deci pierderea reportată este mai mică decât capitalul disponibilizat, contul 1041 "Prime de emisiune sau de aport" se creditează, iar pentru înregistrarea operațiunii de acoperire a pierderilor din exercițiul curent încheiat se folosește contul 121 „Profit și pierdere” în locul contului 117 „Rezultatul reportat”.

Diminuarea capitalului social prin rambursări (restituiri) parțiale către acționari sau asociați se realizează prin micșorarea valorii nominale a acțiunilor, reducerea numărului acestora datorită scăderii valorii nominale și prin răscumpărare și anulare de societatea comercială.

Rambursarea efectivă către acționari constă în aceea că fiecare dintre ei primește în numerar o sumă proporțională cu numărul de acțiuni pe care le deține. Această operație se înregistrează în contabilitate prin intermediul conturilor privind capitalul social, disponibilul din casa sau de la

bancă și de decontare cu asociații referitor la capital, așa cum în contabilitate se înregistrează următoarele operații :

Răscumpărarea unor acțiuni în vederea anulării se face de regulă la o valoare diferită de cea nominală, mai mare sau mai mică, în funcție de conjunctura de la bursa. În asemenea situații se folosesc atât conturile privind acțiunile proprii, cele de disponibil și de capital social, cât și cele referitoare la rezerve sau la prime de emisiune pentru înregistrarea diferențelor de preț în plus sau în minus.

Răscumpărarea acțiunilor proprii :

1091	=	5121 Conturi curente la bănci
Acțiuni proprii deținute pe termen scurt		5124 Conturi la bănci în valută
		5311 "Casa în lei"
		5314 Casa în valută

Atunci când unitatea nu dispune de rezerve, în locul contului 1068 „Alte rezerve” se folosește contul 1091 „Acțiuni proprii” deținute pe termen scurt”.

Răscumpărarea acțiunilor proprii se poate face și în vederea vânzării lor ulterioare salariaților aceleiași unități sau terților, operațiuni care generează diferențe în minus sau în plus, după cum prețurile de răscumpărare sunt mai mici și respectiv mai mari decât cele de vânzare, diferențe care se înregistrează, după caz, în debitul contului 149”Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” sau în creditul contului 141”Cîștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” .

Anularea acțiunilor răscumparate și micșorarea capitalului sociat:

1012	=	1091
Capital subscris vărsat		“Acțiuni proprii”
		deținute pe termen scurt
- când răscumpărarea s-a efectuat la o valoare mai mare decât cea nominală:		
%	=	1091
1012		“Acțiuni proprii”
Capital subscris vărsat		deținute pe termen scurt
149		
Pierderi legate de emiterea,		
răscumpărarea, vânzarea,		
cedarea cu titlu gratuit sau		
anularea instrumentelor de		
capitaluri proprii		

- când răscumpararea s-a efectuat la o valoare mai mică decât cea nominală:

1012	=	%
Capital subscris vărsat		1091
		“Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”
		141”Cîștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”

În cazul reducerii capitalului social prin scutirea asociaților de vărsamintele datorate se debitează contul 1011 “Capital subscris nevărsat” prin creditul contului 456 ”Decontări cu asociații privind capitalul”.

Diminuarea capitalului social:

101	=	456
Capital subscris vărsat		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

Rambursarea sau plata către acționari:

456	=	%
		5311 “Casa în lei”
Decontări cu acționarii/asociații		5124 Conturi la bănci în valută
privind capitalului		5121 “Conturi la bănci în lei”
		5314 Casa în valută

Înregistrările contabile privind reducerea numărului de acțiuni ca urmare a diminuării capitalului social sunt identice cu cele de mai sus, iar reducerea propriu-zisă a lor se face în funcție de paritatea diminuării valorii nominale.

La rândul sau, operația privind restituirea către acționari sau asociați a unei cote părți din aporturi se reflectă în contabilitate în mod obișnuit, ca în cazul retragerii acestora din societate, creditându-se conturile corespunzătoare modalităților propriu-zise de restituire (de trezorerie, stocuri), prin debitul contului 456”Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” după care acest ultim cont se creditează prin corespondența cu debitul contului 1012”Capital subscris vărsat”.

3.4.5.Contabilitatea primelor legate de capital

Primele de capital reprezintă suplimentul de aport neîncorporat în capitalul social .În funcție de modul de constituire, acestea se grupează astfel:

Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	Capital subscris nevărsat 1041 Prime de emisiune
---	--

Valoarea de emisiune > Valoarea nominală

Achitarea în numerar a cheltuielilor de emisiune a acțiunilor :

201	=	5311
Cheltuieli de constituire		“Casa în lei”

Încasarea acțiunilor subscrise:

5311	=	456
“Casa în lei”		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

Regularizarea capitalului social vărsat:

1011	=	1012
Capital subscris nevărsat”		“Capital subscris vărsat”

Încorporarea primelor la alte rezerve:

1041	=	1068
Prime de emisiune		Alte rezerve

După emiterea unui pachet de acțiuni, primele de emisiune se încorporează în capitalul social:

Emisiunea acțiunilor:

456	=	1011
Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul		Capital subscris nevărsat 1041 Prime de emisiune

Se încasează prin virament valoarea acțiunilor:

5121	=	456
------	---	-----

“Conturi la bănci în lei”	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
---------------------------	---

Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

Încorporarea primei în capitalul social:

1041	=	1012
Prime de emisiune		Capital subscris vărsat

3.4.5.2. Contabilitatea primelor de fuziune /divizare

Operațiuni contabile care se efectuează în urma fuziunii unei societăți. Societatea absorbantă preia activul societății absorbite și disponibilitățile bănești. Prima de fuziune se înregistrează ulterior în capitalul social.

Subscrierea capitalului

456	=	1011
Decontări cu asociații privind capitalul		Capital subscris nevărsat
		1042
		Prime de fuziune

Preluarea activelor aduse prin fuziune:

2131	=	456
Echipamente tehnologice		Decontări cu asociații
5121		privind capitalul
“Conturi la bănci în lei”		

Regularizarea capitalului:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

Integrarea primelor în capitalul social:

1042	=	1012
Prime de fuziune		Capital subscris vărsat

3.4.5.3. Contabilitatea primelor de aport

Operațiuni contabile în cazul în care o societate cu răspundere limitată hotărăște majorarea capitalului printr-un aport reprezentat de un mijloc fix evaluat, și este remunerat cu părți sociale. Prima de aport se încorporează ulterior la rezerve.

Subscrierea capitalului:

456	=	1011
Decontări cu acționari/ asociați privind capitalul		Capital subscris nevărsat
		1043
		Prime de aport

Depunerea capitalului subscris:

2131	=	456
Echipamente tehnologice		Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul

Regularizarea capitalului social vărsat:

1011	=	1012
“Capital subscris nevărsat”		Capital subscris vărsat

Încorporarea primelor la alte rezerve:

1043	=	1068
Prime de aport		Alte rezerve

3.4.6. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Rezervele sunt structuri de capital propriu destinate să finanțeze pe termen nelimitat activele întreprinderii având în acest sens un obiectiv similar celui îndeplinit de capitalul social. Ele se

constituie în primul rând la societățile de capital, datorită caracterului rigid, inflexibil și formalizat legal a capitalului social.

Natura și structura rezervelor este eterogenă fiind influențată de destinația, modalitatea de constituire și utilizare, de calcul etc. care la randul lor, determină înregistrarea în contabilitatea curentă și reflectarea în situațiile financiare.

În prezent se deosebesc pentru societățile comerciale din Romania rezerve din reevaluare, din profit, din conversie, fiecărei categorii fiindu-i repartizat un cont sintetic:

- 105 „Rezerve din reevaluare”,
- 106 „Rezerve”,
- 107 „Rezerve de conversie”

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile sau minusurile de valoare rezultate din reevaluarea activelor, de regulă, a imobilizărilor corporale și financiare la prețurile curente, operație frecventă în perioadele de inflație/deflație. Ele se determină și se înregistrează în contabilitate în baza unor reglementări exprese. În acest sens se au în vedere două condiții și anume:

- creșterea prețurilor activelor reevaluate să fie durabilă în timp;
- rentabilitatea unității patrimoniale să suporte creșterile de prețuri, deoarece diferențele în cauză, prin intermediul amortizarilor și în consecință a creșterii costurilor de producție, se propagă asupra rezultatelor financiare finale, în sensul diminuării lor.

Rezervele din reevaluare se calculează ca diferența între valoarea justă și cea contabilă netă.

Valoarea contabilă netă a unui activ reprezintă valoarea contabilă diminuată cu amortizarea și ajustările pentru depreciere aferente activului respectiv.

Valoarea justă este valoarea actuală, determinată, de regulă, de către profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Plusurile de valoare determinate cu ocazia reevaluării se realizează sau se recuperează în timp, însă rezerva în cauză poate fi capitalizată sau utilizată pentru acoperirea pierderilor contabile.

Destinația rezervelor din reevaluare se stabilește, de regulă, prin actul normativ de reevaluare sau de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, care poate hotărî încorporarea integrală sau parțială a lor în masa rezervelor sau a capitalului social, așa cum este cazul diferențelor de valoare în plus rezultate ca urmare a ultimei reevaluări cu caracter general a clădirilor, construcțiilor speciale și a terenurilor.

Conceptul de valoare de piață presupune un preț negociat într-o piață deschisă și competitivă ce poate fi locală sau internațională.

Evaluarea pe piață se bazează, în general, pe informații referitoare la proprietăți imobiliare, comparabile.

Valoarea reevaluată a unui activ reprezintă valoarea unui activ la data reevaluării, mai puțin amortizarea ulterioară acumulată.

Reevaluarea constă în modificarea și substituirea valorilor contabile de intrare ale elementelor patrimoniale cu noua valoare actuală sau curentă.

Dacă rezultatul evaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrat un plus din reevaluare sau o scădere a rezervei din reevaluare cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Contabilitatea rezervelor din reevaluare se organizează cu ajutorul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, cont de pasiv care se creditează cu plusul de valoare rezultat din reevaluarea elementelor patrimoniale nemonetare, în primul rând a imobilizărilor corporale, iar în debitul sau se înregistrează diminuarea sau lichidarea rezervelor, precum și diferențelor în minus stabilite cu ocazia reevaluarilor.

Reevaluarea în plus a terenurilor, utilajelor, mijloacelor de transport și a imobilizărilor financiare se înregistrează astfel: în creditul contului, 105 „Rezerve din reevaluare”, s-au înregistrat diferențele în plus rezultate din reevaluarea amintită prin debitul următoarelor conturi: 2111 „Terenuri”, 212 „Construcții”, 2131 „Echipamente tehnologice”, 2133 „Mijloace de transport”:

%	=	105
2111		Rezerve din reevaluare
Terenuri		
2131		
Echipamente tehnologice		
2133		
Mijloace de		
transport		

Dacă diferența din reevaluare s-a calculat și înregistrat la valoarea contabilă brută, atunci se înregistrează și diferența corespunzătoare amortizărilor, respectiv ajustărilor:

105 = %
 Rezerve din reevaluare 2911

Ajustări pentru deprecierea terenurilor
 și amenajărilor de terenuri
 2813

Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport

Reevaluarea în minus a imobilizarilor corporale față de valoarea contabilă netă se înregistrează astfel:

105 = %
 Rezerve din reevaluare 2111
 Terenuri
 212

Construcții

Amortizarea aferentă gradului de neutilizare privind mijloacele fixe, înregistrată până la data reevaluării

105 = 281
 Rezerve din reevaluare Amortizări privind
 imobilizările corporale

Amortizarea aferentă perioadei legale de scutire, în care mijlocul fix în cauză n-a fost amortizat.

105 = 281
 Rezerve din reevaluare Amortizări privind
 imobilizările corporale

Diferența din reevaluarea neconsumată, se încorporează în capitalul social:

105 = 1012
 Rezerve din reevaluare Capital subscris vărsat

Transferul rezervelor din reevaluare la alte rezerve și la “Rezultatul reportat”:

105 = 1065
 Rezerve din Rezerve reprezentând
 reevaluare surplusul realizat din rezerve din reevaluare

Utilizarea rezervelor legale pentru acoperirea unor pierderi reportate:

1061	=	1171
Rezerve legale		“Rezultatul reportat”
		reprezentând pierderea neacoperită

„**Rezervele statutare**” cont 1063 se constituie anual din profitul net în funcție de prevederile actului constitutiv al societății comerciale, având ca sursă profitul net. Se utilizează pentru acoperirea pierderilor, finanțarea investițiilor sau pentru majorarea capitalului social, conform clauzelor prevăzute în actul de constituire al societății.

Aceste rezerve se impozitează, în momentul distribuirii lor, direct sau indirect, inclusiv în cazul folosirii acestor rezerve pentru acoperirea pierderilor contabile.

După conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv, care ține evidența rezervelor statutare constituite.

În credit se înregistrează :profitul net reportat repartizat la rezerve statutare cont 1171, profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve statutare cont 129.

În debit se înregistrează: rezervele statutare încorporate în capitalul social cont 1012 „Capital subscris vărsat”, rezervele statutare utilizate pentru acoperirea pierderilor cont 1171 „“Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” și cont 121”Profit sau pierdere”.

Soldul creditor al contului reprezintă rezervele statutare constituite și neutilizate.

Constituirea rezervelor statutare din profitul net realizat în exercițiul curent:

129	=	1063
Repartizarea profitului		Rezerve statutare sau contractuale

Constituirea rezervelor statutare din profitul net realizat în exercițiile precedente, virat la rezerve:

1171	=	1063
“Rezultatul reportat”		Rezerve statutare
reprezentând profitul nerepartizat		sau contractuale

Utilizarea rezervelor legale pentru acoperirea unor pierderi reportate:

1063	=	1171
Rezerve statutare sau contractuale		Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită

Se utilizează rezerve statutare pentru acoperirea pierderilor realizate în exercițiul precedent:

1063	=	121
Rezerve statutare sau contractuale		Profit si pierdere

Se majorează capitalului social prin încorporarea de rezerve statutare:

1063	=	1012
Rezerve statutare sau contractuale		Capital subscris vărsat

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

După conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv, care ține evidența altor rezerve constituite.

Contul analizat, reflectă în credit: profitul net reportat repartizat la alte rezerve (1171); primele încorporate în alte rezerve (1041, 1042, 1043, 1044); diferența dintre valoarea titlurilor primite și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265); majorarea valorii participațiilor deținute în capitalul altor entități, ca urmare a încorporării rezervelor în capitalul acestora (261, 263, 265); partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de întreprinderea asociată în care se dețin participații, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență (264); câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve (141).

În debitul contului 1068 „Alte rezerve” se înregistrează rezervele încorporate în capitalul social cont 1012 „Capital subscris vărsat”, utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor provenite din exercițiile anterioare cont: 1171 „Rezultatul reportat”, diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care au făcut obiectul participației, transferată la venituri cu ocazia cedării

participațiilor respective (764); diferența dintre valoarea titlurilor retrase sau transferate și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți comerciale (261, 263, 265); pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve (149); în cazul operațiunilor de reorganizare ,decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați, în conformitate cu legea (456); rezervele incluse în capitalul social (1012).

Soldul contului prezentat este creditor și reprezintă alte rezerve existente și neutilizate .

Constituirea rezervelor din profitul net realizat în exercițiul curent:

129	=	1068
Repartizarea profitului		Alte rezerve

Constituirea rezervelor din profitul net realizat în exercițiile precedente, virat la rezerve:

1171	=	1068
“Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat		Alte rezerve

Se majorează capitalul social prin incorporarea altor rezerve:

1068	=	1012
Alte rezerve		Capital subscris vărsat

Constituirea rezervelor din primele de emisiune:

1041	=	1068
Prime de emisiune și concomitent		Alte rezerve
129	=	1068
Repartizarea profitului		Alte rezerve

Acoperirea pierderilor realizate în exercitiul precedent:

1068	=	121
Alte rezerve		Profit și pierdere

Acoperirea pierderii raportată din exercițiile precedente:

1068	=	1171
Alte rezerve		“Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

Din profitul net realizat la încheierea anului financiar se repartizează sumele pentru rezerve statutare și alte rezerve:

129	=	%
Repartizarea profitului		1063
		Rezerve statutare
		1068
		Alte rezerve

Capitalul social se mărește din rezerve:

1068	=	1012
Alte rezerve		Capital social subscris și vărsat

3.4.8. Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar

Sub aspect financiar – contabil, rezultatul exercițiului financiar reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli, care pot fi :

- Profit, când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.
- Pierdere, când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

În contabilitate, profitul (sau pierderea) se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, când veniturile se transferă în creditul contului 121”Profit sau pierdere”, iar cheltuielile în debitul contului 121”Profit sau pierdere”.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului 121”Profit sau pierdere”.

Profitul contabil net se repartizează, în mod provizoriu, de regulă la sfârșitul exercițiului financiar, pe următoarele destinații:

- destinații prevăzute obligatoriu prin lege: rezerve legale;
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;
- destinații stabilite prin actul constitutiv al societății, rezerve statutare;

- destinații hotărâte de către adunarea generală a acționarilor/asociaților:surse proprii de finanțare, alte rezerve , dividende.

Repartizarea definitivă a profitului se înregistrează în contabilitate, pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I:

121 „Profit și pierdere”

129 „Repartizarea profitului”

Contul 121 „Profit sau pierdere”, după conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) realizat în exercițiul financiar curent.

În credit se înregistrează soldul creditor de la sfârșitul perioadei al conturilor de venituri de la 701 “Venituri din vânzarea produselor finite” la 786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare” și reportarea pierderii neacoperite realizate în exercițiul financiar încheiat cont 1171 “Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită.

În debit se înregistrează soldul debitor de la sfârșitul perioadei al conturilor de cheltuieli de la 601 „Cheltuieli cu materiile prime” la 698 „Cheltuielile cu impozitul pe venit și cu alte impozite”, reportarea profitului net obținut în exercițiul financiar precedent, nerepartizat cont 1171 “Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, profitul net obținut în exercițiul financiar precedent, repartizat cont 129 „Repartizarea profitului”.

Soldul creditor al contului reprezintă profitul obținut în exercițiul financiar curent.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea obținută în exercițiul financiar curent.

Contul 129 „Repartizarea profitului” după conținutul economic este un cont de regularizare, iar după funcția contabilă este un cont de activ, care ține evidența repartizării profitului obținut în exercițiul financiar curent.

În debit se înregistrează profitul net repartizat pentru acoperirea pierderilor reportate din corectarea erorilor contabile cont 1174 “Rezultatul reportat” provenit din corectarea erorilor contabile, profitul net al exercițiului financiar curent, repartizat la capital social cont 1012 „Capital subscris vărsat” , profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, repartizat la rezerve: 1061 „Rezerve legale”, 1063 “Rezerve statutare sau contractuale”, 1068 „Alte rezerve”, profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizat pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente cont 1171 “Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”, și profitul net obținut la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizat pentru participarea salariaților la profit, pentru dividende, pentru vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome.

În credit se înregistrează profitul net obținut în exercițiul financiar precedent , repartizat 121 „Profit sau pierdere”.

Soldul debitor al contului reprezintă profitul din exercițiul financiar curent, repartizat la destinații.

Exemplu:

Pentru determinarea lunară a profitului sau pierderii, conturile de venituri, la fel ca și conturile de cheltuieli, se închid provizoriu prin rezultatul exercițiului.

Principiul necompensării impune ca veniturile perioadei sa nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin înregistrări contabile de debitare a conturilor de venituri și creditare a conturilor de cheltuieli. În consecință, decontarea veniturilor se face numai în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere”, la sfârșitul fiecărei luni. Distingem, în aceasta privință decontarea a două categorii de venituri:

- decontarea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse;
- decontarea celorlalte venituri.

Dacă soldul contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” este creditor, reprezentând venituri obținute din creșterea stocurilor de produse fabricate și comenzi în curs de executare la sfârșitul perioadei față de începutul perioadei, se închide prin înregistrarea contabilă:

711 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 121 „Profit sau pierdere”

În raporturile fiscale soldul creditor se va lua în considerare, în sensul că se adaugă la celelalte venituri din exploatare, iar soldul debitor al acestui cont diminuează celelalte venituri din exploatare.

În ceea ce privește decontarea celorlalte venituri ale perioadei curente, la sfârșitul fiecărei luni, soldul creditor al conturilor de venituri se închide prin înregistrarea contabilă:

% = 121 „Profit sau pierdere”

70 „Cifra de afaceri”

72 „Venituri din producția de imobilizări”

74 „Venituri din subvenții de exploatare”

75 „Alte venituri din exploatare”

76 „Venituri financiare”

78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”

După aceasta înregistrare contabilă, la finele perioadei, conturile de venituri rămân fără sold.

În vederea determinării lunare a profitului sau pierderii, conturile de cheltuieli se închid prin contul de rezultate, în două etape, astfel:

I. *în prima etapă* se închid conturile de cheltuieli, care concură la determinarea rezultatului

financiar brut, prin creditarea tuturor conturilor de cheltuieli, ce prezintă sold la finele lunii, în corespondență cu contul de profit și pierdere:

Profit și pierdere	121 =	%
	60	Cheltuieli privind stocurile
	61	Cheltuieli cu lucrările și serviciile
	62	Cheltuieli cu alte servicii executate de terți
	...	
	68	Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările

II. În a doua etapă se efectuează două operațiuni, astfel:

- a) prin aplicarea cotelor de impozitare, prevăzute de lege, asupra rezultatului financiar brut, influențat cu elementele nedeductibile și deductibile fiscal, se determină impozitul pe profit și se înregistrează ca o cheltuială prin formula contabilă:

Cheltuieli cu impozitul pe profit 691 = 441 Impozitul pe profit/venit

- b) se închid cheltuielile cu impozitul pe profit prin formula contabilă:

Profit și pierdere 121 = 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

După efectuarea închiderii conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

3.4.9. Contabilitatea rezultatului reportat

În categoria capitalurilor proprii se includ și rezultatele reportate din exercițiile precedente a căror decizie de repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Rezultatul sub formă de profit sau pierdere obținut în exercițiile anterioare a cărei decizie de repartizare a fost amânată pentru exercițiile următoare se înregistrează în contul 117 „Rezultatul reportat” reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”.

Contul 117 “Rezultatul reportat” după conținutul economic este un cont de surse proprii, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional, care ține evidența rezultatului (profit sau pierdere) obținut în exercițiul financiar curent, repartizat provizoriu pentru participarea salariaților la profit, dividende, vărsăminte la bugetul statului din profitul net al regiilor autonome.

În creditul acestui cont se înregistrează: profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în “Rezultatul reportat” (121); pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (104); pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (106); pierderile contabile realizate în exercițiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (101); pierderile contabile înregistrate în exercițiile financiare

precedente, acoperite din “Rezultatul reportat” reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117); rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor); capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (105).

În debitul acestui cont se înregistrează pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (121); profitul contabil realizat în exercițiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii (101); profitul net realizat în exercițiile financiare precedente și care se repartizează în exercițiile financiare următoare pe destinațiile aprobate de adunarea generală a acționarilor/asociaților, potrivit legii (106, 117, 446, 457); rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor); pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din “Rezultatul reportat” (149).

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Exemplu:

1. Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exercițiul financiar încheiat transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat.

117 „Rezultatul reportat” = 121 „Profit sau pierdere”

2. Pentru acoperirea pierderilor contabile ale exercițiilor financiare precedente, adunarea generală a acționarilor/asociaților hotărăște utilizarea rezervei existente și reducerea capitalului social.

% = 117 „Rezultatul reportat”

1068 „Alte rezerve”

1012 „Capital subscris vărsat”

3. Înregistrarea profitului net realizat în exercițiul financiar încheiat evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în “Rezultatul reportat”

121 „Profit sau pierdere” = 117 „Rezultatul reportat”

3.4.10. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

Provizioanele se constituie de regulă în cursul și la finele exercițiului, pentru acele elemente și operațiuni de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru riscuri și cheltuieli ce devin accesibile în perioada sau perioadele următoare, cum sunt: litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte: cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată “Clienți”lor; alte provizioane

Provizioanele sunt datorii cu exigibilitate sau cu valoare incertă. Un provizion va fi recunoscut în bilanț, numai dacă îndeplinește următoarele condiții:

- entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- pentru onorarea obligației respective este probabil necesară o ieșire de resurse;
- valoarea obligației poate fi estimată în mod credibil.

Valoarea recunoscută ca provizion, trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului, a costurilor necesare stingerii obligației curente.

Dacă se estimează ca o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur ca va fi primită.

Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat .

Provizioanele vor fi revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă și dacă pentru stingerea unei obligații nu mai probabilă o ieșire de resurse, provizionul se anulează.

Provizioanele au caracter facultativ și se constituie cu respectarea anumitor condiții, atât în situația în care se obține profit cât și atunci când unitatea înregistrează pierdere, fiind destinate să acopere anumite pierderi sau cheltuieli viitoare sigure, dar care nu pot fi cuantificate sau determinate cu exactitate.

Provizioanele analizate se constituie pe baza unor dispoziții legale exprese și totodata în funcție de rezultatele obținute cu prilejul inventarierii anuale. Ele asigură acoperirea în exercițiile următoare a majorărilor de preț aferente stocurilor, suportării diferenței în plus între amortizarea degresivă (mai mare) și amortizarea liniară (mai mică) .

Contabilitatea sintetică a provizioanelor se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 151 „Provizioane ”, care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II : 1511 „Provizioane pentru litigii”; 1512 „Provizioane pentru garanții acordate “Clienți”lor”; 1514 „Provizioane pentru restructurare”; 1515 „Provizioane pentru pensii și obligații similare”; 1516 „Provizioane pentru impozite”; 1518 „Alte provizioane”.

Toate conturile de provizioane reflectă pe credit constituirea și majorarea provizioanelor

pentru litigii, garanții acordate clienților, constituirea fondurilor de pensii sau pentru impozite datorate și alte riscuri și cheltuieli, și se debitează la micșorarea și respectiv anularea lor.

După conținutul economic sunt conturi de capitaluri, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv, care țin evidența provizioanelor pentru litigii, pentru garanții acordate clienților, pentru restructurare, pentru pensii și obligații similare, pentru impozite și a altor provizioane constituite pe seama cheltuielilor de exploatare.

Soldul creditor al conturilor reprezintă provizioanele existente la un moment dat.

Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- d) acțiunile de restructurare;
- e) pensii și obligații similare;
- f) impozite;
- g) terminarea contractului de muncă;
- h) prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- i) provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- k) alte provizioane.

1. Provizioanele pentru litigii se pot constitui la sfârșitul exercițiului pentru litigiile aflate în curs, deoarece exista riscul ca acestea să se finalizeze în defavoarea unității respective. Provizioanele trebuie constituite la nivelul sumelor aflate în litigiu.

Aceste provizioane nu sunt deductibile fiscal, dar constituirea lor se impune din necesitatea determinării corecte a profitului net și a dividendului pe acțiune.

Operații contabile:

Evidențierea distinctă a clientului în litigiu:

4118	=	4111
“Clienți” incerti		“Clienți”
sau în litigiu		

Constituirea provizionului:

6812	=	1511
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Provizioane pentru litigii

Stingerea creanțelor față de client , conform Hotărârii judecătorești și a ordinului de plată:

5121	=	4118
“Conturi la bănci în lei”		“Clienți incerți sau în litigiu”
654		
“Pierderi din creanțe și debitori diverși”		

Anularea provizionului pentru litigiu:

1511	=	7812
Provizioane pentru litigii		Venituri din provizioane

2. Provizioanele pentru garanții acordate clienților se constituie numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate, respectiv pentru care se acordă garanții în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevazute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori a serviciilor prestate.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanții acordate clienților se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrisă în contract.

Provizioanele pentru garanții acordate clienților sunt deductibile fiscal.

3. Provizioanele pentru pensii și obligații similare se constituie la viitoarele entități care vor administra pensii private.

4. Provizioanele pentru impozite se constituie pentru impozite, amenzi, majorări viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu apar reflectate în bilanț ca datorie în relație cu statul.

Provizioanele se constituie pe seama cheltuielilor de exploatare. Ele trebuie revizuite la data fiecarui bilanț și ajustate prin majorare sau diminuare, pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

Dacă riscul așteptat se produce sau cheltuiala are loc, precum și în cazul în care cauzele pentru care au fost constituite au disparut, provizioanele se anulează.

Anularea sau diminuarea provizioanelor se face prin majorarea corespunzătoare a veniturilor din provizioane

3.4.11.Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate

Împrumuturile și datoriile asimilate reprezintă o componentă relativ importantă a capitalurilor permanente, fiind constituite din datoriile pe termen lung pe care entitatea le are față de terți. Ele sunt necesare pentru desfășurarea normală a activității și cu atât mai mult pentru dezvoltarea acesteia.

Împrumuturile sau datoriile pe termen lung completează necesarul de capitaluri permanente, însă numai în anumite proporții, astfel încât capitalul propriu să dețină o pondere mai mare. De altfel, între aceste două componente ale capitalurilor permanente se urmărește să existe un raport optim, care să contribuie la obținerea unor rezultate economico-financiare dorite.

În categoria împrumuturilor și datoriilor asimilate, așa cum este consemnat în Planul de conturi general, în ultima grupa (16) din clasa de capitaluri (1) sunt încadrate:

- împrumuturile din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora;
- creditele bancare pe termen lung;
- datoriile ce privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi și datorii asimilate;
- dobânzile aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Entitățile trebuie să-și mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobânda în aceasta categorie, chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la încheierea exercițiului financiar, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele :

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni;
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, convenit oficial înainte de încheierea exercițiului financiar.

Atunci când suma de rambursat pentru împrumuturi și datorii asimilate este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ.

Aceasta trebuie prezentată în bilanț ca o corecție a împrumutului sau datoriei, precum și în notele explicative.

3.4.11.1.Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

Obligațiunile sunt instrumente financiare prin intermediul cărora emitentul lor împrumută o sumă de bani, în anumite condiții specificate în prospectul de emisiune, de la investitorii interesați. Astfel,

persoanele care investesc în obligațiuni se transformă în creditori pentru emitenți.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni se angajează (obțin) pe durate relativ lungi de timp. Ele sunt garantate cu activele pe care le deține unitatea, iar valoarea totală a lor nu poate depăși o anumită cotă procentuală din capitalul social vărsat.

Obligațiunile pot fi nominative sau la purtător.

Obligațiunile pot fi emise în formă materială (pe suport de hartie), sau în forma dematerializată (prin înscriere în cont).

În legătură cu împrumuturile din emisiuni de obligațiuni, denumite și credite obligatate se rețin următoarele aspecte:

- sunt purtătoare de dobânzi anuale, care reprezintă veniturile cuvenite posesorilor (cumpărătorilor) de obligațiuni:

- valoarea aferentă obligațiunilor subscrise se încasează integral în momentul subscrierii lor de către solicitanți, denumiți și subscripitori sau obligatari;

- obligațiunile se răscumpără la termenele stabilite în momentul emisiunii lor, iar operațiunea în sine poartă denumirea de rambursare;

- diferența între valoarea de emisiune sau de vânzare (mai mică) și valoarea sau prețul de rambursare (mai mare) constituie prima de rambursare de care beneficiază obligatarii. Această prima conține și diferența între valoarea nominală (mai mică) și prețul de rambursare.

Cele mai întâlnite obligațiuni sunt:

Obligațiuni ordinare, care asigură cumpărătorilor de obligațiuni o dobândă fixă sau variabilă, care se revizuieste periodic.

Obligațiuni cu primă de rambursare, primă care se calculează ca diferența între valoarea nominală (înscrișă pe obligațiuni) și prețul de emisiune (de vânzare), este mai mic. Venitul realizat de obligatar în momentul rambursării echivalează cu o anumită dobândă anuală.

Obligațiuni cu loterie, care se vând și se răscumpără la valoarea nominală. Periodic, prin tragere la sorți, se vor putea câștiga venituri echivalente cu dobânzile datorate obligatarilor.

Obligațiunile se rambursează fie la scadența, fie prin tragere la sorți înainte de scadența.

Între obligațiuni și acțiuni există următoarele deosebiri:

- obligațiunea este un titlu de credit, iar acțiunea este un titlu de proprietate asupra unei părți din capitalul societății pe acțiuni;

- posesorul obligațiunii primește ca venit o dobândă fixă sau variabilă, iar posesorul acțiunii primește ca venit dividendul, care depinde de profitul realizat;

- obligațiunea nu conferă deținătorului drept de vot în adunarea generală a acționarilor;

- obligatarul este creditorul societății, iar acționarul este coproprietarul societății;

- obligațiunea are termen de valabilitate până la scadența, iar acțiunea este valabilă pe toată

durata de funcționare a societății.

Pentru reflectarea în contabilitate a operațiilor privind împrumuturile analizate se folosesc următoarele conturi specifice:

- 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”;
- 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni” și
- 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”.

După conținutul economic sunt conturi de surse împrumutate, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv și reflectă pe credit valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, precum și primele de rambursare aferente acestor obligațiuni, în corespondența cu debitul conturilor 461 „Debitori diverși” și respectiv 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”, diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor în valută la încheierea exercițiului financiar, 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”. În debit se înregistrează valoarea obligațiunilor emise, precum și a celor răscumparate anterior și anulate, prin corespondența cu creditul conturilor 512 „Conturi curente la bănci” și 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, împrumuturile din emisiunea obligațiunilor convertite în acțiuni prin corespondența cu creditul conturilor 1012 „Capital subscris vărsat” și 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și respectiv 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor în valută stabilite la încheierea exercițiului financiar și rambursarea împrumuturilor. Soldul poate fi creditor pentru împrumuturile obținute din obligațiuni emise și nerambursate.

Contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni” după conținutul economic este un cont de surse atrase, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv care ține evidența dobânzile datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni.

În credit se înregistrează dobânzile datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni cont 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, dobânzile evidențiate în avans, potrivit prevederilor contractuale cont 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate la sfârșitul exercițiului financiar 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

În debit se înregistrează dobânzile plătite prin corespondența cu creditul contului 5121 „Conturi curente la bănci”, și respectiv diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea dobânzilor în valută cont 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”, după conținutul economic este un cont rectificativ al surselor împrumutate, iar după funcția contabilă este un cont de activ, care ține evidența primelor de rambursare reprezentând diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de emisiune a obligațiunilor.

În debit se înregistrează primele de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni contul 161” Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, iar în credit se înregistrează primele privind rambursarea obligațiunilor amortizate (incluse în cheltuieli), ambele aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni cont 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”.

Soldul debitor al contului reprezintă primele privind rambursarea obligațiunilor neamortizate.

Exemplu:

1. Se înregistrează subscrierea împrumutului și încasarea integrală a sumelor de la obligatari în numerar și prin virament:

%	=	161
461		Împrumuturi din
“Debitori		emisiuni de obligațiuni
diverși” 169		
Prime privind		
rambursarea		
obligațiunilor		

și:

%	=	461
5311		“Debitori diverși”
“Casa în lei”		
5121		
Conturi la banci		
în lei		

2. Se înregistrează cheltuielile cu emisiunea și vânzarea obligațiunilor, plătite prin virament:

201	=	5121
Cheltuieli de		Conturi la banci în
constituire		lei

3. Cheltuielile de constituire se suportă din primele de emisiune existente la dispoziția unității:

	=	201
1041		Cheltuieli
Prime de emisiune		de constituire

4. Se înregistrează dobânda anuală datorată obligatarilor:

666	=	1681
Cheltuieli privind dobânzile	Dobânzi	aferente
	împrumuturilor	din
	emisiunea de obligațiuni	

5. La data când dobânda a devenit exigibilă pentru primul an, pe baza cupoanelor aferente obligațiunilor, se efectuează plata către obligatari, în numerar și prin virament, corespunzător obligațiunilor vândute:

1681	=	%
Dobânzi	aferente	5311
împrumuturilor	din	“Casa în
emisiunea de obligațiuni	lei”	5121
	“Conturi la bănci în l	

6. La expirarea primului an, prin procedeul tragerii la sorți, se răscumpără în vederea anulării la prețul de rambursare obligațiuni în numerar și obligațiuni prin virament, înregistrându-se atât răscumpărarea cât și anularea obligațiunilor în cauză:

505	=	%
Obligațiuni emise și	5311	
răscumpărate	“Casa în lei”	
	5121	
	Conturi la bănci în lei	

și:

1618	=	505
Alte împrumuturi din	Obligațiuni emise și	
emisiuni de obligațiuni	răscumpărate	

În cazul în care rambursarea împrumuturilor se face în sume anuale constante, cuvenite tuturor obligatarilor în funcție de numărul de obligațiuni deținute, nu se mai folosește contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, având loc debitarea contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni” prin creditul conturilor de disponibilități bănești.

Se înregistrează amortizarea anuală, a primelor de rambursare :

6868	=	169
Cheltuieli financiare privind	Prime privind rambursarea	
amortizarea primelor de	obligațiunilor	
rambursare a obligațiunilor		

3.4.11.2.Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung și mediu

Creditele sunt sume împrumutate de către bănci persoanelor fizice și juridice și care trebuie rambursate la un anumit termen numit scadență.

Creditele bancare sunt purtătoare de dobânzi.

Creditele bancare pe termen lung (peste 5 ani) și pe termen mediu (1-5ani) sunt destinate finanțării investițiilor.La acordarea creditelor, băncile solicită entităților economice garanții care trebuie să depășească cu 20-30% valoarea creditului și a dobânzilor.

De asemenea, entitățile trebuie să întocmească un dosar de creditare, care trebuie să conțină informații privind sediul societății, obiectul de activitate, destinația creditului, posibilitățile de rambursare, studiu de fezabilitate, bugetul de venituri și cheltuieli, fluxul de trezorerie, bilanțul, balanța conturilor etc.

Dacă dosarul se aprobă, se întocmesc actele de ipotecă sau gaj asupra garanțiilor.

Contractul de credit încheiat între bancă și debitor stipulează volumul și obiectul creditului, termenul de rambursare, dobândă, comisionul etc.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I- 162 „Credite bancare pe termen lung”, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II, în funcție de natura creditelor angajate: 1621 „Credite bancare pe termen lung” și 1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”, 1623 „Credite externe guvernamentale”, 1624 „Credite bancare externe garantate de stat”, 1625 „Credite bancare externe garantate de bănci”, 1626 „Credite de la trezoreria statului”, 1627 „Credite bancare interne garantate de stat”.

După conținutul economic sunt conturi de surse împrumutate, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv, care țin de evidența creditelor bancare pe termen mediu și lung primite de la instituțiile bancare și de la alte persoane.

Dobânzile aferente împrumuturilor analizate se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”.

După conținutul economic este un cont de surse atrase, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv, care ține evidența dobânzilor datorate, aferente creditelor bancare pe termen lung.

În credit se înregistrează dobânzile datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor pe termen mediu și lung prin corespondența cu contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”

Și diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea dobânzilor datorate în valută la sfârșitul exercițiului financiar cont 665 „ Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

În debit se înregistrează dobânzile plătite prin corespondența cu conturile 5121 „Conturi curente la bănci în lei ”și 5124 „Conturi la bănci în devize”și diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, constatate la încheierea exercițiului financiar și la achitarea

dobânzilor în valută prin corespondența contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Soldul creditor al conturilor reprezintă dobânzile datorate și neachitate.

Exemplu:

1. Angajarea creditului bancar pe termen lung, pentru achitarea unui “Furnizori”, conform contractului de credite și a extraselor de cont, se înregistrează:

401	=	1621
“Furnizori”		Credite bancare pe termen lung

2. Pe baza contractului încheiat cu unitatea bancară și a extraselor de cont, se înregistrează obținerea unui credit .

5121	=	1621
“Conturi la bănci în lei”		Credite bancare pe termen lung

3. Se înregistrează dobânda datorată și consemnată în nota de calcul întocmită în acest scop de către unitate:

666	=	1682
Cheltuieli privind dobânzile creditelor bancare pe termen lung		Dobânzi aferente

4. La scadența stabilită, pe baza extraselor de cont, se înregistrează rambursarea ratei și decontarea dobânzii datorate:

%	=	5121
		“Conturi la bănci în lei”
162		
Credite bancare pe termen lung		
1682		
Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung		

5. La scadența fixată, întreprinderea nu rambursează rata aferentă, fapt pentru care unitatea bancară o transferă la credite restante cu dobânda majorată:

1621	=	1622
Credite bancare		Credite bancare pe
pe termen		termen lung nerambursate
lung		la scadența

Rambursarea creditului:

%	=	5124
1621		Conturi la bănci în valută
Credite bancare		
pe termen lung		
665		
Cheltuieli din diferențe		
de curs valutar		

Diferențele de curs valutar la 31 decembrie aferente creditului nerambursat:

1621	=	765
Credite bancare		Venituri din diferențe de curs valutar
pe termen lung		



3.5. Rezumat

Noțiunea de capital are cel puțin trei accepțiuni principale:

1. **Accepțiunea economică** potrivit căreia capitalul este o categorie economică care exprimă totalitatea resurselor materiale, acumulate și reproductibile, care prin asociere cu ceilalți factori de producție, participă la realizarea de noi bunuri economice, în scopul obținerii unui profit.
2. **Accepțiunea financiară** potrivit căreia capitalul este resursa care, cu timpul produce avantaje (profit). Este în relație pozitivă cu investirea și negativă cu consumul.
3. **Accepțiunea juridică** potrivit căreia capitalul este un drept, o relație între individ sau grup de indivizi și ansamblul de bunuri cuprinzând: bani, mașini, echipamente, clădiri, “Materii prime” și materiale, pământ, hârii 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 public;
- capitalurile împrumutate și datoriile asimilate, pe termen mediu și lung.

Existența și mișcările capitalurilor proprii sunt reflectate cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și II, grupate în **clasa 1** a planului de conturi general.

Capitalurile se evaluează, în principiu, la valoarea nominală pe care acestea o au.

Evaluarea capitalurilor la valoarea nominală impune evidențierea distinctă a primelor de capital, a împrumuturilor, a primelor de rambursare și a dobânzilor.

Capitalul propriu se evaluează la valoarea corespunzătoare acțiunilor și părților sociale în care este concretizat. La rândul său, aceasta valoare este cea înscrisă pe titlurile de valoare folosite ca acțiuni/părți sociale .

În ceea ce privește datoriile pe termen lung, valoarea nominală este egală cu lichiditățile sau echivalența de lichidități ce trebuie plătite.

Evaluarea acțiunilor, în sistemul contabilității curente, ocazionează folosirea mai multor categorii de valori, după cum urmează: valoarea bursieră (de piață), valoarea financiară, valoarea de randament, valoarea contabilă sau bilanțieră.



3.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Provizioanele se constituie de regulă în cursul și la finele exercițiului, pentru acele elemente și operațiuni de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru riscuri și cheltuieli ce devin accesibile în perioada sau perioadele următoare, cum sunt:

- a. litigiile, amenzile și penalitățile;
- b. despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;
- c. cheltuieli legate de activitatea de service în perioada postgaranție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților.

2) Formula contabilă:

$$\begin{array}{lcl} 456 & = & 1011 \\ \text{Decontări cu asociații privind} & & \text{“Capital subscris} \\ \text{nevărsat” capitalul} & & \end{array}$$

reprezintă:

- a. majorarea capitalului social;
- b. micșorarea capitalului social;
- c. subsciarea la capitalul social.

3) Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni se angajează (obțin) pe durate:

- a. relativ lungi de timp;
- b. relativ scurte de timp;
- c. relativ mediu de timp.



3.7. Bibliografie recomandată

- a. Pântea I.P., Bodea Gh., Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele europene, Editura Intelcredo, Deva, 2006
- b. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- c. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- d. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- e. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 4.

Activele imobilizate



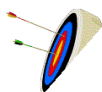
Cuprinsul unității de învățare 4

- 4.1. Introducere
- 4.2. Obiectivele unității de învățare 1
- 4.3. Durata medie de autoinstruire
- 4.4. Conținut
 - 4.4.1. Definiții
 - 4.4.2. Structura activelor imobilizate
 - 4.4.3. Reguli de evaluare a activelor imobilizate
- 4.5. Rezumat
- 4.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 4.7. Bibliografie recomandată



4.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate conceptele de imobilizări necorporale, corporale și financiare, structura și regulile de evaluare a acestora.



4.2. Obiectivele unității de învățare 4

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să înțeleagă conceptele de imobilizări necorporale, corporale, financiare;
- să cunoască structura imobilizărilor necorporale, corporale și financiare;
- să caracterizeze activele imobilizate.



4.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a primei unități de învățare este de aproximativ 3 ore.



4.4. Conținut

4.4.1. Definiții

Activele imobilizate reprezintă valori economice de investiție a căror perioadă de utilitate și lichiditate este mai mare de 1 an și care nu se consumă la prima utilizare.

În urma deprecierei, valoarea activelor imobilizate este recuperată prin sistemul amortizărilor și al ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare.

4.4.2. Structura activelor imobilizate

Activele imobilizate cuprind trei grupe:

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare.

I. Imobilizările necorporale (numite și active intangibile sau active nemateriale) reflectă valori economice de investiție care nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete.

Reglementările românești definesc **imobilizările necorporale** ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru locație la terți sau în scopuri administrative.

Pe lângă cele două criterii de recunoaștere a activelor (să existe probabilitatea intrării în entitate a beneficiilor economice viitoare aferente și costul sau valoarea activelor să fie evaluat(ă) în mod credibil) sunt prevăzute condiții suplimentare de recunoaștere a imobilizărilor necorporale (fezabilitate tehnică, intenția de finalizare, capacitatea de a utiliza sau de a vinde activul necorporal, existența unei piețe).

Valoarea amortizabilă a activelor necorporale trebuie alocată sistematic pe durata de viață utilă. Durata de viață utilă a unui activ necorporal este discutabil, existând prezumția

rezonabilă și justificabilă conform căreia durata de utilizare nu poate depăși 20 de ani de la data când este pregătit pentru utilizare.

Evidența analitică a imobilizărilor necorporale se ține pe distinct pe fiecare element în parte

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de societate;
- active necorporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros;
- alte imobilizări necorporale;
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

1. Cheltuieli de constituire cuprind taxele și alte cheltuieli de înscriere și de înmatriculare la înființarea societății, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate.

2. Cheltuieli de dezvoltare reflectă resursele economice alocate pentru tehnologii noi, produse noi și investiții utile și eficiente în raport cu activitatea viitoare a întreprinderii. În conținutul lor se disting:

- *lucrări de cercetare fundamentală* (cercetare fundamentală pură sau orientată spre rezolvarea unor probleme tehnice),

- *cercetare aplicativă* (soluții noi) și *dezvoltare* (producția cu produse; sisteme; servicii noi și ameliorarea substanțială a celor vechi). Amortizarea se realizează sistematic pe durata utilă de viață.

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale cuprind cheltuieli efectuate pentru achiziționarea contra unei sume a drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu, în cazul în care legislația permite înscrierea acestora în active.

a) Concesiunea ia naștere pe baza unui contract prin care o parte numită **concendent** cedează, contra plată (*redevență*), unei alte părți, denumită **concesionar**, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unui bun sau de executare a unei activități.

b) Brevetul (de invenție) reprezintă titlul eliberat de o instituție competentă prin care de confirmă caracterul de invenție a obiectului sau conferă inventatorului dreptul exclusiv temporar de a utiliza invenția.

c) Licența reflectă contractul prin care posesorul unui brevet de invenție, mărci de fabrică, acordă dreptul unei persoane fizice sau juridice, sau statului, contra unei sume de bani, de a folosi și valorifica, parțial sau integral, brevetul (ex. în comerț poate exista dreptul unei persoane fizice sau juridice de a importa sau exporta o marfă).

d) Mărcile reprezintă certificatul de origine, semnul distinctiv al unei firme, întreprindere etc, constituit din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice prin care își individualizează produsele de cele identice ale altor firme din țară și străinătate

e) Know-how-ul aparține drepturilor și valorilor similare fiind considerat ansamblul cunoștințelor tehnice și procedeele tehnologice ce nu fac obiectul unui brevet dar au caracter de secret comercial; toate tipurile de inteligență comercializabilă ce fac obiectul unei licențe.

4. Active necorporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale

Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și la determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite și trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și instalațiile de forare).

5. Fondul comercial

În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

6. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale și alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri.

II.Imobilizări corporale (active fizice și tangibile) se prezintă sub forma unor bunuri cu conținut material (corporal).

În reglementările legale românești **imobilizările corporale sunt definite ca fiind active deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locație terților, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor exerciții.**

În structura imobilizărilor corporale se includ:

- 1) terenuri și construcții;
- 2) instalații tehnice și mașini;
- 3) alte instalații, utilaje și mobilier;
- 4) investiții imobiliare
- 5) active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 6) active biologice productive
- 7) avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

1) Terenuri și construcții

Terenurile sunt acele imobilizări corporale care includ terenurile propriu-zise (ce nu se amortizează) și amenajările de terenuri (supuse amortizării).

Construcțiile sunt mijloace fixe reprezentate de clădiri achiziționate de la terți sau din producția proprie ce sunt supuse amortizării deoarece au o durată de utilizare limitată.

2) Instalații tehnice și mașini sunt mijloace fixe în care sunt cuprinse mașini și instalații de lucru, aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații.

Conform legislației românești, **mijloacele fixe** reprezintă obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- are o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege (în prezent 2.500 lei lei, conform HG 276/2013);
- are o durată normală de utilizare mai mare de 1 an.

3) Alte instalații, utilaje și mobilier în care sunt cuprinse mobilierul și aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte imobilizări corporale care nu au fost nominalizate în grupele anterioare.

4) Investiții imobiliare

Investiția imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire - ori o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai

degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru: a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

5) Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și la determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite și trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și instalațiile de forare).

6) Active biologice productive

În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive. Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare.

Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

O entitate recunoaște un activ biologic dacă și numai dacă: a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute; b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

7) Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție includ imobilizări în curs de execuție pentru nevoi proprii, aduse ca aport la capital sau facturate de “Furnizori” și nefinalizate la sfârșitul exercițiului, precum și avansurile plătite “Furnizori” lor de imobilizări corporale. În aceeași categorie se înscriu și se înregistrează în contabilitate investițiile puse în funcțiune, total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe.

III. Imobilizări financiare (numite și investiții financiare pe termen lung) reprezintă titluri și creanțe financiare în scopul obținerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creșterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiții. În structura acestora se includ: acțiuni deținute la entitățile afiliate; împrumuturi acordate entităților afiliate; interese de participare; împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare; investiții deținute ca imobilizări; alte împrumuturi.

Acțiunile deținute în entitățile afiliate reprezintă titlurile de participare în capitalul entităților prin care se deține majoritatea drepturilor de vot.

Entități afiliate înseamnă două sau mai multe entități din cadrul unui grup

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți. Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective. Ele cuprind investiții în întreprinderi asociate și investiții strategice. O participare de 10% până la 20%, în capitalul altei societăți este o investiție strategică.

Crențele imobilizate reprezintă împrumuturi acordate entităților afiliate, entităților în care există interese de participare, altor entități economice, precum și garanțiile, depozitele depuse de o entitate pentru terți.

Imobilizările financiare prezintă următoarele caracteristici:

- nu au o structură materială;
- reprezintă sume bănești imobilizate pe termen lung în afara entității;
- generează venituri financiare sub forma dividendelor, dobânzilor;
- nu se amortizează pentru că nu suferă deprecieri ireversibile;
- pot fi supuse unor deprecieri reversibile, pentru care se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

4.4.3. Reguli de evaluare a activelor imobilizate

La intrarea în entitate evaluarea se face la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă adică:

1) **cost de achiziție efectiv** pentru bunurile cumpărate de furnizori cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective *minus* reducerile comerciale primite de la furnizori

(rabaturile, remizele și risturnurile).

2) **cost de producție** pentru bunurile produse în unitatea patrimonială alcătuit din:

- costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate + alte cheltuieli directe de producție (ex – salariile angajaților) + cota parte din cheltuielile indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

3) **valoare de aport** – valoarea stabilită în urma evaluării efectuate conform legii înscrisă în actul de constituire al societății pentru bunurile intrate în patrimoniu prin aport în natură la capitalul social.

4) **valoare justă** stabilită în funcție de prețul pieței pentru bunurile intrate în patrimoniu cu titlu gratuit (prin donații sau sponsorizări).

Prin **valoare justă** se înțelege suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

La ieșirea din patrimoniu imobilizările se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Imobilizările corporale se scot din evidență cu ocazia cesionării sau casării, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea lor ulterioară. Cesionarea desemnează toate modalitățile de ieșire din întreprindere a imobilizărilor, pe lângă cele casate, și anume: prin vânzare, donații, lipsuri, schimb cu alte active, restituiri pentru acționarii sau asociații ieșiți din societate și diverse alte ieșiri. Cu ocazia cedării sau casării imobilizărilor corporale se realizează câștiguri sau pierderi care trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, *cu ocazia inventarierii*, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora. În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenți sau personalul entității, și alte metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar). Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale și necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe și interne de informații.



4.5. Rezumat

Valorile economice de investiție a căror perioadă de utilitate și lichiditate este mai mare de 1 an și care nu se consumă la prima utilizare reprezintă activele imobilizate ale unei entități.

Activele imobilizate cuprind trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt definite în reglementările românești ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru locație la terți sau în scopuri administrative.

Imobilizările corporale reprezintă active deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locație terților, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor exerciții.

Imobilizări financiare (numite și investiții financiare pe termen lung) reprezintă titluri și creanțe financiare în scopul obținerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creșterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiții

La intrarea în entitate evaluarea se face la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă

La ieșirea din patrimoniu imobilizările se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Cu ocazia inventarierii, evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate.



4.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Activele imobilizate reprezintă:

- a. valori economice cu durata de utilizare mai mare de 1 an;
- b. valori economice cu durata de utilizare mai mică de 1 an;
- c. valori economice de durată mai mică de 180 de zile.

2) Din categoria imobilizărilor necorporale fac parte:

- a. terenurile și concesiunile;
- b. brevetele și cheltuielile de constituire;
- c. concesiunile și instalațiile tehnice.

3) Fac obiectul evaluării:

- a. imobilizările în curs de execuție;
- b. imobilizările necorporale;
- c. imobilizărilor corporale.



4.7. Bibliografie recomandată

- a. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- b. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- c. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 5

Contabilitatea imobilizărilor



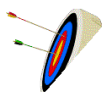
Cuprinsul unității de învățare 5

- 5.1. Introducere
- 5.2. Obiectivele unității de învățare 5
- 5.3. Durata medie de autoinstruire
- 5.4. Conținut
 - 5.4.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale
 - 5.4.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale
 - 5.4.3. Contabilitatea imobilizărilor în curs
 - 5.4.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare
 - 5.4.5. Amortizarea și regimurile de amortizare
 - 5.4.6. Contabilitatea amortizării imobilizărilor
 - 5.4.7. Cadru general privind ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare
- 5.5. Rezumat
- 5.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 5.7. Bibliografie recomandată



5.1. Introducere

În cadrul acestui capitol sunt prezentate sistemul de conturi utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor, amortizarea și respectiv ajustările privind imobilizările.



5. 2. Obiectivele unității de învățare 5

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să înțeleagă noțiunile de amortizare, durată de funcționare normală, regim de amortizare.
- să cunoască înregistrarea operațiilor privind intrările de imobilizări în patrimoniul unității, amortizarea imobilizărilor și ieșirea din patrimoniu a imobilizărilor;

- să prezinte metodele de amortizare și să efectueze calculele aferente acestor metode;
- să înțeleagă implicațiile pe care le are regimul de amortizare utilizat asupra rezultatului financiar



5.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a primei unități de învățare este de aproximativ 2 ore.



5.4. Conținut

5.4.1. Contabilitatea imobilizării necorporale

1 Cheltuieli de constituire

Evidența cheltuielilor de constituire se ține cu ajutorul contului 201, care este un cont de activ.

În debitul contului 201 se înregistrează: cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea societății comerciale (512, 531, 404, 462).

În creditul contului 201 se înregistrează: cheltuielile de constituire amortizate integral (280).

Soldul contului reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

2 Cheltuieli de dezvoltare

Contul 203 este un cont de activ.

În debitul contului 203 se înregistrează:

- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (721, 404);
- lucrările și proiectele de dezvoltare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 203 se înregistrează:

- valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare cedate (658);
- cheltuielile de dezvoltare amortizate integral,
- cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor și licențelor (280, 205).

Soldul contului reprezintă valoarea cheltuielilor de dezvoltare existente

3 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte active similare.

Contul 205 este un cont de activ.

În debitul contului 205 se înregistrează:

- brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenții guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum și cele constatate plus la inventar (404, 456, 475);
- brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea concesiunilor primite (167);
- imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (203).

În creditul contului 205 se înregistrează:

- valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor valori similare scoase din evidență (658);
- amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor valori similare, scoase din evidență (280);
- valoarea brevetelor, licențelor și a altor drepturi și valori similare depuse ca aport la capitalul altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265).

Soldul contului reprezintă concesiunile recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetele, licențele, mărcile comerciale, precum și alte drepturi și active similare existente.

4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

Contul 206 este un cont de activ.

În debitul contului se înregistrează:

- activele necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (721, 404);
- activele necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului se înregistrează:

- valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale scoase din evidență (658);
- imobilizările de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale amortizate integral (280).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale existente.

5.Fondul comercial

Contul 207 este un cont de activ.

În debitul contului 207 se înregistrează:

- valoarea fondului comercial achiziționat, precum și a celui aportat la capitalul societății (404, 456).

În creditul contului 207 se înregistrează:

- valoarea fondului comercial cedat care nu a fost amortizat (658);
- valoarea fondului comercial amortizat integral (280).

Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial existent.

6.Alte imobilizări necorporale

Contul 208 este un cont de activ.

În debitul contului 208 se înregistrează:

- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate (404);
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea programelor informatice realizate pe cont propriu (721);
- valoarea programelor informatice reprezentând aport la capitalul social (456);
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite ca subvenții guvernamentale (4751);
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 208 se înregistrează:

- valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidență (658);
- amortizarea altor imobilizări necorporale, scoase din evidență (280);
- valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altor entități, în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora (261, 262, 263, 265).

Soldul contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Exemple de operații privind imobilizările necorporale înregistrate în contabilitate

În contabilitatea unei societăți, operațiunile economice privind înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale sunt următoarele:

Înregistrarea cheltuielilor de înființare a unității patrimoniale, în funcție de modalitatea de plată sau de decontare cu terții:

201	=	%
“Cheltuieli de constituire”		5121
		“Conturi curente la bănci”
		531
		“Casa”
		404
		“Furnizori de imobilizări”

a) amortizarea cheltuielilor de constituire pe baza scadențarului:

6811	=	2801
“Chelt.de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		“Amortizarea cheltuielilor de constituire”

b) scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire amortizate complet:

2801	=	201
“Amortizarea cheltuielilor de constituire”		“Cheltuieli de constituire”

c) contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

203	=	721
“Cheltuieli de dezvoltare”		“ Venituri din producția de imobilizări necorporale”

d) recepția unor rezultate ale dezvoltării, efectuate pe cont propriu, dacă dezvoltarea a început în anul precedent și se termină în anul curent:

203	=	%
“Cheltuieli de dezvoltare”		230
		“Imobilizări necorporale în curs”
		721
		“Venituri din producția de imobilizări necorporale”

e) achiziționarea și recepția unor proiecte și lucrări de dezvoltare executate de terti, pe baza facturilor primite și a documentației de recepție:

%	=	404
203		“Furnizori de imobilizări”
“Cheltuieli de dezvoltare”		
4426		
“TVA deductibil”		

f) *înregistrarea amortizării cheltuielilor de dezvoltare:*

6811	=	2803
“Chelt.de exploatare privind amortizările”		“Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”

g) *scoaterea din evidență a cheltuielilor de dezvoltare complet amortizate:*

2803	=	203
“Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”		“Cheltuieli de dezvoltare”

Intrarea în patrimoniul unității a brevetelor, licențelor și altor drepturi și active similare, aduse ca aport la capital, achiziționate de la terți, realizate pe cont propriu în cadrul unității, precum și cele primite cu titlu gratuit înregistrate la valoarea de aport, costul de achiziție sau costul de producție, după caz:

205	=	%
“Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”		456
		“Decontari cu asociații privind capitalul”
		404
		721 “Furnizori de imobilizări”
		131 “Venituri din producția de imobilizări necorporale”
		447 “Subvenții pentru investiții”

a) *valoarea bunurilor preluate în concesiune, conform contractelor:*

205	=	167
“Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”		“Alte împrumuturi și datorii asimilate”

b) *înregistrarea amortizării concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și active similare, în*

perioadele prevăzute pentru exploatarea sau utilizarea lor:

6811 = 2805

“Chelt.de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” “Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare”

c) după amortizarea integrală, are loc scăderea din patrimoniu a valorii lor contabile:

2805 = 205

“Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare” “Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”

a) Intrarea în patrimoniu a unui program informatic prin achiziționare de la terți, din producție proprie sau adus ca aport la capital:

208 = %

“Alte imobilizări necorporale” 404

“Furnizori de imobilizări”

721

“Venituri din producția de imobilizări necorporale”

456

“Decontări cu asoc/acț..priv.capitalul”

b) amortizarea programului informatic și scoaterea din evidență după amortizare:

6811 = 2808

“Ch.de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” “Amortizarea altor imobilizări necorporale”

5.4.2.Contabilitatea imobilizări corporale

Imobilizările corporale sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul grupelor 21 și 22, care conțin conturi de activ.

Grupa 21 "Imobilizări corporale" este detaliată pe patru conturi sintetice de gradul I:

- 211 “Terenuri și amenajări de terenuri”
- 212 “Construcții”
- 213 “Instalații tehnice și mijloace de transport”
- 214 “Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”
- 215 "Investiții imobiliare"

- o 216 "Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale"
- o 217 "Active biologice productive"

Contul 211 "Terenuri și amenajări de terenuri"

Contul 211 este un cont de activ.

În debitul contului 211 "Terenuri și amenajări de terenuri" se înregistrează:

- valoarea terenurilor achiziționate, a celor reprezentând aport la capital, valoarea terenurilor primite prin subvenții pentru investiții (404, 456, 4751);
- valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (4753);
- valoarea terenurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu (231, 722);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat (105);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755).

În creditul contului 211 "Terenuri și amenajări de terenuri" se înregistrează:

- valoarea terenurilor, respectiv a amenajărilor de terenuri cedate, amortizate (281, 658);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);
- valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);
- valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri (371);
- valoarea terenurilor expropriate (658).

Soldul contului reprezintă valoarea terenurilor și costul amenajărilor de terenuri existente.

Contul 212 "Construcții"

Contul 212 este un cont de activ.

În debitul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea construcțiilor achiziționate, realizate din producție proprie, primite prin subvenții

pentru investiții, ca aport la capitalul social (404, 231, 4751, 456);

- valoarea construcțiilor primite cu titlu gratuit (4753);
- valoarea construcțiilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea construcțiilor primite în regim de leasing financiar (167);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcției reevaluate (105);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755);
- costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151);
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie și restituite proprietarului (281).

În creditul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (658);
- amortizarea construcțiilor scoase din evidență (281);
- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);
- valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281);
- valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);
- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

Soldul contului reprezintă valoarea construcțiilor existente.

Contul 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport"

Contul 213 este un cont de activ.

În debitul contului 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport" se înregistrează:

- valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport achiziționate, realizate din

producție proprie, primite ca aport la capitalul social (404, 446, 223, 231, 456);

- valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475);
- valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151);
- valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport primite în regim de leasing financiar (167);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755);
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la instalațiile tehnice și mijloacele de transport primite cu chirie și restituite proprietarului (281).

În creditul contului 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport" se înregistrează:

- valoarea neamortizată a instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport scoase din evidență (658);
- amortizarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport scoase din evidență (281);
- valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (167);
- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);
- valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);
- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la instalațiile tehnice și mijloacele de transport primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

Exemple

Operațiunile economice privind înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale la societăți sunt următoarele:

➤ *Intrări prin aport la capitalul social :*

%	=	456
211		“Decontări cu asociații privind capitalul”
“Terenuri”		
2131		
“Echipamente tehnologice”		
2133		
“Mijloace de transport”		

212	=	456
“Construcții”		“Decontări cu asociații privind capitalul”

➤ *Intrări prin achiziție de la furnizori a unui mijloc de transport:*

%	=	404
2133		“Furnizori de imobilizări”
“Mijloace de transport”		
4426		
“TVA deductibilă”		

Înregistrarea taxelor vamale aferente activelor achiziționate prin import

2131	=	446
„Echipamente tehnologice”		“Alte impozite și taxe”

➤ *recepționarea unei construcții:*

212	=	722
“Construcții”		“Venituri din producția de imobilizări corporale”

b) *dacă la finele exercițiului financiar lucrarea nu este recepționată, se consideră neterminată și se înregistrează la “imobilizări în curs”*

231	=	722
“Imobilizări corporale în curs”		“Venituri din producția de imobilizări corporale”

c) *la recepția lucrării:*

212	=	231
“Construcții”		“Imobilizări corporale în curs”

➤ *Intrarări cu titlu gratuit:*

214	=	475
“Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a val. umane și materiale și alte active corporale”		“Subvenții pentru investiții”

Operații economice privind ieșirea imobilizărilor corporale:

Ieșirea prin scoatere din funcțiune

- *Ieșirea activelor amortizate parțial cu cheltuieli și venituri ocazionate de operația de ieșire*

Cheltuieli ocazionate de casare a mijloacelor fixe

%	=	401
6583		“Furnizori”

“Cheltuieli privind activele cedate și alte
operațiuni de capital”

4426

“TVA deductibilă”

Piese de schimb recuperate:

3024	=	7583
”Piese de schimb”		“Venituri din cedarea activelor și alte operațiuni de capital”

Înregistrarea amortizării

6811	=	2812
“Cheltuieli de exploatare privind amortizările imobilizărilor”		“Amortizarea construcțiilor”

Se scoate din evidență activul imobilizat:

%	=	212
2812		“Construcții”
“Amortizarea construcțiilor”		
6583		
“Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		
<i>Ieșirea prin cesiune sau vânzare</i>		
Câștigurile sau pierderile generate de vânzarea unor imobilizări fac parte din operațiunile de exploatare. Ca atare cheltuielile și veniturile care intervin în acest caz sunt contabilizate drept venituri și cheltuieli din exploatare.		
<i>Ieșirea prin vânzare directă: vânzarea conform facturii:</i>		
461	=	7583
“Debitori diverși”		“Venituri din cedarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427
		“TVA colectată”
<i>Descărcarea imobilizării :</i>		
%	=	2133
2813		“Mijloace de transport”
“Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor”		
6583		
“Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		
<i>Ieșirea prin donații pentru valoarea neamortizată</i>		
6582	=	212
“Donații acordate”		“Construcții”
<i>Ieșirea prin lipsuri la inventar amortizate parțial</i>		

%	=	214
2814		“Mobilier, aparatură
“Amortizarea altor imobilizări corporale”		birotică, echipamente de
6583		protecție a valorilor umane
“Cheltuieli privind activele cedate si alte		si materiale și alte active
oprațiuni de capital”		corporale”

Grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" este detaliată pe următoarele conturi de gradul I:

- 223 "Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare"
- 224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare";
- 227 "Active biologice productive în curs de aprovizionare".

În debitul conturilor din grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" se înregistrează: valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (404).

În creditul conturilor din grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" se înregistrează: valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (213, 214, 217).

Soldul conturilor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

5.4.3. Contabilitatea imobilizărilor în curs

Imobilizările în curs fac parte din grupa 23 "Imobilizări în curs" și se dezvoltă pe următoarele conturi:

- Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"
- Contul 235 "Investiții imobiliare în curs de execuție"

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de “Furnizori”, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);
- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);
- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214, 216, 217);
- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Contul 235 "Investiții imobiliare în curs de execuție"

Contul 235 este un cont de activ.

În debitul contului se înregistrează:

valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);

valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (725);

valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului se înregistrează:

valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție, recepționate (215);

valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție scoase din evidență (658).

Soldul contului reprezintă valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție.

Operațiile economice privind înregistrarea imobilizărilor în curs sunt:

înregistrarea producției proprii de imobilizări corporale, după ce cheltuielile au fost colectate în cursul perioadei în conturi de cheltuieli, după natura lor economică:

6xx	=	%
Cheltuieli după natura		3xx Conturi de stocuri
		4xx Conturi de terți
231	=	722
“Imobilizări corporale în curs”		“Venituri din producția de imobilizări corporale”

înregistrarea recepției finale a mijlocului fix:

212	=	231
“Mijloace fixe”		“Imobilizări corporale în curs”

înregistrarea facturii de la “Furnizori”ul de imobilizări pentru lucrările executate în antrepriză:

%	=	404
231		“Furnizori de imobilizări”

“Imobilizări corporale în curs”

4426

“TVA deductibilă”

5.4.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare se regăsesc în grupa 26 și cuprind următoarele conturi:

- 261 “Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
- 262 "Acțiuni deținute la entități asociate"
- 263 “Interese de participare”
- 264 ” Titluri puse în echivalență”
- 265 ”Alte titluri imobilizate”
- 266 "Certificate verzi amânate"
- 267 “Creanțe imobilizate”
- 269 “Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”

a) Acțiuni deținute la entitățile afiliate

Contul 261 “Acțiuni deținute la entitățile afiliate”este un cont de activ

În debitul contului se înregistrează:

- valoarea acțiunilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269);
- valoarea acțiunilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților afiliate (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (758);

- valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106);
- valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului 261 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate" se înregistrează:

- cheltuielile privind valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, cedate (664).

Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate

b) Acțiuni deținute la entități asociate

Contul 262 "Acțiuni deținute la entități asociate" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deține în capitalul entităților asociate.

În debitul contului se înregistrează:

- valoarea participațiilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269);
- valoarea participațiilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților asociate (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411);
- diferența dintre valoarea participațiilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (758);
- valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților asociate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106);
- valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților asociate la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului se înregistrează:

- cheltuielile privind valoarea participațiilor deținute la entitățile asociate, cedate (664);
- costul de achiziție al participațiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență (264).

Soldul contului reprezintă imobilizările financiare deținute la entități asociate.

c) Acțiuni deținute la entități controlate în comun

Contul 263 "Acțiuni deținute la entități controlate în comun" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deține în capitalul entităților controlate în comun.

În debitul contului se înregistrează:

- valoarea participațiilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269);
- valoarea participațiilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților controlate în comun (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411);
- diferența dintre valoarea participațiilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (758);
- valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților controlate în comun la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106);
- valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților controlate în comun la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului se înregistrează:

- cheltuielile privind valoarea participațiilor deținute la entitățile controlate în comun, cedate (664);
- costul de achiziție al participațiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență (264).

Soldul contului reprezintă imobilizările financiare deținute la entități controlate în comun.

d) Titluri puse în echivalență

Contul 264 "Titluri puse în echivalență" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența titlurilor de participare consolidate prin metoda punerii în echivalență.

În debitul contului se înregistrează participațiile în entitățile asociate și entitățile controlate în comun, prezentate în situațiile financiare anuale consolidate la valoarea determinată prin metoda punerii în echivalență, astfel: - costul de achiziție al titlurilor evaluate prin metoda punerii în echivalență (263); - partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul financiar curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (768); - partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență (106).

În creditul contului se înregistrează: - partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exercițiul curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență a participațiilor deținute de investitor în aceste entități (668).

e) Alte titluri imobilizate

Contul 265 "Alte titluri imobilizate" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al entităților, altele decât entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun.

În debitul contului se înregistrează:

- valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin achiziție (512, 531, 269);
- valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al altor entități (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411);
- diferența dintre valoarea altor titluri imobilizate dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768);
- diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (758);
- valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entități la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106);
- valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entități la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului se înregistrează:

cheltuielile privind valoarea altor titluri imobilizate deținute în capitalul social al altor entități la care se dețin participații, cedate (664).

Soldul contului reprezintă alte titluri imobilizate existente.

f) Certificate verzi amânate

Contul 266 "Certificate verzi amânate" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii.

În debitul contului se înregistrează:

- valoarea certificatelor verzi pentru care se constată dreptul de a le primi, dar a căror

tranzacționare este amânată, potrivit legii (472).

În creditul contului se înregistrează:

- valoarea certificatelor verzi primite admise la tranzacționare (507).

Soldul contului reprezintă valoarea certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii.

g) Creanțe imobilizate

Contul 267 "Creanțe imobilizate" este un cont de activ.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor imobilizate sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung altor entități, a altor creanțe imobilizate, cum sunt depozite, garanții și cauțiuni depuse de entitate la terți, precum și a obligațiunilor achiziționate cu ocazia emisiunilor de obligațiuni efectuate de terți, care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an.

În debitul contului 267 "Creanțe imobilizate" se înregistrează:

- sume plătite reprezentând valoarea împrumuturilor acordate altor entități (512);
- dobânzile aferente creanțelor imobilizate (766);
- valoarea garanțiilor depuse la terți (411);
- sume plătite sau de plătit, reprezentând valoarea obligațiunilor achiziționate cu ocazia emisiunilor de obligațiuni efectuate de terți, care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an (512, 462);
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută și depozitelor constituite în valută, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);
- diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).

În creditul contului 267 "Creanțe imobilizate" se înregistrează:

- valoarea împrumuturilor restituite de terți (512);
- dobânzile încasate, aferente creanțelor imobilizate (512);
- valoarea garanțiilor restituite de terți (512);
- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (663);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma încasării creanțelor (665);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente depozitelor constituite în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia lichidării lor (665);

- diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).

Soldul contului reprezintă valoarea împrumuturilor acordate și a altor creanțe imobilizate.

h) Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" este un cont de pasiv.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare.

În creditul contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" se înregistrează:

- sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare (261, 262, 263, 265);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a datoriilor în valută reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare (665).

În debitul contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" se înregistrează:

sumele plătite pentru imobilizări financiare (512, 531);

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma achitării acestora (765).

Soldul contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare.

Contabilitatea imobilizărilor financiare

Operațiunile privind înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor financiare sunt următoarele:

Evidența intrării imobilizărilor financiare :

Aport de la asociați:

	%	=	456
	261		"Decontări cu asociații
"Acțiuni deținute la entitățile afiliate"			privind capitalul"
	263		
"Interese de participare"			
	265		
"Alte titluri imobilizate"			

Achiziții cu plata în numerar:

261	=	5311
“Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		“Casa în lei”
%	=	5311
263		“Casa în lei”
“Interese de participare”		
265		
“Alte titluri imobilizate”		

Achiziții cu plata prin bancă:

%	=	5121
261		“ Conturi la bănci în lei”
“Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		
263		
“Interese de participare”		
265		
“Alte titluri imobilizate”		

Ieșirea imobilizărilor financiare :

(active cedate)

6641	=	%
“Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”	261	“Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
	263	
	“Interese de participare”	
	265	
	“Alte titluri imobilizate”	

456	=	%
“Decontări cu asociații privind capitalul”	261	
	“Acțiuni deținute la	
	entitățile afiliate”	
	263	
	“Interese de participare”	
	265	
	“Alte titluri imobilizate”	

Evidența achiziționării creanțelor pe credit :

%	=	269
261		
“Acțiuni deținute la entitățile	“Vărsăminte de efectuat pentru	
afiliate”	imobilizări corporale”	
265		
“Alte titluri imobilizate”		
267		
“Creanțe imobilizate”		

Plata sumelor pentru imobilizările financiare achiziționate:

269	=	5121
“Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări	" Conturi la bănci în lei”	
corporale”		

5.4.5. Amortizarea și regimurile de amortizare

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.

Recuperarea valorii mijloacelor fixe se face în cadrul duratelor normale de utilizare stabilite în “Catalogul privind aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe” (H.G. 2139/30.11.2004, M.Of.46/13.01.2005 care a abrogat H.G.964/ 1998).

Durata de viață utilă este fie: a) **perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate;** fie b) **numărul de unități de producție similare preconizate să se obțină din activ de către o entitate.**

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 (irreversibilă) a valorii inițiale a acestora.

Regimurile de amortizare

Amortismentul imobilizărilor amortizabile se calculează pe baza unui plan de amortizare, din luna următoare punerii acestora în funcțiune și până la data recuperării integrale a valorii lor de intrare, conform duratelor de viață utilă și condițiilor de utilizare a acestora

Regimurile de amortizare admise de reglementările românești în domeniu sunt: amortizarea liniară, amortizare degresivă și amortizarea accelerată.

Amortizarea liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, calculate proporțional cu durata normală de funcționare a imobilizării.

Amortizarea liniară anuală (A_{LA}), care se include în cheltuielile unui exercițiu se calculează prin aplicarea cotei de amortizare (CA) la valoarea intrată (V_i)

$$A_{LA} = CA \times V_i$$

Cota de amortizare se calculează după formula:

$$CA = \frac{100}{\text{Durata normală de utilizare din catalog (ani)}}$$

În cazul în care mijlocul fix funcționează doar o parte a unui exercițiu financiar A_{LA} se calculează în raport cu numărul de luni de funcționare.

$$AL = CA \times V_i \times \text{Nr. luni funcționare} / 12$$

unde, **AL** - amortizarea liniară

CA- cota de amortizare

V_i - valoarea de intrare

Amortizarea liniară este singurul regim de amortizare care se poate folosi în cazul imobilizărilor “Construcții”, iar pentru celelalte tipuri de imobilizări regimul de amortizare se aprobă de către consiliul de administrație al unității, sau de către responsabilul cu gestiunea patrimoniului, la data punerii în funcțiune.

Exemplu:

Se achiziționează un mijloc de transport în data de 24.06.N cu o valoare de 100.000 lei + TVA 19%, având o durată normală de funcționare de 5 ani.

Se calculează cota de amortizare:

$$CA = 100/5 = 20\%$$

Se întocmește un tablou de amortizare a mijlocului fix începând cu luna următoare achiziției:

Anul	Modul de calcul al amortizării	Amortizarea liniară anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	$100.000 \times 20\% \times 6/12$	10.000	90.000

2	100.000 x 20%	20.000	70.000
3	100.000 x 20%	20.000	50.000
4	100.000 x 20%	20.000	30.000
5	100.000 x 20%	20.000	10.000
6	100.000 x 20% x 6/12	10.000	0

Conform regimului degresiv de amortizare se includ în cheltuielile de exploatare valori variabile, mai mari în primii ani de utilizare a imobilizării corporale și valori mai mici în ultima perioadă de viață a acesteia.

Astfel, în primul rând se determină cota degresivă de amortizare (Cad) prin multiplicarea cotei liniare (CA) cu un coeficient (k) stabilit în funcție de durata normală de funcționare:

a) pentru mijloace fixe cu durate de utilizare între 2 și 5 ani:

$$\text{Cad} = \text{CA} \times 1,5$$

b) pentru mijloace fixe cu durate de utilizare între 5 și 10 ani:

$$\text{Cad} = \text{CA} \times 2$$

c) pentru mijloace fixe cu durate de utilizare peste 10 ani:

$$\text{Cad} = \text{CA} \times 2,5$$

Pentru primul exercițiu financiar (an) se aplică cota de amortizare degresivă (Cad) asupra valorii mijlocului fix:

-pentru 12 luni de funcțiune: $\text{AD} = \text{Vi} \times \text{Cad}$

-pentru fracțiuni dintr-un an (mai puțin de 12 luni): $\text{AD} = \text{Vi} \times \text{Cad} \times \text{Nr luni}/12$

Pentru anii următori se aplică cota de amortizare degresivă (Cad) la valoarea rămasă (Vr)

$$\text{AD} = \text{Vr} \times \text{Cad}$$

Acest calcul se continuă până în exercițiul financiar de funcționare în care anuitatea (Aa) rezultată este egală sau maimică decât amortizarea anuală liniară, calculată pentru perioada de funcționare rămasă: $\text{AD} \leq \text{AL}$

Din acel exercițiu financiar până la expirarea duratei normale de funcționare se trece la amortizarea liniară.

Exemplu:

Se achiziționează un mijloc fix în data de 25.06.N, cu o valoare de intrare de 150.000 lei + TVA 19%, avînd o durata normală de functionare de 4 ani.

se calculează cota de amortizare degresivă - AD:

$$\text{CA} = 100/5 = 20\%$$

$$\text{Cad} = 20\% \times 1,5 = 30\%$$

se întocmește un tablou de amortizare a mijlocului fix:

Anul	Modul de calcul al amortizării	Amortizarea anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	$150.000 \times 30\% \times 6/12$	22.500	127.500
2	$127.500 \times 30\%$	38.250	89.250
3	$89.250 \times 30\% < 89.250/30 \times 12$	35.700	53.550
4	$53.550/18 \times 12$	35.700	17.850
5		17.850	0

În exercițiul financiar N+3:

-amortizarea calculată în regim degresiv este: $AD=89.250 \times 30\% =26.775$

-amortizarea calculată în regim liniar este: $AL=89.250/30 \times 12 =35.700$

Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcționare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale. Amortizările anuale în exercițiile următoare de utilizare normală a imobilizării se calculează la valoarea rămasă de amortizat după regimul liniar, prin raportarea acesteia la numărul de ani de utilizare rămasă.

Amortizarea accelerată constă în includerea în cheltuielile de amortizare înregistrate în primul an de funcționare a mijlocului fix a 50% din valoare de intrare a acestuia. Pentru perioada rămasă, conform duratei normale de utilizare, se calculează amortizare liniară la restul de 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.

Exemplu:

Se achiziționează la 22.12.N un utilaj în valoare de 11.200 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 8 ani. Consiliul de administrație al unității hotărăște amortizarea accelerată a utilajului, începând cu luna ianuarie a anului următor.

Anul	Mod de calcul al amortizării	Amortizarea anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	$11.200 \times 50\%$	5.600	5.600
2	$5.600 / 7$	800	4.800
3	$4.800 / 6$	800	4000
4	$4.000 / 5$	800	3.200
5	$3.200 / 4$	800	2.400

6	2.400 / 3	800	1.600
7	1.600 / 2	800	800
8	800	800	0

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate.

Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, elemente stabilite în funcție de politica contabilă adoptată.

5.4.6. Contabilitatea amortizării imobilizărilor

Conturile de amortizări sunt reunite în grupa 28 “Amortizări privind imobilizările” și au funcție de pasiv. În creditul lor se înregistrează amortizarea transferată asupra cheltuielilor, iar în debit amortizarea aferentă imobilizărilor vândute sau scoase din activ. Soldul creditor al conturilor reprezintă amortizarea calculată asupra activelor imobilizate existente în patrimoniu.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice:

280 “Amortizări privind imobilizările necorporale”

281 “Amortizări privind imobilizările corporale”

🚩 Contul 280 “Amortizări privind imobilizările necorporale” ține evidența amortizării imobilizărilor necorporale.

Subconturile pentru "Contul 280 - Amortizări privind imobilizările necorporale" sunt:

2801 “Amortizarea cheltuielilor de constituire”.

2803 “Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”.

2805 “Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare”.

2807 “Amortizarea fondului comercial”.

2808 “Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

Contul 280 este un cont de pasiv, rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor necorporale.

În creditul contului se înregistrează:

- valoarea aferentă amortizării imobilizărilor necorporale (681);
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile (117).

În debitul contului se înregistrează:

- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale vândute sau scoase din activ/ evidență (201, 203, 205, 207, 208, 211, 212, 213, 214).

Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor necorporale.

 Cu ajutorul contului 281 “ Amortizari privind imobilizările corporale” se ține evidența amortizării imobilizărilor corporale. Contabilitatea analitică a amortizării privind imobilizările corporale se ține pe feluri de imobilizări corporale

Contul 281 este un cont de pasiv, rectificativ al valorii de înregistrare a imobilizărilor corporale.

În creditul contului se înregistrează:

- cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale (681);
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările corporale primite cu chirie și restituite proprietarului (212, 213, 214);
- ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, atunci când reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (105).

În debitul contului 281 se înregistrează:

- valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidență (211, 212, 213, 214, 215, 216, 217);
- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările corporale primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (212, 213);
- valoarea amortizării imobilizărilor corporale, eliminată cu ocazia reevaluării, din valoarea contabilă brută a acestora (212, 215, 216, 217).

Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale.

Subconturile pentru contul 281 “Amortizari privind imobilizările corporale” sunt:

- 2811 “Amortizarea amenajărilor de terenuri” ;
- 2812 “Amortizarea construcțiilor”;
- 2813 “Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”;
- 2814 “Amortizarea altor imobilizări corporale”
- 2815 “Amortizarea investițiilor imobiliare”
- 2816 “Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”
- 2817 “Amortizarea activelor biologice productive”

În contabilitatea unei societăți, operațiunile economice privind înregistrarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor sunt următoarele:

Înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale:

6811	=	280
“Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		“Amortizări privind imobilizările necorporale”
Evidențierea amortizărilor imobilizărilor vândute sau scoase din activ		
2801	=	201
“Amortizarea cheltuielilor de constituire “		“Cheltuieli de constituire”
2803	=	203
“Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare “		“Cheltuieli de dezvoltare “
2805	=	205
“Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și active similare “		“Concesiuni, brevete, licențe și alte valori similare “
2807	=	207
“Amortizarea fondului comercial “		“Fondul comercial”
2808	=	208
“Amortizarea altor imobilizări necorporale “		“Alte imobilizări necorporale”
Evidențierea cheltuielilor aferente imobilizărilor corporale la sfârșitul lunii		
6811	=	281
“Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		“Amortizări privind imobilizările corporale”

5.4.7. Cadru general privind ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă la finele exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii.

Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor sunt evidențiate prin conturile încadrate în grupa 29 “Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”. Sunt conturi de pasiv. Se creditează la constituirea ajustărilor pe seama cheltuielilor, la încheierea exercițiului. Se debitează cu reluarea, prin diminuarea sau anularea ajustărilor la încheierea fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a imobilizărilor. Soldul creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor aferente activelor imobilizate.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice:

290 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”

291 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”

293 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție”

296 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor financiare”

Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

Contul 290 “ Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale” ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale. Contul 290 este un cont de pasiv. Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor necorporale.

În creditul contului se înregistrează:

sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (681, 687).

În debitul contului se înregistrează:

sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (781, 787).

Subconturile pentru "Contul 290 - Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" sunt:

2903 “ Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”.

2905 “ Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”.

2906 “ Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”.

2908 “ Ajustări pentru alte imobilizări necorporale”.

Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor corporale

Contul 291 “ Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale” ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale. Contul 291 este un cont de pasiv. Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor corporale.

În creditul contului se înregistrează:

sumele reprezentând constituirea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (681, 687).

În debitul contului se înregistrează:

sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (781, 787).

Subconturile pentru Contul 291 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale” sunt:

2911 “Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri”.

2912 “ Ajustări pentru deprecierea construcțiilor”.

2913 “Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport”.

2914 “Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale”.

2915 “Ajustări pentru deprecierea investițiile imobiliare”.

2916 “Ajustări pentru deprecierea activelor corporale deexploatare și evaluare a resurselor minerale”.

2917 “Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive”.

Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție

Contul 293 ” Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție” ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare în curs de execuție. Contul 293 este un cont de pasiv. Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor în curs.

În creditul contului se înregistrează:

- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție (681).

În debitul contului se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție (781).

Subconturile pentru Contul 293 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție” sunt:

- 2931 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”.
- 2935 “Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție”.

Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

Contul 296 “ Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”. se ține evidența ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare. Contul 296 este un cont de pasiv.

În creditul contului se înregistrează:

- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (686).

În debitul contului se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (786).

Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor financiare.

Subconturile pentru Contul 296 “Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” sunt:

2961 “Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”.

2962 “Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun”

2963 “Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate”

2964 “Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate”

2965 “Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun”

2966 “Ajustări pentru pierderea de valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung”.

2968 “Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate”.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

În contabilitatea unei societăți, operațiunile economice privind înregistrarea în contabilitate a deprecierei imobilizărilor sunt următoarele:

Operațiuni privind înregistrarea ajustărilor:

Constituirea ajustărilor pe seama cheltuielilor:

6813 = %

“Cheltuieli de exploatare privind 290

ajustările pentru deprecierea imobilizărilor “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”

“

291

“Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”

6863 = 296

“Cheltuieli financiare privind ajustările “Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare “

Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare și virarea lor la venituri

290 = 7813

“Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale ” “Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

291	=	7813
“Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor		“Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

293	=	7813
“Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție”		“Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

296	=	7863
“Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		“Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare ”



5.5. Rezumat

Contabilitatea imobilizărilor necorporale se ține cu ajutorul conturilor 201, 203, 205, 206, 207 și 208, conturi cu funcție contabilă de activ care se debitează cu valoarea de intrare a imobilizărilor necorporale și se creditează cu conturile din clasele 4, 5 sau 7.

Contabilitatea imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul conturilor 211, 212, 213, 214, 215, 216 și 217, conturi cu funcție contabilă de activ care se debitează cu valoarea de intrare a imobilizărilor corporale și se creditează cu conturile din clasele 4, 5 sau 7.

Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare se ține cu ajutorul conturilor 223, 224 și 227, conturi cu funcție contabilă de activ care se debitează cu valoarea de intrare a imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare și se creditează cu conturile din clasa 4.

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține cu ajutorul conturilor 231 și 235, conturi cu funcție contabilă de activ care se debitează cu valoarea de intrare a imobilizărilor în curs și se creditează cu conturile din clasele 4 și 7.

Contabilitatea imobilizărilor financiare se ține cu ajutorul conturilor 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267 și 269, conturi cu funcție contabilă de activ cu excepția contului 269 cu funcție contabilă de pasiv.

Conturile 261, 262, 263, 264, 265, 266 și 267 se debitează cu valoarea de intrare a

imobilizărilor financiare și se creditează cu conturile din clasele 1, 2, 5 sau 7.

Contul 269 cu funcție de pasiv se creditează cu conturile din clasa 2.

Imobilizările de natura mijloacelor fixe își pierd o parte din valoare, pe măsura utilizării lor în procesul de producție, valoare pe care o transmit asupra cheltuielilor efectuate cu producția sau vânzarea mărfurilor.

Pierderea treptată a caracteristicilor tehnico-funcționale poartă denumirea de uzură. Expresia valorică a uzurii se include în cheltuielile de exploatare sub formă de amortizare. Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii inițiale a mijloacelor fixe.

Conturile de amortizări sunt reunite în grupa 28 “Amortizări privind imobilizările” și au funcție de pasiv. În creditul lor se înregistrează amortizarea transferată asupra cheltuielilor, iar în debit amortizarea aferentă imobilizărilor vândute sau scoase din activ. Soldul creditor al conturilor reprezintă amortizarea calculată asupra activelor imobilizate existente în patrimoniu.

Regimurile de amortizare prevăzute în legislația românească sunt: regimul de amortizare liniar, regimul de amortizare degresiv și regimul de amortizare accelerat.

Ajustările pentru deprecierea imobilizărilor se constituie pe seama cheltuielilor, de regulă la finele exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii.

Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor sunt evidențiate prin conturile încadrate în grupa 29 “Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”. Sunt conturi cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu conturi din clasa 6 și se debitează cu conturi din clasa 7.



5.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Inregistrarea imobilizărilor corporale se face:

- a. cu ajutorul conturilor din grupa 2;
- b. cu ajutorul conturilor din grupa 4;
- c. cu ajutorul conturilor din grupa 5.

2) Amortizarea reprezintă:

- a. deprecierea ireversibilă a imobilizărilor, ca urmare a acțiunii factorilor naturali și a uzurii morale apărute în cadru utilizării lor în procesele economice;
- b. deprecierea reversibilă a imobilizărilor, ca urmare a acțiunii factorilor naturali și a uzurii morale apărute în cadru utilizării lor în procesele economice;
- c. aprecierea ireversibilă a imobilizărilor, ca urmare a acțiunii factorilor naturali și a uzurii morale apărute în cadru utilizării lor în procesele economice.

3) Regimurile de amortizare prevăzute în legislația românească sunt:

- a. liniar;
- b. degresiv;
- c. accelerat.



5.7. Bibliografie recomandată

- a. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- b. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- c. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 6.

Contabilitatea stocurilor



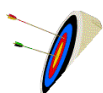
Cuprinsul unității de învățare 6

- 6.1. Introducere
- 6.2. Obiectivele unității de învățare 6
- 6.3. Durata medie de autoinstruire
- 6.4. Conținut
 - 6.4.1. Definiție și delimitări
 - 6.4.2. Recunoaștere și evaluare
 - 6.4.3. Sistemul de conturi
 - 6.4.4. Organizarea contabilității analitice a stocurilor
 - 6.4.5. Organizarea contabilității sintetice a stocurilor
 - 6.4.6. Contabilitatea stocurilor de produse finite și semifabricate în cazul utilizării metodei inventarului permanent
- 6.5. Rezumat
- 6.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 6.7. Bibliografie recomandată



6.1. Introducere

Desfășurarea activității entităților impune utilizarea pe lângă activele fixe care asigură baza tehnică a producției, circulației și prestărilor de servicii și a unui volum mare și diversificat de active circulante. În cadrul activelor circulante, cele materiale dețin un rol hotărâtor în ceea ce privește realizarea obiectului de activitate al fiecărei entități producătoare.



6.2. Obiectivele unității de învățare 6

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să înțeleagă noțiunea de stocuri;
- să delimiteze stocurile în funcție de anumite criterii;
- să cunoască metodele de evaluare a stocurilor;
- să cunoască înregistrarea operațiilor privind intrarea și ieșirea stocurilor din patrimoniul unei entități



6.3.Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a acestui capitol este de aproximativ 3 ore.



6.4.Conținut

6.4.1.Definiție și delimitări

Desfășurarea activității entităților impune utilizarea pe lângă activele fixe care asigură baza tehnică a producției, circulației și prestărilor de servicii și a unui volum mare și diversificat de active circulante. În cadrul activelor circulante, cele materiale dețin un rol hotărâtor în ceea ce privește realizarea obiectului de activitate al fiecărei entități producătoare.

Activele circulante materiale se caracterizează printr-o mare eterogenitate determinată de rolul lor economic, modul de intrare în patrimoniu, sursele de finanțare și destinația lor, de aceea ele pot fi în mare structurate în două categorii:

- Stocuri;
- Producția în curs de execuție;

Stocurile și producția în curs de execuție reprezintă, bunurile materiale, lucrările și serviciile destinate să fie consumate la prima lor utilizare, sau vândute în situația în care au starea de marfă sau produse rezultate din prelucrare, precum și producția în curs de execuție aflată sub forma producției neterminate.

Conform Ordinului nr. 1802/2014 **stocurile sunt** definite ca “**fiind active circulante:**

- deținute pentru a fi vandute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității;
- sub formă de “Materii primei”, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.”

În contabilitatea financiară a întreprinderii stocurile sunt clasificate și delimitate în funcție de patru criterii: fizic, după destinație, ca fază a ciclului de exploatare și după locul de creare a gestiunilor. Corespunzător acestor criterii sunt individualizate următoarele structuri:

a) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se în componența lor integral sau parțial, în starea inițială sau transformată;

b) materialele consumabile sau furniturile cuprind materialele auxiliare, combustibilii, materiale pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialul de plantat, furajele și alte materiale consumabile care participă indirect sau ajută în activitatea de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul rezultat ;

c) materiale de natura obiectelor de inventar acestea sunt:

- bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor;
- bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcăminte specială, sculele, instrumentele, mecanismele, dispozitivele și verificatoarele cu destinație specială, modelele, ștanțele, matrițele și alte obiecte asimilate).
- Baracamentele și amenajările provizorii sunt bunuri achiziționate sau construite de unitatea patrimonială pentru executarea lucrărilor și prestărilor de construcții.

d) produsele sub forma:

- semifabricatelor, adică acele produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau se livrează terților;
- produselor finite (produse care au parcurs întregul proces de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct “Clienți”lor);
- produselor reziduale (rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri) ;
- produsele agricole.

e) activele biologice de natura stocurilor

Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice.

Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea.

Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.

f) mărfurile, respectiv bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare în magazinele proprii;

g) ambalajele : includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor;

h) producția în curs de execuție reprezintă materiile prime care nu au trecut prin toate stadiile de fabricație, produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, precum și lucrările și serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate;

În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

i) ansamblurile sau complexurile de locuințe destinate vânzării.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

6.4.2.Recunoaștere și evaluare

Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre costul istoric și valoarea netă realizabilă, problema fundamentală fiind legată de calcularea costului stocurilor, care vor trebui recunoscute ca active și reportate până când veniturile aferente sunt recunoscute (conceptul conectării veniturilor cu cheltuielile).

Principiile/ politicile contabile trebuie să țină cont de faptul că stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, în concordanță cu principiul prudenței.

Costul bunurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în formă și în locul curent:

- costuri aferente achiziției, cum ar fi prețul de achiziție și taxele de import;
- costuri aferente prelucrării, și anume: manopera directă, costuri aferente regiei de producție (regia variabilă de producție, regia fixă de producție alocată la capacitatea normală de producție).

- alte costuri, cum ar fi cele de proiectare, de îndatorare, etc.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării. Aceste estimări se bazează pe cele mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea. La momentul estimării, se ia în considerare, de asemenea, scopul pentru care stocurile sunt deținute.

Structura costului stocurilor ar putea fi schematizată astfel:

- **costurile de achiziție**
 - ✓ preț de cumpărare
 - ✓ cheltuieli de transport, depozitare, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct pentru achiziție
 - ✓ taxe nerecuperabile
 - ✓ reduceri comerciale (rabat, discount)
- **costurile prelucrării**
 - ✓ costuri directe
 - ✓ costuri indirecte
 - regie fixă: constantă indiferent de volumul producției
 - regie variabilă: variază direct proporțional cu volumul producției
- **alte costuri**

Alte costuri se includ în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor generale sau costul proiectării produselor destinate anumitor “Clienți”. cheltuieli de proiectare a producției

Evaluarea stocurilor la intrare

Legea contabilității precizează că “înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, valoarea de producție sau la prețul pieței, după caz”, pe baza unui înscris care devine astfel, document justificativ.

În general, intrările de bunuri materiale nu ridică probleme deosebite sub aspectul evaluării deoarece toate informațiile necesare cu privire la cantitățile și prețurile acestora sunt preluate din documentele justificative. .

În contabilitate, la intrare, stocurile sunt evaluate la costul istoric, identificat după caz, prin:

- a. costul de achiziție, pentru stocurile cumpărate;
- b. costul de producție pentru stocurile fabricate; și
- c. alte costuri ocazionate de stocurile intrate.

Costul de achiziție = Prețul de cumpărare + Taxele de import și celelalte taxe de cumpărare + Costurile de transport și de manipulare + Alte costuri accesorii de achiziție imputabile direct - Rabaturile, risturnele și remizele primite de la furnizori

Costul de producție = Costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate + Celelalte cheltuieli directe de producție (transformare) + Cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația bunurilor + Dobânzile la creditele bancare

contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație, aferente perioadei.

Pentru stocurile intrate prin aport la capitalul social, cu titlu gratuit sau recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe, costul istoric este egal cu valoarea de utilitate estimată în funcție de prețul pieței, utilitatea și starea acestora.

Metode de evaluare a stocurilor la ieșire

Problema fundamentală a înregistrărilor la ieșirea stocurilor cumpărate sau fabricate este cea a prețului utilizat pentru evaluarea loturilor ieșite. În acest sens s-au delimitat mai multe metode cum sunt:

- metoda costului standard;
- metoda pretului cu amanuntul;
- costul actual.

Diverse tehnici de măsurare a costurilor, cum sunt metoda cost standard sau metoda cu amănuntul pot fi folosite pentru simplificare, dacă se consideră că rezultatele acestor metode aproximează costul.

1) **Costul standard** ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile actuale.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient „K”, care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare}^2 = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor de preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Diferențele de preț se repartizează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și

asupra bunurilor rămase în stoc.

2) **În comerțul cu amănuntul** poate fi utilizată metoda prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Marja brută (M_b) reprezintă suma cuprinsă între prețul de vânzare, ea fiind destinată acoperirii cheltuielilor de vânzare și asigurării profitului întreprinderii vânzătoare. Aceasta se poate stabili fie în sumă fixă, fie procentual, mixt sau ca diferență între prețul de vânzare (P_v) și costul de achiziție (C_v). Deci:

$$P_v = C_a + M_b$$

$$M_b = P_v - C_a$$

Dar marja brută are ca obiectiv acoperirea cheltuielilor de vânzare (C_v) și asigurarea profitului (P_n).

$$M_b = C_v + P_n$$

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul

3) **Costul actual al stocurilor** poate fi calculat utilizând următoarele formule de determinare a costului:

- CMP (costul mediu ponderat);
- FIFO;
- LIFO;

Costul acelor stocuri care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Metoda identificării specifice pornește de la ipoteză că fiecare articol ieșit este identificat prin data de intrare și costul de achiziție. Sistemul de depozitare permite o asemenea identificare. O asemenea metodă utilizată pentru elementele de stocuri care sunt în mod obișnuit fungibile, prin alegerea loturilor, poate reprezenta o modalitate de “aranjare” a beneficiului perioadei .

Metoda costului mediu ponderat (CMP). Costul mediu ponderat se poate calcula lunar sau după fiecare operație de intrare sau înainte de fiecare operație de intrare, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor pe de o parte și cantitatea existentă în stocul inițial

plus cantitatea intrată, pe de altă parte.

$$CMP = \frac{\text{Valoarea globală}}{\text{Cantitatea globală}} = \frac{\text{Sold inițial} + \text{Intrări}}{\text{Stoc inițial} + \text{Intrări}}$$

Potrivit metodei epiuzării loturilor, varianta “primul intrat - primul ieșit” (FIFO) bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epiuzării lotului, stocurile ieșite se evaluează la costul de achiziție al lotului următor în ordine cronologică.

Metoda epiuzării loturilor, varianta “ultimul intrat - primul ieșit” (LIFO). Ieșirile din stoc sunt evaluate la costul de achiziție al articolelor intrate ultimele în stoc. Pe măsura epiuzării lotului, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior în ordine invers cronologică.

Indiferent de metoda de aplicare utilizată, aceasta trebuie utilizată într-o manieră consecventă.

Dacă în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații:

- motivul schimbării metodei
- efectele sale asupra rezultatului

Metoda LIFO poate fi considerată pentru utilizare în perioadele de creștere a prețurilor pentru că reduce efectele profiturilor ce rezultă din corelarea costurilor din perioadele anterioare cu prețurile actuale de vânzare. Utilizarea metodei LIFO în astfel de condiții poate avea ca rezultat o corelare mai semnificativă a costurilor curente cu veniturile curente în contul de profit și pierdere. Totuși, stocurile sunt raportate la costurile perioadei anterioare, ce ar putea fi mai puțin relevante pentru perioada curentă, distorsionând prin urmare rezultatele financiare. Metoda LIFO poate distorsiona rezultatele din activitatea de exploatare într-o perioadă în care nivelul stocurilor scade sub nivelul existent la începutul perioadei, având, prin urmare, ca rezultat includerea costurilor vechiului stoc (din perioada anterioară) în costul vânzarilor. În aceste condiții, dacă efectul este semnificativ, trebuie făcută o prezentare corespunzătoare a informațiilor în situațiile financiare. Metoda LIFO necesită în general calcule complexe, în practică existând diferite metode de aplicare a formulei de calcul LIFO. În anumite cazuri, formula metodei LIFO poate prezenta probleme serioase în procesul de aplicare, de exemplu atunci când sunt introduse materiale noi pentru înlocuirea altor materiale din produs, sau când au loc lichidări de stoc substanțiale ca rezultat al vânzării unei sucursale sau filiale. Datorită complexității metodei LIFO nu este fezabil, în general, să se efectueze calculele pe perioade interimare în decursul unui an de raportare financiară a întreprinderii. Situațiile financiare pentru astfel de perioade interimare au la bază, de regulă,

estimari pentru determinarea valorii stocurilor prin metoda LIFO.

Valoarea realizabilă netă este definită ca fiind prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

Conform Reglementarilor contabile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 1802/ 2014, stocurile trebuie prezentate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă. Stocurile nu se revaluează. Stocurile pot fi prezentate la valoarea realizabilă netă doar dacă aceasta este sub valoarea costului.

6.4.3.Sistemul de conturi

Contabilitatea sintetică a stocurilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 3-
CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE, din planul de conturi general. Din această grupă fac parte:

- 30 "Stocuri de "Materii prime" și materiale",
- 32 "Stocuri în curs de aprovizionare",
- 33 "Producție în curs de execuție",
- 34 "Produse",
- 35 "Stocuri aflate la terți",
- 36 "Active biologice de natura stocurilor",
- 37 "Mărfuri",
- 38 "Ambalaje" și
- 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție".

După conținutul economic, conturile din clasa 3 se grupează astfel:

1. conturi care țin evidența stocurilor la valoarea de intrare și cuprind conturile din grupele:
30,33,34,35,36,37 și 38 și
2. conturi rectificative care au rolul de a corecta valoarea de intrare a stocurilor și care cuprind:
 - conturile 308, 348, 368 și 388 – conturi de diferențe de preț;
 - contul 378 – diferențe de preț la mărfuri
 - conturile din grupa 39 – conturi de ajustări pentru depreciere

6.4.4.Organizarea contabilității analitice a stocurilor

Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ține pe baza uneia dintre următoarele metode:

- operativ-contabilă;
- cantitativ-valorică;

➤ global-valorică.

Metoda operativ-contabilă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie. În contabilitate, această metodă constă în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz.

Metoda cantitativ-valorică constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate.

Metoda global-valorică se aplică pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul (magazine, restaurante, bufete etc.), folosindu-se formularul comun “Fișa de cont pentru operațiuni diverse” (cod 14-6-22) și raportul de gestiune, după caz. Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor se ține global-valoric, atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar verificarea concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de unitate.

6.4.5. Organizarea contabilității sintetice a stocurilor

Pentru organizarea contabilității sintetice a stocurilor există două metode și anume:

A. Metoda inventarului permanent

Această metodă este astfel elaborată încât asigură furnizarea în tot cursul perioadei de gestiune a informațiilor de detaliu privind existența și evoluția stocurilor.

În condițiile aplicării acestei metode, toate operațiile de intrare și ieșire, în și din gestiune, se înregistrează în contabilitate în mod distinct, document cu document, sau prin intermediul unor documente centralizate, ceea ce asigură determinarea și cunoașterea în permanență a urmăririi stocurilor pe categorii și total, atât cantitativ, cât și valoric.

Conform metodei inventarului permanent, în contabilitate, toate operațiunile de intrare și de ieșire de stocuri se oglindesc cu conturile din clasa 3 de conturi.

B. Metoda inventarului intermitent

Această metodă constă în stabilirea și înregistrarea în contabilitate a intrărilor numai la sfârșitul perioadei de gestiune, pe baza inventarierii faptice a stocurilor de valori materiale.

Valoarea ieșirilor sau a diferenței de stocuri se stabilește ca diferență între valoarea stocurilor inițiale anulate cu valoarea intrărilor și valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii, după formula:

$$V_e = S_i + I - S_f$$

unde: Ve = valoarea ieșirilor;

Si = sold inițial;

I = valoarea intrărilor;

Sf = sold final.

Diferența între soldul final și cel inițial influențează cheltuielile de exploatare sau veniturile din producția stocată, după cum valorile materiale de la care provine sunt obținute prin achiziționare sau prin producție proprie.

Metoda analizată prezintă și unele neajunsuri, cum ar fi imposibilitatea exercitării unui control riguros asupra integrității materiale prin intermediul contabilității iar orice pierdere sau sustragere din gestiune apare ca ieșire normală prin vânzare sau consum și influențează cheltuielile de exploatare sau veniturile din producția stocată, după caz.

Totodată, orice eroare sau omisiune în inventarul factic duce la denaturarea valorii ieșirilor și implicit a informației contabile care se prezintă în documentele contabile de sinteză.

6.4.6. Contabilitatea stocurilor de produse finite și semifabricate în cazul utilizării metodei inventarului permanent

Exemplul 1:

- a) recepția semifabricatelor obținute din producție proprie

341	=	711
<i>SEMIFABRICATE</i>		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

- b) eliberarea de se semifabricate pentru prelucrarea acestora în alte secții:

711	=	341
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		<i>SEMIFABRICATE</i>

Exemplul 2:

- a) obținerea de produse finite evaluate la costul de producție

345	=	711
Produse finite		"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

- b) livrarea produselor finite:

4111	=	701
"Clienți"		Venituri din vânzare prod. finite

c) scoaterea din evidență a produselor finite:

711	=	345	6.400
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		Produse finite	

Exemplul 3.

a) recepția produselor reziduale:

346	=	711	
Produse reziduale		"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	

b) valorificarea produselor reziduale prin vânzare

4111	=	703	
Clienți		Venituri din vânzare prod. reziduale	
4426	=	4427	
TVA deductibila		"TVA colectată"	

c) descărcarea gestiunii de produse reziduale vândute:

711	=	346	
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		Produse reziduale	

d) încasarea în numerar a facturii cu produsele reziduale vândute:

5311	=	4111	
Casa în lei		"Clienți"	

6.4.7. Contabilitatea stocurilor de produse finite și semifabricate în cazul utilizării metodei inventarului intermitent

a) Scoaterea din evidența a produselor finite și semifabricatelor aflate în stoc la începutul perioadei:

711	=	345	
"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		"Produse finite"	

711	=	341	
"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		"Semifabricate"	

b) Inregistrarea produselor finite și a semifabricatelor recepționate în cursul perioadei:

345	=	711	
"Produse finite"		"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	

- | | | |
|-----------------|---|--|
| 341 | = | 711 |
| "Semifabricate" | | "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" |
- c) Vânzarea produselor finite:
- | | | |
|-----------|---|---|
| 4111 | = | % |
| "Clienți" | | 701 "Venituri din vanzarea produselor finite" |
| | | 4427 "TVA colectata" |
- d) Incasarea contravalorii produselor vândute:
- | | | |
|---------------------------|---|-----------|
| 5121 | = | 4111 |
| "Conturi la banci in lei" | | "Clienti" |
- e) Stabilirea stocului final de produse finite și semifabricate prin inventariere (la sfârșitul perioadei):
- | | | |
|------------------|---|--|
| 345 | = | 711 |
| "Produse finite" | | "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" |
| 341 | = | 4111 |
| "Semifabricate" | | "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" |
- f) Produsele înregistrate la sfârșitul perioadei se vor scoate din evidență la începutul perioadei următoare:
- | | | |
|------------------|---|--|
| 345 | = | 711 |
| "Produse finite" | | "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" |
| 341 | = | 711 |
| "Semifabricate" | | Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" |



6.5. Rezumat

Desfășurarea activității entităților impune utilizarea pe lângă activele fixe care asigură baza tehnică a producției, circulației și prestărilor de servicii și a unui volum mare și diversificat de active circulante. În cadrul activelor circulante, cele materiale dețin un rol hotărâtor în ceea ce privește realizarea obiectului de activitate al fiecărei entități producătoare.

Activele circulante materiale se caracterizează printr-o mare eterogenitate determinată de rolul lor economic, modul de intrare în patrimoniu, sursele de finanțare și destinația lor, de aceea ele pot fi în mare structurate în două categorii:

- Stocuri;
- Producția în curs de execuție.

Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre costul istoric și valoarea netă realizabilă, problema fundamentală fiind legată de calcularea costului stocurilor, care vor trebui recunoscute ca active și reportate până când veniturile aferente sunt recunoscute (conceptul conectării veniturilor cu cheltuielile).

În contabilitate, la intrare stocurile sunt evaluate la costul istoric, identificat după caz, prin:

- costul de achiziție, pentru stocurile cumpărate;
- costul de producție pentru stocurile fabricate;
- și alte costuri ocazionate de stocurile intrate.

Mai multe metode s-au delimitat ca metode de evaluare a stocurilor la ieșire: metoda costului standard; metoda pretului cu amanuntul; costul actual.

Contabilitatea sintetică a stocurilor de produse finite și semifabricate se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 3-Conturi de stocuri și producție în curs de execuție.



6.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) La intrare stocurile sunt evaluate la:

- a. costul de achiziție, pentru stocurile cumpărate;
- b. costul de producție pentru stocurile fabricate;
- c. costul mediu ponderat.

2) Formula contabilă

$$601 = 301$$

exprimă:

- a. achiziționarea entității cu materii prime;
- b. plus de inventar la materii prime;
- c. consum de materii prime.

3) Formula contabilă

$$\begin{array}{ccc} 4111 & = & 702 \\ \text{“Clienți”} & & \text{VENITURI DIN VÂNZAREA} \\ & & \text{SEMIFABRICATELOR} \end{array}$$

exprimă:

- a. obținerea din producție de semifabricate;
- b. vânzarea de semifabricate;

c. scăderea din gestiune a semifabricatelor ieșite din gestiune.



6.7. Bibliografie recomandată

- Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 7

Contabilitatea decontărilor cu terții



Cuprinsul unității de învățare 7

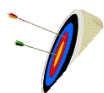
- 7.1. Introducere
- 7.2. Obiectivele unității de învățare 7
- 7.3. Durata medie de autoinstruire
- 7.4. Conținut
 - 7.4.1. Definiție și delimitări
 - 7.4.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității decontărilor cu terții
 - 7.4.3. Regimul reducerilor
 - 7.4.4. Recunoaștere și evaluare
 - 7.4.5. Sistemul de conturi
 - 7.4.4. Contabilitatea operațiilor privind relațiile cu terții
- 7.5. Rezumat
- 7.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 7.7. Bibliografie recomandată



7.1. Introducere

Pentru realizarea obiectului lor de activitate, entitățile intră în relații cu diferite persoane fizice și juridice- furnizori, clienți, angajați, bugetul statului și alte organisme publice, asociați și cu subunitățile- precum și cu alte persoane fizice și juridice, care în contabilitate poartă denumirea de terți.

Aceste relații comerciale curente generează, în contabilitate, apariția datoriilor pentru beneficiar și a creanțelor pentru furnizor sau prestator, ambele situații având termene de decontare, de regulă, sub un an.



7.2. Obiectivele unității de învățare 7

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să explice conceptele care apar în cazul decontărilor cu terții
- să efectueze corect înregistrările în contabilitate a operațiunilor generate de decontările cu terții



7.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a acestei unități de învățare este de aproximativ 3 ore.



7.4. Conținut

7.4.1. Definiții și delimitări

În vederea realizării obiectului lor de activitate, entitățile intră în relații economice diverse în cadrul proceselor de aprovizionare și desfacere, relații din care se nasc, drepturi (creanțe) și obligații (datorii). În marea lor diversitate, aceste relații se întrepătrund într-un circuit în care fiecare entitate se află în dublă ipostază, atât de vânzător, cât și de cumpărător. Stingerea creanțelor sau datoriilor se face de regulă prin intermediul mijloacelor bănești, utilizând:

- operații bănești de decontare cu numerar și fără numerar;
- operații de decontare prin efecte comerciale;

Plata datoriilor și încasarea creanțelor se realizează, deci, prin sistemul decontărilor.

Pe parcursul existenței lor, entitățile intră în permanență în relații cu salariații lor, iar societățile de tip comercial întrețin și evidențiază totodată și relații cu asociații sau acționarii lor.

La toate acestea se mai adaugă și relațiile financiare ale entităților cu: organisme de asigurări și protecție socială; cu bugetul administrației centrale și locale, cu societățile de asigurări etc.

Toate relațiile agenților economici cu terții se creează și se sting într-o înlănțuire fără sfârșit, fiecare în parte având scadențe de decontare.

Având în vedere marea diversitate a relațiilor economice pe care entitatea economică le întreține cu terții, pentru a le înțelege și reflecta corect în contabilitate, se impune clasificarea și definirea lor.

În funcție de natura juridică relațiile pot fi:

- generatoare de obligații (datorii);

- generatoare de drepturi (creanțe).

În majoritatea cazurilor însă, relațiile cu terții sunt de drepturi și obligații reciproce.

Astfel, în relațiile comerciale cu furnizorii, entitatea are obligația plății contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor primite, dar și drepturi asupra acestuia pentru avansul sau acontul acordat.

În relațiile cu clienții, entitatea are dreptul de a încasa contravaloarea livrărilor sau prestațiilor făcute, dar și obligația decontărilor avansului primit de la “Clienți”.

În relațiile cu bugetul statului, entitatea, are obligația de a plăti o serie de impozite și taxe, dar și dreptul de a încasa subvenții, TVA de recuperat etc.

În relațiile cu salariații săi, entitatea are obligația remunerării muncii prestate de aceștia și a stimulării suplimentare prin premii și participarea lor la profit, dar și drepturi față de personal pentru avansurile acordate, cât și pentru eventualele sume achitate în plus.

Datoriile reprezintă obligații pe termen temporar ale entității ce derivă din:

- relații comune cu furnizorii săi;
- operațiuni financiare cu bugetul statului, organisme de asigurări și protecție socială, etc.;
- alte operațiuni cu “Creditori diverși”.

În această categorie se includ:

Datoriile din activități de exploatare.

- (1). datorii față de furnizori, reflectate în contabilitate la contul 401 “Furnizori”;
- (2). datorii ale furnizorilor, reflectate în contabilitate, prin conturile 403 “Efecte de plătit” și 408 “Furnizori- facturi nesosite”;
- (3). datorii față de personal reflectate în contabilitate, prin conturile 421 „Personal- remunerații datorate” și 423 „Personal- ajutoare materiale datorate”;
- (4). datorii sociale reflectate în contabilitate prin conturile 431 „Asigurări sociale” și 437 „Ajutor de șomaj”;
- (5). datorii fiscale, reflectate în contabilitate prin conturile 4423 „TVA de plată”, 4427 “TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă” (soldul creditor) și 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”;
- (6). datorii față de clienți reflectate în contabilitate prin contul 419 “Clienți-creditori”.

Sintetizând datoriile din exploatare pot fi definite ca fiind, obligații pe termen scurt ale unităților față de terți, obligații născute din derularea fazelor circuitului din exploatare și care au în contrapartidă, în general, cheltuieli de exploatare.

Datorii diverse

(1).datorii generate de relațiile cu furnizorii de imobilizări reflectate în contabilitate prin conturile 404 “Furnizori” de imobilizări” și 405 „Efecte de plată pentru imobilizări”;

(2). datorii legate de beneficiu, reflectate în contabilitate prin conturile: 441 „Impozit pe profit și alte impozit”, 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit” și 457 „Dividende de plată”;

(3). datorii față de unitățile în cadrul grupului și față de asociați, reflectate prin conturile 451 „Decontări între entități afiliate” (soldul creditor), 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” și 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” (soldul creditor);

(4). diverse alte datorii, reflectate în contabilitate prin conturile 426 „Drepturi de personal neridicate”, 427 „Rețineri din remunerații datorate terților” și 462 “Creditori diverși”;

Tot în categoria datoriilor trebuie incluse și veniturile înregistrate în avans aceste venituri fiind obținute sau contabilizate înainte ca prestațiile sau livrările să le fi justificat. De exemplu, în cazul abonamentelor încasate de societățile de presă, înainte de prestarea serviciilor. Ca atare la sfârșitul exercițiului, se poate spune că exercițiul curent are o „datorie”, față de cel următor.

Creanțele reprezintă drepturile patrimoniale temporare născute din:

- relații comerciale cu clienții;
- operațiuni cu diverși debitori (parteneri ocazionali);

În categoria creanțelor se includ:

Creanțe din activități de exploatare

(1). creanțe față de clienți, reflectate în contabilitate prin contul 411,”Clienți”;

(2).creanțe atașate clienților, reflectate în contabilitate prin conturile, 413 “Efecte de primit” de la clienți” și 418 “Clienți”- facturi de întocmit”;

(3). creanțe față de personal, reflectate în contabilitate prin contul 425 „Avansuri acordate personalului”;

(4). creanțe față de bugetul statului, reflectate în contabilitate prin conturile: 445 „Subvenții”, 4424 „TVA de recuperat”, 4426 “TVA deductibilă”, 4428 „TVA neexigibilă” (sold debitor);

(5). creanțe față de furnizori reflectate în contabilitate prin contul 409 “Furnizori- debitori”;

În concluzie putem defini, creanțele din exploatare ca fiind drepturi pe termen scurt ale unităților patrimoniale ce se nasc față de terți ca urmare a desfășurării ciclului de exploatare și care au în contrapartidă în general venituri din exploatare.

Uneori, creanțele au în contrapartidă, conturi fără incidență asupra conturilor de rezultate cum este cazul avansurilor acordate furnizorilor sau personalului.

Creanțe diverse

(1). creanțe față de unitățile din cadrul grupului și față de asociații, reflectate în contabilitate prin conturile 451 „Decontări între entitățile afiliate” (sold debitor), 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” (sold debitor);

(2). diverse alte creanțe, reflectate în contabilitate prin intermediul conturilor 461 “Debitori diverși” și 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”;

7.4.2.Obiectivele și factorii organizării contabilității relațiilor cu terții

Principiul continuității activității întreprinderi, poate fi asigurat numai în situația realizării echilibrului financiar dintre , venituri și cheltuieli, dintre încasări și plăți.

Urmărirea continuă a realizării acestui echilibru presupune, printre altele, controlarea permanentă a capacității de plată a unității, a ratei autonomiei financiare etc. Pentru a se putea organiza un control eficient în acest sens, contabilitatea terților are ca obiective:

- cunoașterea în orice moment a nivelului creanțelor și datoriilor agenților economici ce derivă din relațiile comerciale cu alte unități, precum și de relațiile financiare cu bugetul statului, asigurările sociale etc.
- urmărirea încasării la timp a tuturor sumelor de la “Clienți” și debitori precum și achitarea în termen a datoriilor către furnizori, creditor, personalul unității, bugetul statului, etc.
- cunoașterea creanțelor și datoriilor față de asociați sau acționari și urmărirea decontării în termen a acestora.
- cunoașterea creanțelor și datoriilor, față de unitățile din cadrul grupului și care derivă din operațiile efectuate cu aceștia.
- soluționarea corectă a deprecierilor constatate asupra creanțelor sau datoriilor, precum și a creșterilor de valoare a acestora.
- soluționarea corectă și în termen legal a decontărilor din operații în curs de clarificare.

Pe parcursul realizării acestor obiective se urmărește în permanență respectarea principiului necompensării. Așa cum nu este admisă compensarea posturilor de cheltuieli cu cele de venituri, nu este admisă nici compensarea între creanțe și datorii.

Deci, în principiu, nu se poate opera compensarea între datoriile și creanțele referitoare la același terț, cu excepția cazurilor în care a fost perfectat un acord scris de compensare.

Organizarea contabilității relațiilor cu terți este condiționată de mai mulți factori, dintre care menționăm:

- natura relațiilor de decontare,
- formele de decontare,

- instrumentele de decontare,
- sistemul de creditare,
- regimul reducerilor și momentul acordării lor.

În organizarea contabilității terților trebuie să se țină seama de factorii amintiți anterior și în funcție de creștere se va stabili fluxul informațional (documentele și circulația lor), precum și conturile în care se vor reflecta operațiunile respective.

Despre primii factori se fac referiri detaliate la contabilitatea trezoreriei.

7.4.3. Regimul reducerilor

În ce privește regimul reducerilor, acestea sunt probleme specifice ale relațiilor dintre furnizori și clienții lor. Astfel, în practică se întâlnesc adesea situații în care furnizorul acordă la valoarea rezultată din aplicarea prețului sau tarifului negociat o serie de reduceri.

Se disting două tipuri de reduceri:

- reduceri cu caracter comercial,
- reduceri cu caracter financiar.

▪ Reducerile cu caracter comercial

Rabaturile, reprezintă reduceri excepționale practicate asupra prețului convenit în prealabil, atunci când se constată defecte de calitate sau abateri de la standarde la bunurile ce fac obiectul tranzacției.

Remizele reprezintă reduceri practicate în mod obișnuit asupra prețului curent de vânzare, luându-se în considerare volumul vânzărilor. Remizele se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra prețului curent de vânzare.

Resturnurile sunt reduceri de prețuri calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același terț, în timpul unei perioade determinate.

Reducerile comerciale amintite anterior, nu se înregistrează în contabilitate, dacă sunt acordate în momentul facturării. Astfel, se va înregistra în contabilitate, la creanțe din vânzări (respectiv datorii din cumpărări), doar valoarea netă rezultată ca urmare a aplicării acestor reduceri.

În situația în care reducerile comerciale se acordă ulterior, după ce a avut loc vânzarea mărfurilor și expedierea facturilor, acestea sunt înscrise în facturi de reducere sau în note de credit. În aceste cazuri reducerile trebuie contabilizate deoarece modifică nivelul facturii inițiale.

▪ Reducerile cu caracter financiar

Se prezintă sub forma sconturilor de decontare și constau în reducerile acordate clienților care își achită cumpărăturile înaintea termenului legal de exigibilitate. Scontul de decontare se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii facturii la preț curent, sau asupra valorii nete

comerciale în cazul în care s-au acordat și reduceri comerciale.

Fie că apar în factura inițială, fie că fac obiectul unei facturi ulterioare de reducere, sconturile de decontare se înregistrează în contabilitate astfel:

- sub formă de cheltuieli financiare în contabilitatea furnizorului
- sub formă de venituri în contabilitatea clientului.

Justificarea este următoarea:

FURNIZORUL care a acordat această reducere înregistrează o cheltuială, dar își încasează creanța față de client, cu una sau mai multe luni mai devreme. Scontul de decontare acordat de “Furnizori” reprezintă deci, costul financiar al procurării acestor fonduri mai devreme;

CLIENTUL care beneficiază de această reducere, pentru că plătește înainte ca angajamentul lui financiar să fi devenit scadent, înregistrează un venit. Scontul de decontare este pentru client randamentul financiar al plasării fondurilor sale. În ceea ce privește metodologia de calcul, menționăm faptul că reducerile se determină „în cascadă”.

7.4.4.Recunoaștere și evaluare

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate, asociații/acționarii, debitorii și creditorii diverși.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de “Efecte de primit” sau de plătit, după caz.

Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

În cadrul conturilor de furnizori și clienți, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate.

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale.

În cadrul decontărilor cu bugetul statului și fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvențiile de primit, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

Taxa pe valoarea adăugată se determină și se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

La alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli.

Subvențiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct.

Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de Debitori/"Creditori diverși".

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, într-un cont distinct. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la

cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.

În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chiriile, abonamentele și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de "Clienți", decontări în cadrul grupului și debitori, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

7.4.5.Sistemul de conturi.

Reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor, se realizează cu ajutorul planul de conturi general, clasa 4 "Conturi de terți", din care fac parte următoarele grupe de conturi: 40 "Furnizori și conturi asimilate", 41 "Clienți" și conturi asimilate", 42 "Personal și conturi asimilate", 43 "Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate", 44 "Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate", 45 "Grup și acționari/asociați", 46 "Debitori și "Creditori diverși"", 47 "Conturi de subvenții, regularizare și asimilate", 48 "Decontări în cadrul unității", 49 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor".

7.4.6.Contabilitatea operațiilor privind relațiile cu terții

Reflectarea în contabilitate a datoriilor și creanțelor

I. Contabilitatea datoriilor și creanțelor comerciale

Principalele operațiuni sunt:

a) Cumpărări respectiv vânzări de bunuri și servicii pe credit comercial clasic

- achiziție de "Materii prime" - vânzări de produse finite

$$\begin{array}{rclclcl}
 \% & & = & & 411 & = & \% \\
 301 \text{ "Materii prime"} & & & 401 & \text{"Clienți"} & & 701 \\
 4426 & & & \text{"Furnizori"} & & & \text{Venituri din vânzarea} \\
 \text{"TVA deductibilă"} & & & & & & \text{produselor finite} \\
 & & & & & & 4427 \\
 & & & & & & \text{"TVA colectată"}
 \end{array}$$

- plata datoriei - încasarea creanței

$$\begin{array}{rclclcl}
 401 & & 5121 & & 5121 & = & 411 \\
 \text{"Furnizori"} & = & \text{"Conturi"} & & \text{"Conturi"} & & \text{"Clienți"} \\
 & & \text{la bănci în lei} & & \text{la bănci în lei} & &
 \end{array}$$

b) cumpărări respectiv vânzări de bunuri și servicii pe credit comercial cambial

- achiziția de materiale auxiliare - vânzarea de mărfuri

$$\begin{array}{rclclcl}
 \% & & = & 401 & 411 & = & \% \\
 302 \text{ "Materiale consumabile"} & & & \text{"Furnizori"} & \text{"Clienți"} & & 707 \\
 4426 & & & & & & \text{"Venituri din vânzări"} \\
 \text{"TVA deductibilă"} & & & & & & \text{de mărfuri"} \\
 & & & & & & 4427 \\
 & & & & & & \text{"TVA colectată"}
 \end{array}$$

- emiterea efectului comercial - acceptarea efectului comercial

$$\begin{array}{rclclcl}
 401 & = & 403 & & 413 & = & 411 \\
 \text{"Furnizori"} & & \text{"Efecte de plătit"} & & \text{"Efecte de primit"} & & \text{"Clienți"}
 \end{array}$$

- achitarea efectului comercial - depunerea la bancă în vederea încasării

$$\begin{array}{rclclcl}
 403 & = & 5121 & & 5121 & = & 413 \\
 \text{"Efecte de plătit"} & & \text{"Conturi"} & & \text{"Conturi"} & & \text{"Efecte de"} \\
 & & \text{la bănci} & & \text{la bănci în} & & \text{primit"} \\
 & & \text{în lei} & & \text{lei} & &
 \end{array}$$

c) cumpărări de bunuri și servicii pentru care nu s-au întocmit facturi

-achiziția de obiecte de inventar - livrare de produse finite

%	=	408	418	=	%
303 “Materiale de natura obiectelor de inventar”		“Furnizori”- facturi nesosite”	“Clienți- facturi de întocmit ”		701
4428					“Venituri din vânzarea produselor finite”
“TVA neexigibilă”					4428
					“TVA neexigibilă”

-primirea facturii fiscale - emiterea facturii fiscale

408	=	401	411	=	418
“Furnizori- facturi nesosite”		“Furnizori”	“Clienți”		“Clienți- facturi de întocmit”
4426		4428	4428		4427
“TVA deductibilă”		“TVA neexigibilă”	“TVA neexigibilă		“TVA colectată”

- achitarea datoriei - încasarea creanței

401	=	5121	5121	=	411
“Furnizori”		“Conturi la bănci în lei”	“Conturi la bănci în lei”		“Clienți”

d) avansuri acordate respectiv primite

-primirea avansului - acordarea avansului

5121	=	419	409	=	5121
“Conturi la bănci în lei”		“Clienți”- creditori”	“Furnizori- debitori”		“Conturi la bănci în lei”

- la primirea respectiv emiterea facturii se înregistrează: achiziția respectiv vânzarea pe baza facturii și decontarea pe baza avansului primit respectiv plăți

-

II. Contabilitatea datoriilor și creanțelor privind personalul și bugetele de asigurări și protecție social

-Inregistrarea salariului brut:

641 "Cheltuieli cu salariile personalului" = 421 "Personal-salarii datorate"

- *Inregistrare contribuție asiguratorie pentru muncă suportată de angajator (2.25%):*

6461 "Cheltuieli privind contributia = 436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă" asiguratorie pentru muncă"

- *Inregistrare sume datorate de angajator pentru constituirea fondului de șomaj (0,5%)*

645"Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" = 437 "Ajutor de șomaj"

- *Inregistrare contribuția angajatului la asigurări de sănătate (CAS) -25%:*

421 "Personal-salarii datorate" = 4315 "Contribuția de asigurări sociale"

- *Inregistrare contribuția angajatului la asigurări sociale de sănătate (CASS) -10%:*

421 "Personal-salarii datorate" = 4316 "Contribuția de asigurări sociale de sănătate"

- *Inregistrare contribuția angajatului la asigurări sociale de sănătate (CASS) -10%:*

421 "Personal-salarii datorate" = 4316 "Contribuția de asigurări sociale de sănătate"

- *Inregistrare sume datorate de angajat pentru constituirea fondului de șomaj (0,5%)*

645"Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" = 437 "Ajutor de șomaj"

- *Inregistrare impozit pe salarii (10%):*

421 "Personal-salarii datorate" = 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"

Note contabile pentru cazul în care se lucrează cu avansuri sau se operează rețineri:

- *Inregistrare acordare de avans:*

421 "Personal-salarii datorate" = 425 "Avansuri acordate personalului"

- *Inregistrare reținere din salariu:*

421 "Personal-salarii datorate" = 427 "Rețineri din salarii datorate terților"

- *plata salariilor din caserie*

421 = 5311
"Personal-salarii datorate" "Casa în lei"

- *plata salariilor prin bancă*

421 = 5121
"Personal-salarii datorate" "Conturi la bănci în lei"

- *virarea pe destinații a contribuțiilor*

%	=	5121
		“Conturi la bănci în lei”
4315 “Contribuția de asigurări sociale”		
4316 “Contribuția de asigurări sociale de sănătate”		
436 “Contribuția asiguratorie pentru muncă”		
437 “Ajutor de șomaj”		
444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor”		

- *acordarea salariișilor a sumelor reprezentând participarea personalului la profit*

644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit"	=	424
		"Prime reprezentând participarea personalului la profit"

- *impozitarea acestor venituri*

424	=	444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor”
"Prime reprezentând participarea personalului la profit"		

- *plata în numerar a premiilor*

424	=	5311
"Prime reprezentând participarea personalului la profit"		“Casa în lei”

- *plata prin bancă a premiilor*

424	=	5121
"Prime reprezentând participarea personalului la profit"		"Conturi la bănci în lei"

- *virarea impozitului*

444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor”	=	5121
		" Conturi la bănci în lei"

- *Creanțele societății legate de personal*

- *creanțe privind chiriile de încasat*

4282	=	%
" Alte creanțe în legătură cu personalul	706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii 4427 "TVA colectată"

- *încasarea în numerar a chiriei*

5311	=	4282
"Casa în lei"	" Alte creanțe în legătură cu personalul"	

- *reținerea pe stat de plată a creanței*

421	=	4282
"Personal-salarii datorate"	" Alte creanțe în legătură cu personalul"	

Contabilitatea datoriilor și creanțelor fiscale

a) Datorii fiscale

Operații privind datoriile fiscale:

- *impozitul pe profit:*

691	=	441
"Cheltuieli cu impozitul pe profit"	"Impozitul pe profit"	

- *regularizare TVA*

4427	=	%
"TVA colectată"	4426	"TVA deductibilă"
	4423	"TVA de plată"

- compensare TVA de plată cu TVA de recuperat

$$\begin{array}{ccc} 4423 & = & 4424 \\ \text{"TVA de plată"} & & \text{"TVA de recuperat"} \end{array}$$

- virarea datoriilor fiscale

$$\begin{array}{ccc} \% 441 & = & 5121 \\ \text{"Impozitul pe profit"} & & \text{"Conturi la bănci în lei"} \\ 4423 & & \\ \text{"TVA de plată"} & & \end{array}$$

b) Creanțe fiscale

Din relațiile cu bugetul statului pot să apară și unele creanțe privind subvențiile de primit, vărsămintele efectuate în plus și diminuări de penalități

- subvenții de primit pentru activitatea de exploatare

$$\begin{array}{ccc} 445 & = & 741 \\ \text{"Subvenții"} & & \text{"Venituri din subvenții de exploatare"} \end{array}$$

- regularizare TVA

$$\begin{array}{ccc} \% & = & 4426 \\ 4427 & & \text{"TVA deductibilă"} \\ \text{"TVA colectată"} & & \\ 4424 & & \\ \text{"TVA de recuperat"} & & \end{array}$$

- încasarea creanțelor

$$\begin{array}{ccc} 5121 & = & \% \\ \text{"Conturi la bănci în lei"} & & 445 \\ & & \text{"Subvenții"} \\ & & 4424 \\ & & \text{"TVA de recuperat"} \end{array}$$

III. Contabilitatea datoriilor și creanțelor față de asociați

Datoriile și creanțele față de asociați sunt generate de operații precum:

- aporturi subscrise în vederea constituirii sau creșterii capitalului social
- aporturi sociale retrase de către asociați
- sume personale lăsate temporar de către asociați la dispoziția societății

- dividende neridicate
- dividende de plată

a) Datoriile societății față de asociați/acționari

- *sume depuse de asociați/acționari pentru nevoi temporare ale societății*

$$\begin{array}{ccc} 5311 & = & 4551 \\ \text{"Casa în lei"} & & \text{"Sume datorate} \\ & & \text{acționarilor/asociaților"} \end{array}$$

- *dividende neridicate*

$$\begin{array}{ccc} 457 & = & 4551 \\ \text{"Dividende de plată"} & & \text{"Sume datorate} \\ & & \text{acționarilor/asociaților"} \end{array}$$

- *restituirea sumelor către asociați/acționari*

$$\begin{array}{ccc} 4551 & = & 5311 \\ \text{"Sume datorate} & & \text{"Casa în lei"} \\ \text{acționarilor/asociaților"} & & \end{array}$$

- *repartizarea dividendelor din "Rezultatul reportat"*

$$\begin{array}{ccc} 117 & = & 457 \\ \text{"Rezultatul reportat"} & & \text{"Dividende de plată"} \end{array}$$

- *reținerea impozitului din dividende și plata în numerar a dividendelor*

$$\begin{array}{ccc} 457 & = & \% \\ \text{"Dividende de plată"} & & 446 \\ & & \text{"Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"} \\ & & 5311 \\ & & \text{"Casa în lei"} \end{array}$$

- *virarea impozitului pe dividende*

$$\begin{array}{ccc} 446 & = & 5121 \\ \text{"Alte impozite, taxe și} & & \text{" Conturi la} \\ \text{vărsăminte asimilate"} & & \text{bănci în lei"} \end{array}$$

b) Creanțele societății față de asociați/acționari

- *subscrierea de capital*

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

- *vărsarea capitalului*

%	=	456
20		"Decontări cu acționarii/asociații
Imobilizări necorporale		privind capitalul"
21		
Imobilizări corporale		
5121		
"Conturi la bănci în lei"		

- *sume achitate asociaților/acționarilor care se retrag*

456	=	5311
"Decontări cu acționarii/asociații		"Casa în lei"
privind capitalul"		

Contabilitatea debitorilor și creditorilor diverși

În practica economică a societăților pot apărea creanțe și datorii foarte diverse, care nu se pot încadra în categoriile pentru care există grupe de conturi distincte. De regulă aceste creanțe și datorii intervin fortuit în viața economică a unei societăți neavând legătură cu obiectul de bază al activității acesteia.

a) Datoriile față de creditori

- *achiziționarea de "Acțiuni proprii"*

109	=	462
"Acțiuni proprii"		"Creditori diverși"

- *sume încasate și necuvenite*

5121	=	462
"Conturi la bănci în lei"		"Creditori diverși"

- *plata obligațiilor față de creditori*

462	=	5121
"Creditori diverși"		"Conturi la bănci în lei"

b) Creanțe față de debitori

- vânzarea de imobilizări

$$\begin{array}{rcl} 461 & = & \% \\ \text{"Debitori diverși"} & & 7583 \\ & & \text{"Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"} \\ & & 4427 \\ & & \text{"TVA colectată"} \end{array}$$

- emiterea facturilor pentru chirii

$$\begin{array}{rcl} 461 & = & \% \\ \text{"Debitori diverși"} & & 706 \\ & & \text{"Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"} \\ & & 4427 \\ & & \text{"TVA colectată"} \end{array}$$

- încasarea creanțelor

$$\begin{array}{rcl} 5121 & = & 461 \\ \text{"Conturi la bănci în lei"} & & \text{"Debitori diverși"} \end{array}$$



7.5.Rezumat

În vederea realizării obiectului lor de activitate, entitățile intră în relații economice diverse în cadrul proceselor de aprovizionare și desfacere, relații din care se nasc, drepturi (creanțe) și obligații (datorii). În marea lor diversitate, aceste relații se întrepătrund într-un circuit în care fiecare entitate se află în dublă ipostază, atât de vânzător, cât și de cumpărător. Stingerea creanțelor sau datoriilor se face de regulă prin intermediul mijloacelor bănești, utilizând:

-operații bănești de decontare cu numerar și fără numerar;

-operații de decontare prin efecte comerciale;

Plata datoriilor și încasarea creanțelor se realizează, deci, prin sistemul decontărilor.

Pe parcursul existenței lor, entitățile intră în permanență în relații cu salariații lor, iar societățile de tip comercial întrețin și evidențiază totodată și relații cu asociații sau acționarii lor.

La toate acestea se mai adaugă și relațiile financiare ale entităților cu: organisme de asigurări și protecție socială; cu bugetul administrației centrale și locale, cu societățile de asigurări etc.

Toate relațiile agenților economici cu terții se creează și se sting într-o înlanțuire fără sfârșit, fiecare în parte având scadențe de decontare.

Având în vedere marea diversitate a relațiilor economice pe care entitatea economică întreține cu terții, pentru a le înțelege și reflecta corect în contabilitate, se impune clasificarea și

definirea lor.

În funcție de natura juridică relațiile pot fi:

- generatoare de obligații (datorii);
- generatoare de drepturi (creanțe);

În majoritatea cazurilor însă, relațiile cu terții sunt de drepturi și obligații reciproce.

Astfel, în relațiile comerciale cu furnizori, entitatea are obligația plății contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor primite, dar și drepturi asupra acestuia pentru avansul sau acontul acordat.

În relațiile cu clienții, entitatea are dreptul de a încasa contravaloarea livrărilor sau prestațiilor făcute, dar și obligația decontărilor avansului primit de la clienți.

În relațiile cu bugetul statului, entitatea, are obligația de a plăti o serie de impozite și taxe, dar și dreptul de a încasa subvenții, TVA de recuperat etc.

În relațiile cu salariații săi, entitatea are obligația remunerării muncii prestate de aceștia și a stimulării suplimentare prin premii și participarea lor la profit, dar și drepturi față de personal pentru avansurile acordate, cât și pentru eventualele sume achitate în plus.



7.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Formula contabilă:

$$691 = 441$$

- a. plata impozitului pe profit;
- b. cheltuieli cu salariile;
- c. înregistrarea impozitului pe profit.

2) Stingerea creanțelor sau datoriilor se face de regulă prin intermediul mijloacelor bănești, utilizând:

- a. operații bănești de decontare cu numerar și fără numerar;
- b. operații de rambursare;
- c. operații de decontare prin efecte comerciale.



7.6. Bibliografie recomandată

- a. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- b. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- c. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 8.

Contabilitatea operațiilor de trezoreriei



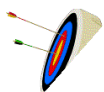
Cuprinsul unității de învățare 8

- 8.1. Introducere
- 8.2. Obiectivele unității de învățare 8
- 8.3. Durata medie de autoinstruire
- 8.4. Conținut
 - 8.4.1. Concept
 - 8.4.2. Instrumente de plată
 - 8.4.3. Evaluare privind elementele de trezorerie
 - 8.4.4. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt
 - 8.4.5. Contabilitatea conturilor la bănci
- 8.5. Rezumat
- 8.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 8.7. Bibliografie recomandată



8.1. Introducere

Cunoașterea permanentă a valorilor de realizat și a valorilor disponibile, precum și a obligațiilor entității este foarte importantă pentru urmărirea încasării drepturilor de creanță și a plății datoriilor la scadență.



8.2. Obiectivele unității de învățare 8

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să știe să definească conceptele care apar în cadrul trezoreriei
- să efectueze corect înregistrarea tranzacțiilor și operațiilor privind trezoreria entității economice



8.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a acestei unități de învățare este de 2 ore.



8.4. Conținut

8.4.1. Concept

Prin trezorerie se înțelege ansamblul operațiunilor financiare desfășurate de un entitate pentru atragerea disponibilităților bănești necesare și utilizarea lor în vederea realizării obiectului său de activitate. Legat de activitatea entităților apare termenul de lichiditate care reprezintă capacitatea entității de a transforma imediat sau într-un anumit interval de timp și fără pierderi, mijloacele materiale sau creanțele de care dispune în bani de cont sau în numerar. Lichiditatea dă expresie calității activității desfășurate și determină solvabilitatea entității, adică aptitudinea acesteia de a-și onora în orice moment obligațiile ce decurg din relațiile cu creditorii săi.

Noțiunea de trezorerie a cunoscut diferite definiții de-a lungul timpului.

- Într-o accepțiune globală trezoreria reprezintă diferența dintre activele și datoriile a căror lichiditate și exigibilitate sunt imediate.
- Cea mai restransă definiție a acesteia: **Trezorerie = Disponibilități**

Din punct de vedere structural trezoreria cuprinde:

- **Disponibilitățile bănești aflate în casieria unității în lei, sau în valută**, și mișcarea acestora ca urmare a plăților și încasărilor realizate prin casieria unității. Aceste operațiuni dețin o pondere mică în totalul decontărilor. Încasarile cuprind: sume ce provin din vânzarea de mărfuri și produse, prestarea de servicii, ridicarea de numerar de la bancă, aport la capital, etc., iar plățile se referă la : cumpărări de bunuri și servicii, achitarea drepturilor salariale ale angajaților, avansuri spre decontare, depunere de numerar în contul current, etc. Aceste operațiuni se înregistrează zilnic într-un Registru de casă. În mod similar se realizează și operațiunile cu numerar în devize evidența operativă a acestora fiind ținută de asemenea cu ajutorul unui Registru de casă care are atât rubrici pentru sumele în devize, cât și pentru cele în lei.
- **Disponibilitățile în conturile la bănci, cecurile și efectele comerciale** depuse la bănci, primele reprezentând cea mai mare pondere în cadrul decontărilor între agenții economici.

Disponibilitățile sau depozitele create în conturile de bancă pot funcționa la vedere sau la termen. Dacă nu funcționează la vedere este recomandabil să se utilizeze tehnica contului curent sau a casei de credit. Prin acest cont se înregistrează toate operațiile bănești între entitate și bancă. În situația în care încasările sunt mai mari decât plățile, soldul contului reprezintă disponibilitățile bănești, iar dacă încasările sunt mai mici decât plățile, soldul exprimă creditele acordate de bancă.

Depozitele la termen în bancă reprezintă o formă de imobilizare a lichidităților până la un an, fără a fi transferabile sau utilizate înainte de termenul final. Procedând astfel, dobânda este mai mare decât în cazul disponibilităților bănești la vedere, la care lipsește sau este foarte mică.

Toate operațiile efectuate între unitate și bancă sunt consemnate în extrasul de cont al acestuia. În acesta figurează încasările și plățile din cont, și de asemenea are atașate, ordinele de plată, copii ale cec-urilor, sau biletelor la ordin, foile de vărsământ. În cazul conturilor în valută, pentru fiecare valută se deschide câte un cont, iar evidența se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

- **Descoperirile de cont sau concursurile bancare** sub forma creditelor bancare pe termen scurt rambursabile la vedere sunt considerate ca o componentă a trezoreriei. Ele se delimitează sub forma creditelor de acoperire (soldul conturilor la bancă este descoperit) și creditelor bancare pe termen scurt acordate prin conturi separate de acoperire.
- **Valorile de încasat**, reprezintă acele hârtii de valoare, cunoscute și sub denumirea de efecte de comerț, aflate în posesia beneficiarului lor pentru a fi încasate (cecurile de încasat, efectele comerciale de încasat și efectele comerciale remise spre scontare.
- **Investițiile pe termen scurt sau titlurile de plasament** sunt titluri de valoare achiziționate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt sau protejării lichidităților, după caz. Perioada de rotație a titlurilor de plasament nu depășește, de regulă, un an. Ele se identifică cu acțiunile, obligațiunile, bonurile de tezaur sau trezorerie și alte titluri de valoare dobândite pe termen scurt. Veniturile se realizează prin diferența dintre prețul de vânzare mai mare și prețul de cumpărare și sub forma dividendelor și dobânzilor încasate.

Protejarea sau acoperirea disponibilităților bănești se face în raport cu fenomenul inflaționist, variația puterii de cumpărare a monedei (riscul de schimb) și riscul dobânzii.

- Din categoria disponibilităților bănești fac parte **acreditivele și avansurile de trezorerie**. Prin poziția avansuri de trezorerie sunt delimitate disponibilitățile bănești repartizate spre a fi girate de către administratori sau alte persoane împuternicite de întreprindere în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității. La această poziție se includ și avansurile acordate salariaților pentru efectuarea de cumpărări.

Acreditivul reprezintă mijloacele bănești păstrate la bancă într-un cont distinct la dispoziția furnizorului din care urmează a se efectua plățile către acesta pe măsura livrării mărfurilor, executării lucrărilor sau prestării de servicii.

- Structura patrimonială denumită **alte valori de trezorerie** se individualizează sub forma timbrelor fiscale și poștale, tichetelor și biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă și alte valori.

8.4.2. Instrumente de plată

Obligațiile bănești între societăți sau între societăți și alte persoane fizice sau juridice se pot efectua, după caz, în numerar și fără numerar.

➤ **Plata/încasarea în numerar** se face imediat, fără intermediere, prin mișcarea directă a sumelor bănești. Documentele folosite pentru înregistrarea operațiilor de casă sunt:

- Chitanța servește ca document justificativ, pentru încasarea unei sume în numerar în casieria societății. Ca o variantă a chitanței este chitanța pentru operații în valută.
- Predarea sumelor de către casierul societății către casierii plători se consemnează în procesul - verbal de plăți.
- Împuternicirea este documentul justificativ prin care se autorizează o persoană membră a familiei sau încadrată în muncă la aceeași unitate pentru a încasa drepturi bănești de la casieria întreprinderii când titularul nu se poate prezenta pentru aceasta.
- Borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare este utilizat ca document justificativ, împreună cu anexele, pentru sumele achitate cu cecuri de decontare din carnete cu și fără limită de sumă.

Registrul de casă, în lei sau în valută, servește ca document centralizator de înregistrare operativă a încasărilor și plăților în numerar efectuate de casieria entității pe baza actelor justificative. Pe baza lui se stabilește soldul de casă la finele fiecărei zile.

- Factura document pe baza căruia se întocmesc instrumentele de plată a produselor și mărfurilor livrate, lucrărilor executate sau a serviciilor prestate.

➤ **Operațiile de încasări/plăți fără numerar** constau în lichidarea drepturilor bănești prin utilizarea unor instrumente și mijloace de plată fără mișcare efectivă a sumelor bănești. Din categoria acestor instrumente de plată adoptate de sistemul de plăți din România fac parte: cecul, cambia, biletul la ordin și ordinul de plată.

Cecul este un instrument de plată utilizat de titularii de conturi bancare cu disponibil corespunzător în aceste conturi. Circuitul său se derulează între trei persoane, trăgător - tras - beneficiar. Instrumentul este creat de trăgător care, în bază disponibilului constituit în prealabil la o societate bancară, dă ordin acesteia, în calitatea sa de tras, să plătească la prezentare, o sumă determinată unei terțe persoane sau însuși trăgătorului, aflat în poziție de beneficiar.

Cambia este simultan un instrument de plată și un titlu de credit prin care trăgătorul, creator

de titlu, plătește o datorie față de o anumită persoană (beneficiar) prin intermediul altei persoane (tras) care era datoare trăgătorului. Plata se face la ordinul trăgătorului sau al beneficiarului, după caz.

Biletul la ordin este un instrument de plată prin care emitentul își ia angajamentul de a plăti, la o anumită dată, o sumă determinată beneficiarului sau celui care este posesorul legitim al instrumentului. Ca titlu de credit este creat de emitent în calitate de debitor care se obligă să plătească o sumă de bani la un anumit termen sau la prezentarea unui beneficiar aflat în calitate de creditor.

Warantul este o variantă a biletului la ordin, cu titlu de proprietate asupra mărfurilor. La vânzarea mărfurilor, cumpărătorul achită contravaloarea lor și dobândește warantul. Posesia legală a warantului echivalează cu titlul de proprietate asupra mărfurilor respective.

Ordinul de plată este o dispoziție necondiționată, dată de către emitentul acesteia unei societăți bancare receptoare de a pune la dispoziția unui beneficiar o anumită sumă de bani la o anumită dată. Pentru a face plata trebuie să existe lichidități suficiente în contul de la bancă.

Cecul simplu înlocuiește “cecul de numerar”, fiind utilizat pentru ridicarea de numerar din conturile de la bănci.

8.4.3.Evaluare privind elementele de trezorerie

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire.

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României,

din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente).

La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

8.4.4. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt

Investițiile pe termen scurt sunt titluri achiziționate de entitate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt.

Evidența investițiilor pe termen scurt se realizează prin conturile din **grupa 50 “Investiții pe termen scurt”**.

În planul de conturi investițiile pe termen scurt sunt structurate în :

- Contul 501” Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
- Contul 505 “ Obligațiuni emise și răscumpărate”
- Contul 506 “Obligațiuni”
- Contul 507 "Certificate verzi primite"
- Contul 508 "Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
- Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"

Toate conturile, cu excepția lui 509 “Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt” au funcție contabilă de activ. Se debitează cu titlurile de valoare - acțiuni, obligațiuni și alte opțiuni - cumpărate sau răscumpărate din propriile emisiuni, se creditează cu valoarea contabilă a titlurilor vândute sau anulate, după caz. Au sold final debitor care reprezintă valorile mobiliare de plasament aflate în portofoliul întreprinderii.

Exemplu:

- 1) titluri achiziționate, a căror valoare este imediat achitată:

Grupa	50 “Investiții financiare ”	=	512	“Conturi curente la
	pe termen scurt			bănci “

2) efectuarea de vărsăminte pentru titlurile achiziționate:

$$\begin{array}{ccc} 509 & = & 512 \text{ sau } 531 \\ \text{"Vărsăminte de efectuat} & & \text{"Conturi} \\ \text{pentru} & & \text{curente la bănci "Casa"} \\ \text{financiare pe termen scurt"} & & \end{array}$$

3) deprecierea valorii titlurilor:

$$\begin{array}{ccc} 6864 & = & 59 \times \\ \text{"Cheltuieli financiare privind} & & \text{"Ajustări pentru pierderea} \\ \text{ajustările pentru pierderea} & & \text{de valoare} \\ \text{de valoare a activelor circulante"} & & \text{a conturilor de trezorerie"} \end{array}$$

3) ieșirea prin cedare a titlurilor

$$\begin{array}{ccc} 461 & = & 50 \text{ (valoarea contabilă de intrare)} \\ \text{"Debitori diverși"} & & \text{"Investiții financiare"} \end{array}$$

8.4.5. Contabilitatea conturilor la bănci

Entitățile, pentru o bună circulație a banilor, sunt interesate să păstreze la diferite bănci disponibilitățile lor bănești și să efectueze operațiile de încasări și plăți în sistemul decontărilor fără numerar.

Decontările fără numerar sunt acele operații bancare prin care, plățile, respectiv încasările, se fac prin trecerea (virarea) unei sume de bani datorată de debitor (cumpărător sau alt plătitor) din contul său de la bancă în contul de la banca al cărui titular este creditorul (furnizorul sau beneficiarul de drepturi).

Plățile din contul debitorului se fac cu consimțământul acestuia, cu excepția celor ce reprezintă obligații stabilite prin titluri executorii și în limita disponibilităților bănești din cont și a creditelor contractate. Entitățile își pot deschide mai multe conturi de disponibil la bănci (conturi, subconturi) pe activitate, destinație, unități, etc, astfel încât să poată beneficia de servicii operaționale, de securitatea și valorificarea mijloacelor bănești. La efectuarea operațiilor de încasări și plăți fără numerar, prin bancă, se pot utiliza diferite forme (sisteme) de decontare și instrumente adecvate care să faciliteze cu siguranță aceste operații.

Disponibilitățile în lei ale entităților sunt păstrate la bancă în conturi deschise pe numele lor. Din ele se fac plăți, în lei, către alte persoane juridice care au, la rândul lor, deschise conturi la bănci, ori se ridică numerar pentru nevoile entității spre a se face plăți prin casieria lui.

Toate operațiile efectuate prin conturile de la bănci sunt consemnate de bancă în "Extrasul de cont" al acesteia, unde se înscriu încasările, plățile și soldul final. Aceasta împreună cu anexele

sale stau la baza înregistrărilor din contabilitatea entității.

De menționat că semnificațiile debitului și respectiv creditului din contabilitatea entității sunt de sens contrar față de debitul și creditul din extrasul de cont al băncii. Înscrierea unei sume în debitul contului de disponibilități din contabilitatea entității semnifică o creștere a mijloacelor bănești ale acestuia, pe când în extrasul de cont al băncii apare în creditul extrasului de cont, semnificând creșterea obligațiilor bănești față de entitate.

Prin intermediul conturilor de la bănci sunt delimitate și înregistrate și valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bancă, disponibilitățile în valută din conturile de la bancă, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor bancare.

În planul de conturi grupa 51 “Conturi la bănci” cuprinde următoarele conturi:

- Contul 511” Valori de încasat”
- Contul 512 “ Conturi curente la bănci”
- Contul 518 “ Dobânzi”
- Contul 519 " Credite bancare pe termen scurt "
- Contul 508 "Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
- Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"

Exemplu:

- a) depunerea la bancă, pe bază de borderou, a valorilor de încasat (cecul, cambia și biletul la ordin):

511 ” Valori de încasat”	=	411 “Clienți”
		413 “Efecte de primit”
		461 “Debitori diverși”

- b) încasarea titlurilor de valoare:

512 “ Conturi curente la bănci” = 511 ” Valori de încasat”

Grupa 53 “Casa ” cuprinde următoarele conturi:

- Contul 531” Casa”
- Contul 532 “ Alte valori”

Toate încasările în numerar se înregistrează în debitul acestor conturi, iar plățile se oglindesc în creditul conturilor în corespondență cu debitul conturilor care evidențiază destinația plăților.

Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie

Una din modalitățile de plată cel mai des utilizate în țările cu economie de piață și în schimburile economice internaționale o reprezintă acreditivul. Acreditivul este definit de literatura de specialitate ca o sumă de bani rezervată în mod special de unitatea cumpărătoare din contul său, la unitatea bancară ce deservește unitatea patrimonială furnizoare, pentru ca acesteia să i se achite contravaloarea bunurilor expediate, serviciilor prestate sau lucrărilor executate în bază prezentării documentelor specifice, băncii sale. Acesta este utilizat des în decontările internaționale ca o măsură de siguranță pentru încasarea livrărilor la export. Pentru încasarea sumelor prevăzute în acreditiv furnizorii trebuie să prezinte băncii de care aparține, documente din care să rezulte îndeplinirea condițiilor din acreditiv pentru livrarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Dacă disponibilitățile sunt imobilizate sub formă de acreditive se înregistrează în debitul contului 541 "Acreditive". Pe măsura efectuării plăților către terți sau încetării valabilității acreditivului, contul se creditează. Soldul debitor reprezintă acreditivele existente deschise la bănci. Acesta se dezvoltă pe două conturi analitice: 5411 "Acreditive în lei" și 5414 "Acreditive în valută".

Exemplu:

1) Deschidere acreditiv

581 "Viramente interne" = 512 "Conturi curente la bănci"

5411 "Acreditive în lei" = 581 "Viramente interne"

2) Achitarea datoriilor față de furnizori din acreditivul deschis

401 "Furnizori" = 5411 "Acreditive în lei"

3) Inchiderea acreditivului neutilizat

581 "Viramente interne" = 5411 "Acreditive în lei"

512 "Conturi curente la bănci" = 581 "Viramente interne"

4) Acordare avans

542 "Avansuri de trezorerie" = 531 "Casa"

5) Achiziționări/Cheltuieli efectuate din avansuri de trezorerie

$$\% = 542 \text{ "Avansuri de trezorerie"}$$

30 "Stocuri"

625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"

6) Restituire avans neutilizat

$$542 \text{ "Avansuri de trezorerie"} = 531 \text{ "Casa"}$$



8.5. Rezumat

Prin trezorerie se înțelege ansamblul operațiunilor financiare desfășurate de un entitate pentru atragerea disponibilităților bănești necesare și utilizarea lor în vederea realizării obiectului său de activitate. Legat de activitatea entităților apare termenul de lichiditate care reprezintă capacitatea entității de a transforma imediat sau într-un anumit interval de timp și fără pierderi, mijloacele materiale sau creanțele de care dispune în bani de cont sau în numerar. Lichiditatea dă expresie calității activității desfășurate și determină solvabilitatea entității, adică aptitudinea acesteia de a-și onora în orice moment obligațiile ce decurg din relațiile cu creditorii săi.

Din punct de vedere structural trezoreria cuprinde: disponibilitățile bănești aflate în casieria unității în lei, sau în devize; disponibilitățile în conturile la bănci, cecurile și efectele comerciale descoperirile de cont sau concursurile bancar ; valorile de încasat ; investițiile financiare pe termen scurt sau titlurile de plasament

Din categoria disponibilităților bănești fac parte acreditivele și avansurile de trezorerie.

Elementele denumite alte valori de trezorerie se individualizează sub forma timbrelor fiscale și poștale, tichetelor și biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă și alte valori.



8.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Încasarea titlurilor de valoare se înregistrează în contabilitate:

a. 512 "Conturi curente la bănci" = 511 "Valori de încasat"

b. 511 "Valori de încasat" = 512 "Conturi curente la bănci"

c. 411“Clienți” = 512 “Conturi curente la bănci” .

2) Acreditivul este definit de literatura de specialitate ca o ...rezervată în mod special de unitatea cumpărătoare din contul său, la unitatea bancară ce deservește unitatea patrimonială furnizoare, pentru ca acestea să i se achite contravaloarea bunurilor expediate, serviciilor prestate sau lucrărilor executate în bază prezentării documentelor specifice, băncii sale.

Din definiție lipsește expresia:

- a. “sumă de bani”;
- b. “valoare”;
- c. “diferență”.

3) Cambia este simultan :

- a. un instrument de încasare și un titlu de credit;
- b. un instrument de plată și un titlu de credit;
- c. un instrument de plată și un titlu de debit.



8.7. Bibliografie recomandată

- a. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- b. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- c. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Capitolul 9.

Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatului financiar



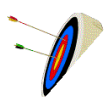
Cuprinsul unității de învățare 9

- 9.1. Introducere
- 9.2. Obiectivele unității de învățare 9
- 9.3. Durata medie de autoinstruire
- 9.4. Conținut
 - 9.4.1. Structuri privind cheltuielile și veniturile
 - 9.4.2. Organizarea documentației interne privind cheltuielile
 - 9.4.3. Contabilitatea operațiunilor privind cheltuielile
 - 9.4.4. Contabilitatea operațiunilor privind veniturile
 - 9.4.5. Contabilitatea operațiunilor privind determinarea rezultatului exercițiului
- 9.5. Test de autoevaluare a cunoștințelor
- 9.6. Bibliografie recomandată



9.1. Introducere

Realizarea obiectului de activitate al oricărei întreprindere, în esență generator de venituri, reclamă eforturi materiale, de muncă și bănești concretizate, de regulă, în cheltuieli.



9.2. Obiectivele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să definească conceptele de venituri și cheltuieli;
- să cunoască gruparea veniturilor și a cheltuielilor după natura economică a acestora;
- Să efectueze corect înregistrarea tranzacțiilor și operațiunilor privind cheltuielile, veniturile entității și a rezultatului financiar



9.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a primei unități de învățare este de aproximativ 3 ore.



9.4. Conținut

9.4.1. Structuri privind cheltuielile și veniturile

Conform Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare precizează că cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când apare o reducere de beneficii economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, în cursul desfășurării activității normale. Reducerea de beneficii viitoare se materializează prin diminuări ale capitalurilor proprii, altele decât prin distribuțiile către participanții la capital.

În categoria cheltuielilor se includ și pierderile rezultate din dezastre sau din cedarea activelor imobilizate, precum și pierderile nerealizate, cum ar fi cele din modificarea valorii juste a unor active sau din modificarea cursului de schimb valutar. Pierderile se evidențiază distinct în contul de profit și pierdere.

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

1. cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori);
- comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de persoana juridică);
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.).

2. cheltuieli financiare, care 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; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;

3. cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

4. cheltuieli cu impozitul pe profit reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii.

9.4.2.Organizarea documentației interne privind cheltuielile

Documentele primare necesare pentru înregistrarea cheltuielilor sunt corespunzătoare naturii cheltuielilor. În ele se consemnează consumul de factori de producție (materiale, salarii, consumul de imobilizări, etc.) sau modalitatea de plată a obligației față de terți.

Dintre documentele în care se consemnează cheltuielile entității, cele mai importante sunt:

- *documentele privind cheltuielile cu activele imobilizate:*
 - situația de calcul și repartizare a amortizării;
 - proces - verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, de clasare a unor bunuri materiale
 - proces - verbal de recepție;
 - facturi și situații de lucrări
- *documentele privind cheltuielile cu materiile prime, materiale și mărfuri:*
 - bonuri de consum;
 - centralizatorul vânzărilor zilnice (mărfuri)
 - foaie de parcurs;
- documentele privind cheltuielile cu mijloacele bănești și din decontări:
 - chitanța (pentru operații în valută);

- proces - verbal de plăți;
- dispoziția de plata - încasare către casierie;
- deconturi de cheltuieli;
- documentele privind cheltuielile cu salariile și alte drepturi de personal:
 - stat de salarii;
 - situația de calcul, decontare și repartizare a contribuției la asigurările sociale și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj;
 - decont de cheltuieli (pentru deplasări externe);
 - decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale).

9.4.3.Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile

Contabilitatea cheltuielilor angajate de unitatea economică se evidențiază cu ajutorul clasei 6 de conturi denumită „Conturi de cheltuieli”

Din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” fac parte următoarele grupe de conturi:

- 60 „Cheltuieli privind stocurile”,
- 61 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”,
- 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”,
- 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”,
- 64 „Cheltuieli cu personalul”,
- 65 „Alte cheltuieli de exploatare”,
- 66 „Cheltuieli financiare”,
- 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”
- 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”.

Conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” sunt conturi cu funcție de activ.

La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).

Contabilitatea cheltuielilor din activitatea de exploatare

Desfășurarea oricărei activități tehnico - economice de producție, prestații comerciale, la nivelul regiilor autonome, societăților și al oricăror astfel de entități implică consumurile anumitor resurse primare (materii prime, materiale consumabile, mărfuri) și auxiliare, resurse salariale, imobiliare și bănești, pe temeiul cărora se dezvoltă producția și se asigură circulația valorilor materiale în economic.

Exploatarea, în accepțiunea sa cea mai generică, definește obiectul de activitate al fiecărei entități, iar realizarea activității de exploatare înseamnă importante eforturi și angajamente materiale și bănești. În sfera producției materiale, serviciilor și prestațiilor, exploatarea se regăsește în procesul de transformare a valorilor materiale sub acțiunea forței de muncă și a potențialului tehnic, produsele finite sau serviciile care prin vânzare aduc din nou ciclul economic la forma de bani.

Pentru înregistrarea cheltuielilor din activitatea de exploatare, în contabilitatea financiară, din planul de conturi general se utilizează grupele 60, 61, 62, 63, 64, 65 din clasa a 6-a de conturi.

- Din grupa 60 „Cheltuieli privind stocurile” fac parte conturile:
 - 601 „Cheltuieli cu materiile prime”
 - 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”
 - 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
 - 604. Cheltuieli privind materialele nestocate
 - 605. Cheltuieli privind energia și apa
 - 606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
 - 607. Cheltuieli privind mărfurile
 - 608. Cheltuieli privind ambalajele
 - 609. Reduceri comerciale primite
- Din grupa 61 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” fac parte conturile:
 - 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
 - 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
 - 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
 - 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
 - 615. Cheltuieli cu pregătirea personalului
- Din grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți” fac parte conturile:
 - 621. Cheltuieli cu colaboratorii
 - 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
 - 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
 - 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
 - 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
 - 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
 - 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
 - 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- Grupa 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” cuprinde contul sintetic de gradul 1- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- Din grupa 64 „Cheltuieli cu personalul” fac parte conturile:

- Din grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare” fac parte conturile:

3. Materialele de natura obiectelor de natura obiectelor de inventar

Cheltuielile cu materialele de natura obiectelor de inventar se înregistrează astfel:

Cheltuieli privind materialele de **603 = 303** Materiale de natura obiectelor de natura obiectelor de inventar de inventar

4. Materiale nestocate - sunt acele bunuri cumpărate, de regulă, cu numerar și în cantități mici (rechizite, imprimate, materiale de curățenie etc.), care nu se stochează (gestionează), dându-se direct în consum și care se înregistrează, pe măsura aprovizionării, în cheltuielile de exploatare cu ajutorul contului 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”, astfel:

% = 5311
604 Cheltuieli privind materialele Casa în lei
nestocate
4426
T.V.A. deductibilă

5. Energia electrică, termică și apa

% = 401 “Furnizori”
6051 Cheltuieli privind energia
4426
T.V.A. deductibilă

% = 401 “Furnizori”
6052 Cheltuieli privind apa
4426
T.V.A. deductibilă

6. Animalele și păsările cumpărate - la ieșirea din gestiunea întreprinderii prin vânzare, moarte, lipsă la inventar etc., se înregistrează cheltuielile cu diminuarea patrimoniului, la valoarea de înregistrare a acestora, în contul 606 „Cheltuieli privind animalele și păsările”, astfel:

606 Cheltuieli cu animalele și păsările = 361 Animale și păsări

Animalele și păsările din producția proprie la ieșirea din patrimoniu nu se trec pe cheltuieli. Se procedează la scoaterea din evidență, prin formula contabilă inversă celei prin care s-a înregistrat producția obținută, astfel:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 361 Animale și păsări

Diferențele de preț aferente animalelor și păsărilor se înregistrează astfel:

Cheltuieli privind animalele și 606 = 368 Diferențe de preț la animale și păsările păsări

7. Mărfurile

Înregistrarea descărcării gestiunii cu mărfurile vândute, se face astfel:

$$\% = 371 \text{ Mărfuri}$$

607 Cheltuieli privind mărfurile

378 Diferențe de preț la mărfuri

4428 T.V.A. neexigibilă

Valoarea mărfurilor aflate la terți pentru care au fost emise documente de vânzare se înregistrează astfel:

607 Cheltuieli privind mărfurile = 357 Mărfuri aflate la terți

8. Ambalajele

Scăderea din gestiune se face la valoarea de înregistrare, astfel:

Cheltuieli privind ambalajele 608 = 381 Ambalaje

Diferențele de preț aferente ambalajelor se înregistrează astfel:

Cheltuieli privind ambalajele 608 = 388 Diferențe de preț la ambalaje

Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți

1. Cheltuielile de întreținere și reparații - efectuate de terți și care se reflectă cu ajutorul contului 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, astfel:

$$\% = 401 \text{ “Furnizori”}$$

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile

4426 T.V.A. deductibilă

2. Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

$$\% = 401 \text{ “Furnizori”}$$

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

4426

T.V.A. deductibilă

3. Cheltuielile cu primele de asigurare

Cheltuieli cu primele de asigurare 613 = 401 "Furnizori"

4. Cheltuielile cu studiile și cercetările

% = 401 "Furnizori"

614 Cheltuieli cu
studiile și cercetările

4426 T.V.A. deductibilă

Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate

• T.V.A. colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau date cu caracter gratuit care depășesc limitele prevăzute de lege și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură:

Cheltuieli cu alte impozite, taxe și 635 = 4427 T.V.A. colectată
vărsăminte asimilate

• impozitul pe clădiri, terenuri, mijloace de transport etc.:

Cheltuieli cu alte impozite, taxe și 635 = 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
vărsăminte asimilate

• contribuțiile la fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea punctelor de control pentru trecerea frontierei, precum și alte fonduri speciale și vărsăminte prevăzute de acte normative, datorate organismelor publice care le gestionează;

Cheltuieli cu alte impozite, taxe și 635 = 447 Fonduri speciale-taxa și vărsăminte asimilate
vărsăminte asimilate

Cheltuieli cu personalul

1. Cheltuielile cu salariile personalului - sunt formate din salarii și alte drepturi cuvenite personalului pentru munca prestată și se înregistrează în contul **641 „Cheltuieli cu salariile personalului”**, astfel:

641 Cheltuieli cu salariile personalului = 421 Personal - salarii datorate

2. Cheltuielile privind asigurările și protecția socială - fac obiectul contului 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, care se detaliază în patru conturi de gradul II, după natura cheltuielilor, astfel:

contul 6451 „Contribuția unității la asigurările sociale” – reflectă contribuția la asigurările sociale, care se înregistrează astfel:

6451 Contribuția entității la asigurările sociale	6451 = 4311	Contribuția unității la asigurările sociale
---	-------------	---

contul 6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”, în care se înregistrează contribuția întreprinderii la fondul de șomaj, astfel:

6452 Contribuția unității pentru fondul de șomaj	= 4371 Contribuția unității la ajutorul de șomaj
--	--

Contul 6453 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”, în care se înregistrează contribuția întreprinderii la fondul de asigurări sociale de sănătate, astfel:

6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	= 4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
---	---

contul 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, în care se înregistrează sumele datorate personalului pentru protecția socială, altele decât cele suportate din asigurările sociale, astfel:

6458 Alte cheltuieli privind asigurările	= 423 Personal - ajutoare și protecția socială materiale datorate
--	---

Alte cheltuieli de exploatare

Contabilitatea acestor cheltuieli fac obiectul conturilor din grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare”, în care se înregistrează:

Clienții se scot din evidență prin următoarea înregistrare:

Pierderi din creanțe și debitori diverși	654 = %	
	4111	“Clienți”
	461	“Debitori diverși”

2. Alte cheltuieli de exploatare - sunt acele cheltuieli ce nu pot fi individualizate și înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, prezentate anterior.

Valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau achitate terților și bugetului de stat și local, care se înregistrează astfel:

Despăgubiri, amenzi și penalități	6581 = %	
	401	“Furnizori”
	404	“Furnizori de imobilizări

- 462 "Creditori diverși"
- 4481 Alte datorii față de bugetul
statului
- 5121 "Conturi la bănci în lei"

contul 6582 „Donații și subvenții acordate” - reflectă valoarea donațiilor și subvențiilor acordate, care se înregistrează astfel:

- Donații și subvenții acordate 6582 = %
- 301 "Materii prime"
 - 302 Materiale consumabile
 - 303 Materiale de natura obiectelor
de inventar
 - 345 Produse finite
 - 371 Mărfuri
 - 381 Ambalaje
 - 5121 Conturi la bănci în lei
 - 5311 "Casa în lei"

contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” - reflectă valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale și corporale, cedate sau scoase din activ, care se înregistrează astfel:

- 6583 Cheltuieli privind activele cedate
și alte operații de capital = %
- 203 Cheltuieli de dezvoltare
 - 205 Concesiuni, brevete, licențe,
mărci comerciale și alte
drepturi și valori
 - 207 Fond comercial
 - 208 Alte imobilizări necorporale
 - 211 Terenuri și amenajări de terenuri
 - 212 Construcții
 - 213 Instalații tehnice, mijloace de transport,
animale și plantații

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

2. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Evidențiază cheltuielile de natură financiară generate de activitatea unității cu piața financiară (piața monetară și piața de capital) și alte activități cu caracter financiar.

Grupa de conturi alocate pentru definirea acestor cheltuieli este grupa **66 „Cheltuieli financiare”**

Din grupa 66 „Cheltuieli financiare” fac parte:

Contul 663 „Pierderi din creanțe legate de participații”

Contul 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”

Contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”

Contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile”

Contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”

Contul 668 „Alte cheltuieli financiare”

Exemplificări:

Pierderile din creanțe legate de participații 663

663	Pierderi din creanțe legate de =	%
	participați	2671 Sume datorate de filiale
		2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale

Cheltuielile privind investițiile financiare cedate

Pierderile (diferența nefavorabilă) provenite din cedarea (vânzarea) imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare pe termen scurt la un preț mai mic decât cel de cumpărare (valoarea contabilă)

664	Cheltuieli privind investițiile financiare cedate =	%
		261 Acțiuni deținute la entități afiliate
		262 Acțiuni deținute la entități asociate

Cheltuielile din diferențe de curs valutar

Diferențele nefavorabile de curs valutar la lichidarea creanțelor în valută sau din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = %

267	Creanțe imobilizate		
409	Furnizori-debitori		
4111	Clienți		
451	Decontări în cadrul grupului		
456	Decontări cu acționarii		
	/asociații	privind	capitalul
461	“Debitori diverși”		

- diferențele nefavorabile de curs valutar la achitarea obligațiilor în valută:

% = 5124 Conturi la bănci în valută
401 “Furnizori”

665 Cheltuieli din diferențe
de curs valutar

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută la sfârșitul exercițiului financiar, când cursul a scăzut:

Cheltuieli din diferențe de curs valutar 665 = %

5124 Conturi la bănci în valută
5314 Casa în valută
5412 Acreditive în valută

- cheltuielile privind dobânzile

666 Cheltuielile privind dobânzile = %

168 Dobânzi aferente împrumuturilor și
datoriilor asimilate
451 Decontări între entități afiliate
455 Asociați - conturi curente
518 Dobânzi

cheltuielile privind sconturile acordate

667 Cheltuieli privind sconturile acordate = %

4111 “Clienți”
461 “Debitori diverși”

- Alte cheltuieli financiare

Diverse alte sume datorate în principal furnizorilor, astfel:

Alte cheltuieli financiare	668	=	%
	401		“Furnizori”
	404		“Furnizori de imobilizări”

Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

GRUPA 68 „CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE , PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALUARE”

Din grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare” fac parte:

Contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”

Contul 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierderi de valoare”

Exemplu:

- *amortizarea lunară a imobilizărilor necorporale și corporale:*

6811 Cheltuieli de exploatare privind = %
amortizarea imobilizărilor

280 Amortizări privind imobilizările
necorporale

281 Amortizări privind imobilizările
corporale

- *constituirea provizioanelor pentru litigii:*

6812 Cheltuieli de exploatare = 151 Provizioane pentru litigii
privind provizioanele

- *constituirea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs*

6813 Cheltuieli de exploatare privind = %

ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

290 Ajustari pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

291 Ajustari pentru deprecierea
imobilizărilor corporale

293 Ajustari pentru deprecierea imobilizărilor în curs

- *constituirea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, a producției în curs de execuție și a altor active circulante (creanțe care nu se mai pot încasa):*

- 6814 Cheltuieli de exploatare privind = %

ajustările pentru deprecierea
activelor circulante

391 Ajustari pentru deprecierea
materiilor prime

398 Ajustari pentru deprecierea
ambalajelor

491 Ajustari pentru deprecierea
creanțelor -clienți

496 Ajustari pentru deprecierea
creanțelor - debitori diverși

Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare

- *constituirea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor financiare:*

6863 Cheltuieli financiare privind = 296 Ajustari pentru pierderea de ajustari pentru
ajustările pt pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
valoare a imobilizărilor financiare

- *amortizarea primelor de rambursare, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni:*

6838 Cheltuieli financiare privind = 169 Prime privind rambursarea
amortizarea primelor de obligațiunilor
rambursare a obligațiunilor

Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Evidențiază cheltuielile cu impozitul pe profit și a impozitului pe venituri la microîntreprinderi, se evidențiază cu ajutorul conturilor din Grupa 69 „CHELTUIELI CU

IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE”.

Din grupa 69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite" fac parte:

- Contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit. În debitul contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" se înregistrează: - valoarea impozitului pe profit (441).
- Contul 698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe venit plătit de microîntreprinderi și a altor impozite, conform reglementărilor emise în acest scop. În debitul contului 698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus" se înregistrează: - valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor (441)

Cheltuielile cu impozitul pe profit - se înregistrează prin formula contabilă:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 441 Impozitul pe profit

9.4.4. Contabilitatea operațiunilor privind veniturile

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când apare un flux brut de beneficii economice primite de o întreprindere, în cursul desfășurării activității normale, flux care se materializează prin creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât prin contribuțiile participanților la capital, iar veniturile au fost generate de creșteri de active sau diminuări de datorii, în cursul perioadei de referință. Veniturile financiare de natura dobânzilor sau dividendelor sunt recunoscute când este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției să intre în societate, iar suma veniturilor să fie determinată în mod rezonabil.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate.

Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului sau de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producția în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în

calcul provizioanele pentru depreciere constituite.

Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor. Veniturile aferente costurilor stocurilor de produse se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor):

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare;

b) venituri financiare, care cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții financiare pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi obținute;
- alte venituri financiare.

Sumele colectate de persoana juridică în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, nu reprezintă venit din activitatea curentă. În aceasta situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul / utilizatorul, activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Venituri din vânzări de bunuri.

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 vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;

- persoana juridică nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici numai definim controlul asupra lor.

- veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

Venituri din prestarea de servicii

Veniturile din prestarea de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Venituri din dobânzi, redevențe și dividende.

Veniturile din dobânzi, redevențe și dividende se recunosc astfel:

- dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;

- redevențele se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;

- dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa;

Veniturile din reluarea provizioanelor se evidențiază distinct în funcție de natura acestora.

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 7 „*Conturi de venituri*”- grupele 70 la 78 din Planul general de conturi, structurate pe activitățile entităților.

CLASA 7 „CONTURI DE VENITURI”

Din clasa 7 „Conturi de venituri” fac parte următoarele grupe:

70 „Cifra de afaceri”;

71 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”;

72 „Venituri din producția de imobilizări”;

74 „Venituri din subvenții de exploatare”;

75 „Alte venituri din exploatare”;

76 „Venituri financiare”;

78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierderi de valoare”.

Conturile din clasa 7 „Conturi de venituri” sunt conturi cu funcție de pasiv cu excepția contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” care este bifuncțional.

Conturile din clasa 7 „Conturi de venituri” pot fi debitate, în cursul perioadei, cu veniturile realizate din operații de participare transferate coparticipanților.

La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).

Contabilitatea veniturilor din activitatea de exploatare

Ponderea cea mai însemnată în totalul veniturilor entității, le dețin veniturile aferente:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- venituri aferente costurilor stocurilor de produse, reprezentând variația în sus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiate ale produselor și producției în curs, neluând în calcul provizioanele pentru deprecieri constituite. Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că, fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor. Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale.

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări de care beneficiază unitatea).

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

- venituri realizate în avans, reprezentând încasări sau creanțe aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestații neefectuate, nu se consideră venituri ale exercițiului, acestea înregistrându-se în contabilitate într-un cont distinct care se reflectă în bilanț.

Aceste venituri se urmăresc în contabilitate cu ajutorul unor conturi distincte pe elemente primare de venituri cuprinse în grupa 70 „Cifra de afaceri netă”.

GRUPA 70 „CIFRA DE AFACERI NETĂ”

Din grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii, mărfuri” fac parte:

Contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”.

Contul 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”

Contul 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”

Contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”

Contul 705 „Venituri din studii și cercetări”

Contul 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”

Contul 708 „Venituri din activități diverse”

Contul 709 „Reduceri comerciale acordate”

GRUPA 71 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Din grupa 71 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” face parte:

Contul 711 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție, al producției stocate, precum și variația acesteia.

În creditul contului 711 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei (lunar) costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (341, 345, 346, 348);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie și diferențele de preț aferente (361, 368).

În debitul contului 711 „ Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” se înregistrează:

- reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (331, 332);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsa la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368)

Contul 712 „ Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”

GRUPA 72 „VENITURI DIN PRODUCTIA DE IMOBILIZARI”

Din grupa 72 „Venituri din producția de imobilizări” fac parte:

Contul 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”

Contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”

Contul 722 „Venituri din producția de investiții imobiliare”

GRUPA 74 „VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE”

Din grupa 74 „Venituri din subvenții de exploatare” face parte:

Contul 741 „Venituri din subvenții de exploatare”

GRUPA 75 „ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE”

Din grupa 75 „Alte venituri din exploatare” fac parte:

Contul 754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși”

Contul 758 „Alte venituri din exploatare”

Ccontabilitatea veniturilor financiare

GRUPA 76 „VENITURI FINANCIARE”

Din grupa 76 „Venituri financiare” fac parte:

Contul 761 „Venituri din imobilizări financiare”

Contul 762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt”

Contul 764 „Venituri din investiții financiare cedate”

Contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”

Contul 766 „Venituri din dobânzi”

Contul 767 „Venituri din sconturi obținute”

Contul 768 „Alte venituri financiare”

Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierderi de valoare

Se analizează cu ajutorul conturilor din grupa 78 „Venituri din provizioane și pentru depreciere sau pierderi de valoare”

Din grupa 78 fac parte următoarele conturi:

Contul 781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”

Contul 786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderi de valoare”

Contabilitatea încorporării veniturilor

Pentru determinarea lunară a profitului sau pierderii, conturile de venituri, la fel ca și conturile de cheltuieli, se închid provizoriu prin rezultatul exercițiului.

Principiul necompensării impune ca veniturile perioadei să nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin înregistrări contabile de debitare a conturilor de venituri și creditare a conturilor de cheltuieli. În consecință, decontarea veniturilor se face numai în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere”, la sfârșitul fiecărei luni. Distingem, în aceasta privință decontarea a două categorii de venituri:

- decontarea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse;

- decontarea celorlalte venituri.

Dacă soldul contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” este creditor, reprezentând venituri obținute din creșterea stocurilor de produse fabricate și comenzi în curs de execuție la sfârșitul perioadei față de începutul perioadei, se închide prin înregistrarea contabilă:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 121 „Profit sau pierdere”

În raporturile fiscale soldul creditor se va lua în considerare, în sensul că se adaugă la celelalte venituri din exploatare, iar soldul debitor al acestui cont diminuează celelalte venituri din exploatare.

În ceea ce privește decontarea celorlalte venituri ale perioadei curente, la sfârșitul fiecărei luni, soldul creditor al conturilor de venituri se închide prin înregistrarea contabilă:

% = 121 „Profit sau pierdere”

70 „Cifra de afaceri”

72 „Venituri din producția de imobilizări”

74 „Venituri din subvenții de exploatare”

75 „Alte venituri din exploatare”

76 „Venituri financiare”

78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”

După aceasta înregistrare contabilă, la finele perioadei, conturile de venituri rămân fără sold.

Exemplificări

1. Veniturile din vânzarea produselor finite - reprezintă veniturile din astfel de vânzări, la prețurile negociate, înscrise în facturi și fac obiectul contului 701 “Venituri din vânzarea produselor finite”.

Facturile de vânzare se înregistrează astfel:

4111 “Clienți” = %

701 “Venituri din vânzarea
produselor finite”

4427 T.V.A. colectată

2. Veniturile din vânzarea semifabricatelor

4111 “Clienți” = %

702 Venituri din vânzarea
semifabricatelor

4427 T.V.A. colectată

3. Veniturile din vânzarea produselor reziduale

4111“Clienți” = %

703 Venituri din vânzarea
produselor reziduale
4427 T.V.A. colectată

4. Veniturile din lucrări executate și servicii

4111Clienți” = %
704 Venituri din lucrări executate și
servicii prestate
4427 T.V.A. colectată

5. Veniturile din studii și cercetări

4111 Clienți” = %
705 Venituri din studii și cercetări
4427 T.V.A. colectată

6. Veniturile din redevențe, locații de gestiune și chirii

- venituri din concesiuni (redevențe), locații și închirieri, facturate terților:

4111“Clienți” = %
706 Venituri din redevențe,
locații de gestiune și chirii
4427 T.V.A. colectată

- sumele datorate de personal, reprezentând chirii:

4282 Alte creanțe în legătură cu = 706 Venituri din redevențe, locații de
personalul gestiune și chirii

- sumele încasate reprezentând valoarea redevențelor datorate pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, mărcilor și a altor drepturi similare:

% = 706 Venituri din redevențe, locații de
gestiune și chirii

5121 “Conturi la bănci în lei”

5311“Casa în lei”

- venituri de această natură înregistrate în avans, trecute la veniturile perioadei curente sau exercițiului în curs, conform scadențarului:

472 Venituri înregistrate în avans = 706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și
196

chirii

7. Veniturile din vânzarea mărfurilor

4111 "Clienți" = %

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

4427 T.V.A. colectată

"Casa în lei" 5311 = 4111 "Clienți"

8. Veniturile din activități diverse

4111 "Clienți" = %

708 Venituri din activități diverse

4427 T.V.A. colectată

Veniturile aferente costurilor stocurilor de produse

Aceste venituri apar numai la acele întreprinderi care obțin producție depozitabilă sau în curs de execuție. Obținerea producției și a celei în curs, se înregistrează astfel:

% = 711 Veniturile aferente costurilor stocurilor de produse

Producția în curs de execuție 33

Produse 34

Animale 36

Reluarea procesului de fabricație și de executare a produselor și lucrărilor în curs de execuție în perioadele (lunile) următoare se înregistrează astfel:

Veniturile aferente costurilor stocurilor de produse 711 = %

331 Produse în curs de execuție

332 Lucrări și servicii în curs de execuție

Subvențiile de exploatare ce urmează a fi primite sau cele încasate deja prin contul bancar, pentru acoperirea unor pierderi sau a diferențelor de preț, se înregistrează astfel:

Subvenții 445 = 7411 Venituri din subvenții de
exploatare aferente cifrei de afaceri

"Conturi la bănci în lei" 5121 = 7411 Venituri din subvenții de exploatare
cifrei de afaceri

Alte venituri din exploatare

Sunt acele venituri care nu se pot individualiza și înregistra în conturile de venituri de exploatare nominalizate anterior.

1. Veniturile din creanțe reactivate - sunt veniturile rezultate din creanțele clienți și debitori diverși care nu

s-au mai putut încasa și s-au trecut asupra cheltuielilor și ulterior, revenind într-o stare de solvabilitate se reactivează prin înregistrare în contul 754 „Venituri din creanțe reactivate și „Debitori diverși”, astfel:

% = 754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

4111“Clienți”

461“Debitori diverși”

2. Alte venituri din exploatare

- sumele datorate de personal privind debite provenite din imputații, remunerații necuvenite, avansuri nejustificate etc.:

4282Alte creanțe în legătură cu = 7588 Alte venituri din exploatare personalul

- sumele reprezentând amenzi, despăgubiri și penalități datorate de terți debitori:

461“Debitori diverși” = 7588 Alte venituri din exploatare

- valoarea bunurilor sau valorilor primite cu titlu gratuit:

% = 7582 Venituri din donații și subvenții primite

301“Materii prime”

302 Materiale consumabile

303 Materiale de natura obiectelor de inventar

361 Animale și păsări

371 Mărfuri

381 Ambalaje

5121 “Conturi la bănci în

5311 “Casa în lei”

- valoarea bunurilor rezultate din dezmembrarea unor imobilizări:

Inventar

% = 7588 Alte venituri din exploatare

301“Materii primei”

302 Materiale consumabile

303Materiale de natura obiectelor de inventar

- drepturile cuvenite personalului neridicate în termenul legal și prescrise:

Drepturi de personal neridicate 426 = 7588 Alte venituri din exploatare

• sumele datorate unității de către bugetul de stat, altele decât impozite și taxe, care se înregistrează astfel:

Alte creanțe privind bugetul statului 4482 = 7588 Alte venituri din exploatare

datorii prescrise sau anulate:

% = 7588 Alte venituri din exploatare

40 Furnizori și conturi asimilate

4281 Alte datorii în legătură cu personalul

43 Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate

441 Impozitul pe profit

4423 TVA de plată

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

447 Fonduri speciale-taxa și vărsăminte asimilate

455 Sume datorate asociațiilor

457 Dividende de plată

462 "Creditori diverși"

Operații privind contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare sunt strict legate de activitatea financiară

1. Veniturile din imobilizări financiare - reprezintă dobânzile, dividendele cuvenite unității, pentru titlurile de participare, interesele de participare și alte titluri imobilizate, deținute în capitalul social al altor entități, precum și titlurile imobilizate primite ca urmare a reinvestirii dividendelor.

% = 761 Venituri din imobilizări

451 "Decontări între entitățile afiliate" financiare

453 "Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun"

461 "Debitori diverși"

5121 "Conturi la bănci în lei"

2. Venituri din investiții financiare pe termen scurt

% = 762 Venituri din investiții
financiare pe termen scurt

451 Decontări între entitățile afiliate"

461 "Debitori diverși"

5121 "Conturi la bănci în lei"

3. Veniturile din investiții financiare cedate

Veniturile rezultate din valorificarea investițiilor financiare se înregistrează astfel:

% = 764 Venituri din investiții
financiare cedate

451 Decontări între entitățile afiliate

453 "Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun"

461 "Debitori diverși"

512 Conturi curente la bănci

Veniturile din diferențe de curs valutar

• Decontarea tuturor datoriilor în valută. Exemplificăm la plata furnizorilor externi:

401 "Furnizori" = %

5124 Conturi la bănci în valută
765 Venituri din diferențe de curs valutar

• Decontarea tuturor datoriilor în valută. Exemplificăm la încasarea clienților externi:

5124 Conturi la bănci în valută = %

4111 "Clienți"

765 Venituri din diferențe de curs valutar

• Evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar a disponibilităților în valută, precum și a altor valori de trezorerie:

% = 765 Venituri din diferențe de
curs valutar

5124 Conturi la bănci în valută

5314 Casa în valută

5412 Acreditive în valută

542 Avansuri de trezorerie

Evaluarea creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar:

4111 "Clienți" % = 765 "Venituri din diferențe de curs valutar"
413 "Efecte de primit"
418 "Clienți-facturi de întocmit"
456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul
461 "Debitori diverși"

• Evaluarea datoriilor în valută la închiderea exercițiului financiar

161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni % = 765 "Venituri din diferențe de curs valutar"
162 Credite bancare pe termen lung
166 Datorii ce privesc imobilizările financiare
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
403 "Efecte de plătit"
404 "Furnizori de imobilizări"
405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"
455 Sume datorate asociațiilor
462 "Creditori diverși"

4. Veniturile din dobânzi - reprezintă dobânzile acordate de bancă pentru disponibilul din conturi sau datorate de terți, pentru împrumuturile acordate și se înregistrează astfel:

"Debitori diverși" % = 766 Venituri din dobânzi
461

Conturi curente la bănci	512
Dobânzi de încasat	5187

5. Veniturile din sconturi obținute - se reflectă cu ajutorul contului 767, „Venituri din sconturi obținute”. Apar în relațiile de decontare dintre unități și reprezintă sumele cedate de un partener de contract furnizor), pentru plata datoriilor către celălalt partener (client), înainte de termenul stabilit (scadent).

Scontul primit reduce obligația față de furnizor și se înregistrează astfel:

401 “Furnizori”	=	%
	512	Conturi curente la bănci
	767	Venituri din sconturi obținute

6. Alte venituri financiare reprezintă acele venituri financiare generate de activitatea întreprinderii și care nu se pot înregistra în celelalte conturi din grupa 76 „Venituri financiare”.

Operații privind contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare

Anularea sau diminuarea provizioanelor și ajustărilor din activitatea de exploatare, generează în contabilitate următoarele înregistrări:

- în cazul provizioanelor pentru litigii:

151 Provizioane	=	7812 Venituri din provizioane
-----------------	---	-------------------------------

în cazul provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor:

%	=	7813 Venituri din ajustări
		pentru deprecierea imobilizărilor

290 Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor necorporale

291 Ajustări pentru
deprecierea imobilizărilor
corporale

293 Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor în curs

- în cazul ajustarilor pentru deprecierea stocurilor, producției în curs de execuție și a creanțelor – clienți și debitori diverși

	% = 7814	Venituri din ajustari
391Ajustari pentru deprecierea materiilor prime		pentru deprecierea activelor circulante
398 Ajustari pentru deprecierea ambalajelor		
491Ajustari pentru deprecierea creanțelor – clienți		
496Ajustari pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși		

Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

Anularea sau diminuarea ajustarilor din activitatea financiară, se înregistrează în contabilitate astfel:

- în cazul ajustarilor pentru deprecierea imobilizărilor financiare:

296 Ajustări pentru pierderea de valoare imobilizărilor financiare	= 7863	Venituri financiare pentru pierderea de a a imobilizărilor financiare
--	--------	---

9.4.5. Contabilitatea operațiunilor privind determinarea rezultatului exercițiului

Contabilitatea decontării cheltuielilor

În vederea determinării lunare a profitului sau pierderii, conturile de cheltuieli se închid prin contul de rezultate, în două etape, astfel:

IV. *în prima etapă* se închid conturile de cheltuieli, care concură la determinarea rezultatului financiar brut, prin creditarea tuturor conturilor de cheltuieli, ce prezintă sold la finele lunii, în corespondență cu contul de profit și pierdere:

Profit și pierdere	121 = %	
	60	Cheltuieli privind stocurile
	61	Cheltuieli cu lucrările și serviciile
	62	Cheltuieli cu alte servicii executate de terți
	...	
	68	Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare
		Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările
	203	

V. În a doua etapă se efectuează două operațiuni, astfel:

- c) prin aplicarea cotelor de impozitare, prevăzute de lege, asupra rezultatului financiar brut, influențat cu elementele nedeductibile și deductibile fiscal, se determină impozitul pe profit și se înregistrează ca o cheltuială prin formula contabilă:

Cheltuieli cu impozitul pe profit 691 = 441 Impozitul pe profit

- d) se închid cheltuielile cu impozitul pe profit prin formula contabilă:

Profit și pierdere 121 = 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

După efectuarea închiderii conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

Contabilitatea decontării veniturilor

Pentru determinarea rezultatului activității întreprinderii, conturile de venituri se închid prin contul de profit și pierdere, astfel:

	%	=	121	Profit și pierdere
70Cifra de afaceri	70			
711Venituri aferente costurilor stocurilor de produse				
...				
78Venituri din provizioane, amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare				

După această înregistrare conturile de venituri rămân fără sold.



9.5.Rezumat

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când apare o reducere de beneficii economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, în cursul desfășurării activității

normale.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel: a) **cheltuieli de exploatare** și b) **cheltuieli financiare**; c) **cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare**; d) **cheltuieli cu impozitul pe profit** reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii.

Contabilitatea cheltuielilor angajate de unitatea economică se evidențiază cu ajutorul clasei 6 de conturi denumită „Conturi de cheltuieli”

Conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” pot fi creditate în cursul perioadei, pentru operațiile în participare, cu sumele transmise pe baza de decont.

La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).

După efectuarea închiderii conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când apare un flux brut de beneficii economice primite de o entitate, în cursul desfășurării activității normale, flux care se materializează prin creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât prin contribuțiile participanților la capital, iar veniturile au fost generate de creșteri de active sau diminuări de datorii, în cursul perioadei de referință. Veniturile financiare de natura dobânzilor sau dividendelor sunt recunoscute când este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției să intre în societate, iar suma veniturilor să fie determinată în mod rezonabil.

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate.

Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică, ca parte integrantă a obiectului sau de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel: a) **venituri din exploatare**; b) **venituri financiare**.

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”- grupele 70 la 78 din Planul general de conturi, structurate pe activitățile entităților.

La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).

Pentru determinarea lunară a profitului sau pierderii, conturile de venituri, la fel ca și conturile de cheltuieli, se închid provizoriu prin rezultatul exercițiului.

Principiul necompensării impune ca veniturile perioadei să nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin înregistrări contabile de debitare a conturilor de venituri și creditare a conturilor de cheltuieli. În consecință, decontarea veniturilor se face numai în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere”, la sfârșitul fiecărei luni. Distingem, în aceasta privință decontarea a două categorii de venituri: decontarea veniturilor aferente costurilor de producție și decontarea celorlalte venituri.

După aceasta înregistrare contabilă, la finele perioadei, conturile de venituri rămân fără sold.



9.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

1) Veniturile constituieînregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Din definiția veniturilor lipsește sintagma:

- a. scăderi ale beneficiilor economice;
- b. creșteri ale datoriilor;
- c. creșteri ale beneficiilor economice.

2) Cheltuielile constituieînregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Din definiția cheltuielilor lipsește sintagma:

- a. diminuări ale beneficiilor economice;
- b. creșteri ale capitalurilor proprii;
- c. creșteri ale beneficiilor economice.

3) După închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, acestea prezintă:

- a. sold debitor;
- b. sold creditor;
- c. sold zero.



9.7. Bibliografie recomandată

- a. Sălceanu A., *Contabilitate financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene*, Editura Economică, București, 2011
- b. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- c. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008
- d. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

Unitatea de învățare 10.

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale



Cuprinsul unității de învățare 10

10.1. Introducere

10.2. Obiectivele unității de învățare 10

10.3. Durata medie de autoinstruire

10.4. Conținut

10.4.1. Forma și conținutul situațiilor financiare

10.4.2. Aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare

10.5. Test de autoevaluare a cunoștințelor

10.6. Bibliografie recomandată



10.1. Introducere

În cadrul acestei unități de învățare sunt prezentate forma și conținutul situațiilor financiare în cazul entităților mici, mari și mijlocii precum și aspecte legate de aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare.



10.2. Obiectivele unității de învățare 10

După parcurgerea unității de învățare, studenții vor fi capabili:

- să cunoască forma și conținutul situațiilor financiare ale entităților
- să cunoască elementele referitoare la aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare



10.3. Durata medie de autoinstruire

Durata medie de parcurgere a primei unități de învățare este de aproximativ 2 ore.



10.4. Conținut

10.4.1. Forma și conținutul situațiilor financiare

Reglementările din Ordinul nr. 85/2022⁹ din 26 ianuarie 2022 se aplică de către următoarele categorii de persoane numite entități: societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale astfel:

- Entitățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime, și anume:

- a) totalul activelor: 1.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10,

întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate"

- Entitățile care la data bilanțului nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime, și anume:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50,

întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate",

⁹ ORDIN Nr. 85/2022 din 26 ianuarie 2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile

- Entitățile care la data bilanțului depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime, și anume:

a) totalul activelor: 17.500.000 lei;

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50, precum și entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț ;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate"

Încadrarea în criteriile de mărime menționate anterior se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar precedent și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate la finele exercițiului financiar curent..

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

Documentul care conține situațiile financiare trebuie să precizeze denumirea entității raportoare, precum și informații referitoare la:

a) registrul comerțului la care este păstrat dosarul entității, împreună cu numărul de înmatriculare al entității în registrul în cauză;

b) forma juridică a entității, adresa sediului social și, după caz, faptul că entitatea este în lichidare.

La întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale entitățile aplică **politici contabile** ca de exemplu: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

În cazul constatării de erori, **corectarea erorilor** se efectuează la data constatării lor.

Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile

financiare precedente.

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care: **a)** erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise; **b)** ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat” provenit din corectarea erorilor contabile“).

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare, dacă informațiile respective se referă la condiții (evenimente, operațiuni etc.) care au existat la data bilanțului.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate¹¹ pentru emitere.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare;

Valoarea de inventar a unui activ reprezintă valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit reglementărilor în vigoare.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

În scopul efectuării inventarierii, conducerea entității trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale.

În vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare a domeniului de activitate.

Formatul bilanțului, respectiv al bilanțului prescurtat, și cel al contului de profit și pierdere nu se modifică de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale sunt permise totuși abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Astfel de abateri și justificările corespunzătoare se prezintă în notele explicative la situațiile financiare.

Pentru fiecare element de bilanț, de cont de profit și pierdere și, după caz, din situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie trebuie prezentată valoarea aferentă exercițiului financiar la care se referă bilanțul, contul de profit și pierdere și, după caz, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie, precum și valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent. Ca urmare, un element de bilanț, din contul de profit și pierdere și, după caz, din situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale persoanei juridice la încheierea exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege.

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ, datorii și capital propriu grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Bilanțul se întocmește pe baza balanței de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie puse de acord cu soldurile din balanța conturilor analitice, încheiată după înregistrarea tuturor documentelor în care au fost consemnate operațiunile financiar-contabile aferente activității perioadei raportate. Soldurile conturilor din balanța de verificare se grupează și se înscriu în formular potrivit mențiunilor din cadrul fiecărui rând.

Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Sunt obligate să întocmească **situația fluxurilor de trezorerie** entitățile mari și mijlocii precum și entitățile de interes public. Această situație este parte integrantă a situațiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare anuale.

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

- **Activitățile de exploatare** sunt principalele activități producătoare de venit ale entității,

precum și alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

- **Activitățile de investiții** constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.
- **Activitățile de finanțare** sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității.

Situația modificărilor capitalului propriu

Modificările capitalurilor proprii ale unei entități între începutul și finalul perioadei de raportare reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari (cum ar fi contribuțiile la capitalul propriu, răscumpărarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității și dividendele), modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă, în general, valoarea totală a veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade.

Ajustarea reprezentând corectarea pe seama rezultatului reportat de erori contabile se prezintă distinct în situația modificărilor capitalului propriu.

Notele explicative trebuie: să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite; să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricăra dintre acestea.

Trebuie să se menționeze, totodată, dacă situațiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare **raportul administratorilor**, care conține o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă.

Această prezentare este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administrație și se semnează în numele acestuia de președintele consiliului.

10.4.2. Aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare

Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale aprobate corespunzător și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit.

Dacă se publică în întregime, situațiile financiare anuale și raportul administratorilor sunt reproduse cu forma și conținutul pe baza cărora auditorul statutar sau firma de audit și-a întocmit opinia. Acestea sunt însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale nu se publică în întregime, versiunea prescurtată a acestora, care nu este însoțită de raportul de audit:

- a)** menționează faptul că versiunea publicată este prescurtată;
- b)** face trimitere la registrul la care au fost depuse, potrivit legii, sau, dacă acestea nu au fost încă depuse, menționează acest lucru;
- c)** menționează dacă auditorul statutar sau firma de audit a emis o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve ori contrară sau dacă auditorul statutar sau firma de audit nu a fost în măsură să emită o opinie de audit;
- d)** menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar sau firma de audit a atras atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve. Membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor conferite de legislația națională, au responsabilitatea colectivă de a asigura faptul că situațiile financiare anuale individuale și raportul administratorilor, respectiv situațiile financiare anuale consolidate și rapoartele consolidate ale administratorilor, sunt întocmite și se publică în conformitate cu cerințele prezentelor reglementări.

Situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit.

Sunt supuse, de asemenea, auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele 3 criterii:

- a) totalul activelor: 16.000.000 lei;

- b) cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Obligația de auditare pentru entitățile prevăzute la entitățile de mai sus se aplică atunci când acestea depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. De asemenea, entitățile respective sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale dacă limitele a două din cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.

Raportul de audit conține:

- a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.

Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;

Raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul statutar. În cazul în care auditul statutar este efectuat de o firmă de audit, raportul de audit poartă semnătura cel puțin a auditorului/auditorilor statutar(i) care a(u) efectuat auditul în numele firmei de audit.



10.5.Rezumat

Reglementările din Ordinul nr. 85/2022¹⁰ din 26 ianuarie 2022 se aplică de către următoarele categorii de persoane numite entități: societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale astfel:

- Entitățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime. și anume:
 - a) totalul activelor: 1.500.000 lei;
 - b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;

¹⁰ ORDIN Nr. 85/2022 din 26 ianuarie 2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10,
întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate"

- Entitățile care la data bilanțului nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime, și anume:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50,

întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate",

- Entitățile care la data bilanțului depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime, și anume:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50, precum și

entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț ;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Acestea vor fi însoțite de formularul "Date informative" și formularul "Situația activelor imobilizate"

Încadrarea în criteriile de mărime menționate anterior se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar precedent și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de

verificare încheiate la finele exercițiului financiar curent.

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ, datorii și capital propriu grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Bilanțul se întocmește pe baza balanței de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie puse de acord cu soldurile din balanța conturilor analitice, încheiată după înregistrarea tuturor documentelor în care au fost consemnate operațiunile financiar-contabile aferente activității perioadei raportate.

Soldurile conturilor din balanța de verificare se grupează și se înscriu în formular potrivit mențiunilor din cadrul fiecărui rând.

Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

- **Activitățile de exploatare** sunt principalele activități producătoare de venit ale entității, precum și alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

- **Activitățile de investiții** constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

- **Activitățile de finanțare** sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității.

Modificările capitalurilor proprii ale unei entități între începutul și finalul perioadei de raportare reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei.

Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând: numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar; calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România); numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale aprobate corespunzător și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit.

Situațiile financiare anuale ale entităților mici și microentităților se verifică, după caz, de cenzori, potrivit legii.

Raportul de audit conține:

a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

- b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.



10.6. Test de autoevaluare a cunoștințelor

- 1) Modificările capitalurilor proprii ale unei entități între începutul și finalul perioadei de raportare reflectă:
- a. creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei;
 - b. creșterea sau reducerea stocului de mărfuri;
 - c. creșterea sau reducerea valorii activelor entității.
- 2) Auditorul poate exprima:
- a. fără rezerve;
 - b. cu rezerve;
 - c. contrară.
- 3) Activitățile de exploatare sunt:
- a. principalele activități producătoare de venit ale entității;
 - b. activități de investiții;
 - c. activități de finanțare.



10.7. Bibliografie recomandată

- a. Ungureanu C., *Contabilitate financiară*, Editura Mustang, 2005
- b. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 454 din 18/06/2008

c. Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014

d. Ordinul Nr. 85/2022¹ din 26 ianuarie 2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile

Răspunsuri la testele de autoevaluare a cunoștințelor

Unitatea de învățare 1. *Obiectul de studiu al contabilității financiare*

- 1) c
- 2) a,b,c
- 3) a,b,c

Unitatea de învățare 2. *Evaluarea în contabilitatea financiară*

- 1) a,b,c
- 2) a,b
- 3) c

Unitatea de învățare 3. *Contabilitatea capitalurilor*

- 1) a,b
- 2) c
- 3) a

Unitatea de învățare 4. *Activele imobilizate*

- 1) a
- 2) b
- 3) a,b,c

Unitatea de învățare 5. *Contabilitatea imobilizărilor*

- 1) a
- 2) a
- 3) a,b,c

Unitatea de învățare 6. *Contabilitatea stocurilor*

- 1) a,b
- 2) c
- 3) b

Unitatea de învățare 7. *Contabilitatea decontărilor cu terți*

- 1) c
- 2) a,c

Unitatea de învățare 8. *Contabilitatea operațiilor de trezoreriei*

- 1) a
- 2) a
- 3) b

Unitatea de învățare 9. *Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatului financiar*

- 1) c
- 2) a
- 3) c

Unitatea de învățare 10. *Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale*

- 1) a
- 2) a,b,c
- 3) a