

CONTABILITATE FINANCIARĂ

- I. Organizarea contabilității financiare
- II. Contabilitatea gestiunii capitalurilor
- III. Contabilitatea constituirii și utilizării imobilizărilor
- IV. Contabilitatea fluxurilor de trezorerie
- V. Contabilitatea formării și valorificării stocurilor
- VI. Contabilitatea muncii, a relațiilor cu personalul și cu organismele sociale
- VII. Contabilitatea TVA-ului
- VIII. Contabilitatea rezultatelor financiare
- IX. Situațiile financiare de sinteză

BIBLIOGRAFIE:

1. Contabilitatea financiară (vol I), Editura De Vest, Timișoara, 1994, EPURAN, BĂBĂIȚĂ, GROSU
2. Contabilitatea financiară (vol II), Editura De Vest, Timișoara, 1995, EPURAN, INEOVAN, PEREȘ, COTLEȚ
3. Managementul contabilității românești, Editura Intercreda, Deva, PÂNTEA
4. Standardele internaționale de contabilitate (2000, 2001)

Ordinul ministrului finanțelor publice 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu directiva a 4-a a CEO și cu standardele internaționale de contabilitate; ordinul ministrului finanțelor publice 306/2002 pentru aplicarea reglementărilor privind armonizarea contabilității cu directiva a 4-a. Legea contabilității 82/1991 republicată în august 2002.

I. Organizarea contabilității financiare

I.1. Caracteristici

Contabilitatea financiară are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor și tranzacțiilor care afectează patrimoniul agenților economici, măsurarea variațiilor la care acesta este supus, calcularea și explicarea rezultatelor financiare, întocmirea situației financiare de sinteză, documente care trebuie să asigure mediului exterior imaginea fidelă și retrospectivă a situației întreprinderii.

Reflectând relațiile de schimb ale întreprinderii cu mediul exterior, contabilitatea financiară trebuie organizată pe bază de norme unitare pentru a asigura informațiile necesare tuturor utilizatorilor cum sunt clienții, furnizorii, asociații, băncile, statul, și să permită comparabilitatea indicatorilor gestiunii economico-financiare între diferite unități.

Pentru relația cu statul contabilitatea financiară constituie suportul pe baza căruia se evaluează și se stabilesc obligațiile financiare și sarcinile sociale.

Contabilitatea financiară se caracterizează prin:

- este organizată pe bază de norme unitare și obligatorii pentru toate unitățile patrimoniale având la bază planul general de conturi
- evidențiază patrimoniul unităților și rezultatele financiare, urmărind în final stabilirea conturilor anuale necesare întocmirii documentelor de sinteză
- prezintă patrimoniul pe structuri globale

Fiind o structură importantă a contabilității de ansamblu a întreprinderii, are anumite limite:

- asigură compararea în timp și spațiu a rezultatului global al unei unități față de alta
- nu permite evidențierea contribuției fiecărui sector, produs, lucrare, serviciu

Aceste limite sunt suplinite de cel de-al doilea circuit al contabilității: contabilitatea de gestiune.

Funcțiile principale:

a) de înregistrare completă a tranzacțiilor întreprinderii în scopul determinării periodice a situației patrimoniale și a rezultatului global

b) de comunicare externă în relațiile cu terții, instituții publice și diverși utilizatori de informații

c) de instrument de gestiune

d) de informare sau de furnizare a informațiilor necesare realizării de analize economico-financiare precum și sinteze macro-economice

I.2. Organizarea contabilității agenților economici

Contabilitatea financiară se organizează la nivelul unităților patrimoniale – regii autonome, companii naționale, societăți agricole, asociații cooperative, asociații de asigurări și reasigurări.

Contabilitatea financiară se organizează la sucursale și alte unități fără persoană juridică cu sediul în străinătate dar care aparțin persoanelor juridice din România.

Contabilitatea financiară trebuie organizată și de către persoanele fizice care au calitatea de comerciant, prestează activități independente sau execută în mod obișnuit activități economice.

Normele juridice care reglementează organizarea contabilității agenților economici:

- legea contabilității 82/1991 republicată
- reglementările de aplicare a legii contabilității (ordinul 306)
- ordinul 94/2001
- standardele internaționale de contabilitate eliberate de Comitetul internațional de contabilitate

Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

Pentru necesități proprii de informare, persoanele juridice pot opta pentru întocmirea situației financiare pentru o monedă stabilă.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului sau altei persoane juridice.

La baza organizării contabilității financiare a agenților economici trebuie avute în vedere principiile:

- continuitatea activității – presupune că persoana juridică își continuă în mod normal activitatea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității
- permanența metodelor – presupune continuitatea aplicării aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor de activ și de pasiv precum și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile
- prudența – presupune că valoarea oricărui element va fi determinată ținându-se cont de aspectele:
 1. se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii rezultatului financiar;
 2. se va ține seama de toate obligațiile previzibile și pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior chiar dacă acestea apar între data încheierii exercițiului și cea a întocmirii bilanțului
- independența exercițiului financiar – presupune luarea în considerare a tuturor veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților

- evaluarea separată a elementelor de activ și de pasiv – presupune ca la stabilirea valorii totale corespunzătoare unei poziții în bilanț să se determine separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv
- intangibilitatea – constă în faptul că bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent
- necompensarea – presupune că valoarea elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valoarea elementelor ce reprezintă pasive, cu excepția compensărilor între active și pasive permise de reglementările legale

Toate aceste convenții și principii intră în organizarea contabilității, împreună cu factorii principali și specifici care influențează maniera de organizare a contabilității.

Principalii factori de care trebuie să se țină seama la organizarea contabilității sunt:

- forma de proprietate (privată, publică, cooperatistă)
- forma juridică de constituire a unității patrimoniale (regii autonome, societăți comerciale, etc)
- mărimea unității patrimoniale care este avută în vedere astfel încât să simplifice procedurile și să limiteze costul pentru realizarea contabilității, mai ales la întreprinderile mici; astfel întreprinderile sunt grupate în trei categorii: mari, mici și mijlocii, microîntreprinderi

Îndrumarea metodologică pentru organizarea contabilității agenților economici revine Ministerului Finanțelor Publice, Colegiului consultativ al contabilității de pe lângă minister, precum și altor organisme profesionale (Corpul experților contabili și contabililor autorizați din România).

I.3. Organizarea și conducerea contabilității unităților patrimoniale

Persoanele juridice organizează și conduc contabilitatea de regulă în compartimente distincte conduse de directorul economic, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare și răspund, împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității conform normelor legale. Totodată contabilitatea poate fi organizată și condusă, pe bază de contracte de prestări de servicii, și de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care au calitatea de expert contabil sau contabil autorizat.

Pentru persoanele juridice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte și care nu au personal calificat încadrat sau contracte de prestări servicii încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate, Ministerul Finanțelor Publice stabilește, în funcție de evoluția inflației și de dezvoltarea profesiei, limite valorice privind nivelul cifrei de afaceri de la care există obligația de a încheia contracte pentru întocmirea situației financiare anuale numai de către persoane fizice sau juridice calificate autorizate.

Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității trebuie să asigure condiții necesare pentru:

- întocmirea documentelor justificative privind operațiunile economice;
- organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității;
- organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv;

- respectarea regulilor de întocmire a situației financiare anuale și depunerea la termen a acestora la organele în drept;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situației financiare anuale;
- organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității persoanelor juridice.

I.4. Mijloace de organizare a contabilității financiare

Modul de organizare a contabilității presupune stabilirea și utilizarea anumitor mijloace ca: documentele justificative, planul de conturi, registrele contabile, forma de contabilitate.

a) **Documentele justificative**

Potrivit prevederilor legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune sau cu regim special utilizate în activitatea financiar-contabilă, orice acțiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ.

Documentele justificative se păstrează timp de 10 ani în arhivă, cu excepția statelor de salarii care se păstrează 50 de ani. Registrele de contabilitate și documentele justificative se păstrează în arhivă în forma lor originală, grupate în funcție de natura operațiunilor și în ordine cronologică în cadrul exercițiului financiar la care acestea se referă. Arhivarea documentelor contabile trebuie să asigure păstrarea și consultarea documentelor în termenele prevăzute de lege. În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a lor în termen de maxim 30 de zile de la constatare, ele purtând mențiunea „Reconstituit”.

b) **Planul de conturi** general este conceput pe sistemul zecimal și pentru organizarea contabilității în dublu circuit astfel:

- pentru circuitul contabilității financiare se utilizează clasele de conturi de la 1 la 7 numite „Conturi de bilanț”, prin care se înregistrează existența și mișcarea elementelor patrimoniale și se realizează întocmirea situației financiare de sinteză; și clasa 8 – „Conturi specifice”, prin care se înregistrează operațiuni extrapatrimoniale;
- pentru circuitul contabilității de gestiune se utilizează conturile din clasa 9 – „Conturi interne de gestiune”, cu ajutorul cărora se înregistrează decontările interne privind cheltuielile, producția, etc

c) **Registrele contabile** obligatorii sunt:

- registrul jurnal
- registrul inventar
- Cartea mare

Registrul jurnal reprezintă documentul obligatoriu de înregistrare cronologică a documentelor justificative servind ca probă în litigii și organelor fiscale. Este supus șnuririi, parafării și înregistrării la organele fiscale teritoriale. Persoanele fizice autorizate și asociațiile familiale, în locul registrului jurnal, folosesc registrul jurnal de încasări și plăți.

Registrul inventar este documentul contabil obligatoriu de înregistrare anuală grupată a rezultatelor inventarierii patrimoniului, precum și a conținutului fiecărui post de bilanț pe baza datelor cuprinse în procesele verbale de inventariere și în bilanțul anual.

Cartea mare este registrul pentru evidența sistematică a operațiunilor economico-financiare și servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe fiecare cont sintetic și analitic

d) **Forma de contabilitate** reprezintă modul de organizare a ciclului contabil de înregistrare și prelucrare a datelor. Cele mai utilizate forme de contabilitate în România sunt:

- forma maestru-șah – constă în dezvoltarea pe conturi corespondente atât a rulajului debitor, cât și a celui creditor a conturilor sintetice. Jurnalul de înregistrare se folosește pentru înscrierea în ordine cronologică a notelor de contabilitate sau a documentelor pe care s-a făcut contarea/scrierea formulei contabile a operațiilor economice.
- forma de contabilitate pe jurnale – constă în folosirea jurnalelor multiple care servesc la înregistrarea cronologică a operațiilor economice dintr-o lună
- forma informatică de contabilitate – presupune adaptarea celorlalte forme de contabilitate la utilizarea tehnicii electronice de calcul. Datele din formulele contabile sunt introduse în calculator și stau la baza întregului sistem de stocare și prelucrare a datelor și se editează jurnalele de înregistrare, Cartea mare și balanța de verificare lunară.

II. Contabilitatea gestiunii capitalurilor

II.1. Conținutul și structura capitalului

Conceptul de capital trebuie utilizat de către societăți comerciale, având la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. În cazul în care utilizatorii sunt preocupați de menținerea capitalului nominal investit se adoptă *conceptul financiar al capitalului*, iar dacă aceștia sunt preocupați de capacitatea de exploatare a societății se adoptă *conceptul fizic al capitalului*.

Capitalul unei entități patrimoniale din orice ramură de activitate poate fi privit sub **2 aspecte:**

- ca factor de producție
- ca aporturi ale proprietarilor acesteia

Ca factor de producție, capitalul reprezintă ansamblul bunurilor aflate la dispoziția unei entități (unități patrimoniale) folosite pentru obținerea altor bunuri și servicii destinate vânzării sau consumului propriu.

Ca aporturi ale proprietarilor entității, capitalul se înscrie în pasivul bilanțului, având un rol important în formarea și dezvoltarea structurii financiare a întreprinderii, astfel capitalul trebuie să reprezinte sursa cea mai importantă de finanțare a activității unei întreprinderi.

Finanțarea se efectuează din capital care se procură din 2 surse:

- surse din interiorul întreprinderii
- surse din exterior

Sursele interne de procurare a capitalului sunt:

- la înființare – capitalul este procurat prin aportul în numerar sau în natură al acționarilor/asociaților în funcție de forma juridică a societății
- la întreprinderea în funcțiune – sursele se referă la rezerve profit

Sursele externe se referă la diverse împrumuturi.

A	P
Active imobilizate	Capital permanent
Active circulante	Datorii curente (<1 an)
Conturi de regularizare	Conturi de regularizare

Capitalul permanent 

Structura capitalului permanent se prezintă astfel:

1. Capital propriu

- capital propriu-zis
- prime legate de capital
- rezerve din reevaluare
- rezerve
- rezultatul reportat
- rezultatul exercițiului
- subvenții pentru investiții

2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
 - provizioane pentru riscuri
 - provizioane pentru cheltuieli
3. Datorii pe termen mediu și lung (>1an)
 - împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
 - credite bancare pe termen mediu și lung
 - datorii ce privesc imobilizările financiare

Capitalul propriu-zis

Capitalul este reprezentat de capitalul societății, patrimoniul regiei sau patrimoniul public în funcție de forma juridică a unității patrimoniale.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a persoanelor juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital. Acesta este constituit la înființarea societății și reprezintă aportul investitorilor pentru formarea resurselor financiare ale societății.

Primele legate de capital (de emisiune, de fuziune, de aport și de conversie a obligațiunilor în acțiuni) reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale și trebuie prezentate în bilanț într-un subpost separat.

Rezervele sunt:

- rezerve legale – constituite anual din profitul persoanelor juridice în cotele și limitele prevăzute de lege
- rezerve statutare – constituite anual din profitul net conform prevederilor din statutul acesteia
- rezerve pentru acțiuni proprii – constituite din profitul net pentru susținerea valorii de piață a acțiunilor proprii cotate la bursă
- alte rezerve – pot fi constituite facultativ din profitul net pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri conform hotărârii AGA

Rezultatul reportat reprezintă profitul sau pierderea exercițiului anterior a cărui afectare (repartizare sau acoperire) a fost amânată de către AGA și care va afecta rezultatul exercițiului curent.

Rezultatul exercițiului reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli în situația în care veniturile > cheltuielile ⇒ profit, iar în situația inversă ⇒ pierderi.

Subvențiile pentru investiții

În categoria subvențiilor se cuprind:

- subvențiile aferente activelor (pentru investiții)
- subvențiile aferente veniturilor

Subvențiile pentru investiții pot fi primite de la guvern, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie pentru elemente cum sunt:

- litigiile, amenzile, penalitățile, daunele și alte datorii incerte
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție acordată clienților
- alte provizioane

Un provizion pentru riscuri și cheltuieli va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile:

- a) există o obligație curentă generată de un eveniment anterior
- b) este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective
- c) suma poate fi estimată

Datoriile pe termen mediu și lung reprezintă resursele străine aparținând întreprinderii pe o perioadă mai mare de 1 an.

II.2. Organizarea contabilității capitalurilor

1. Obiectivele și factorii organizării contabilității capitalurilor

Obiectivul fundamental al contabilității capitalurilor îl reprezintă evidența mărimii și mișcării acestora. Pornind de la acest obiectiv se desprind câteva **obiective concrete**:

- stabilirea corectă a mărimii capitalurilor
- evidențierea corectă a capitalurilor pe bază de documente legal întocmite
- conducerea curentă a evidenței operative a capitalurilor
- delimitarea obligațiilor unității în ceea ce privește aportul la capitalul social
- valorificarea eficientă a capitalului prin plasamente rentabile
- conservarea și dezvoltarea capitalurilor proprii, urmărind prin aceasta realizarea autonomiei financiare și întărirea poziției financiare a întreprinderii

La organizarea contabilității capitalurilor trebuie avuți în vedere și câțiva **factori specifici**:

- * tipul unității patrimoniale (societate comercială, regie autonomă, asociație, etc)
- * forma de organizare juridică a unității patrimoniale (S.A., S.R.L., etc)
- * compoziția și structura capitalului (în numerar, în natură)
- * proveniența capitalului (autohton – în lei, din străinătate – în valută)

2. Documentele justificative și evidența operativă a capitalurilor

Baza juridică a organizării contabilității capitalurilor o constituie documentația de înființare a unității comerciale care este alcătuită din:

- **statutul societății** și contractul de societate sau actul constitutiv, prin care este stabilit modul de organizare și funcționare a societății
- **sentința de autorizare** emisă de instanța judecătorească
- **codul unic de înregistrare** la Registrul Comerțului, fiind documentul ce atestă înființarea societății comerciale și existența sa ca persoană juridică
- **prospectul de emisiune** pentru societățile constituite din inițiativa unor membri fondatori pe baza subscripției publice de acțiuni
- **declarația de subscriere** semnată de persoanele care acceptă să participe la constituirea capitalului social

Evidența operativă a asociațiilor/acționarilor societății comerciale se realizează cu ajutorul registrului asociațiilor/acționarilor. În acest registru se ține evidența nominală pe fiecare asociat/acționar cu numărul de acțiuni sau părți sociale subscrise și valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate la capitalul subscris, precum și mențiuni speciale privind cesionarea acțiunilor/părților sociale.

3. Conturile utilizate în organizarea contabilității capitalurilor

Sunt folosite conturile din **Clasa I – „Conturi de capitaluri”** – organizată în următoarele grupe:

- 10 – „Capital și rezerve”
- 11 – „Rezultatul reportat”
- 12 – „Rezultatul exercițiului”
- 13 – „Subvenții pentru investiții”
- 15 – „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”
- 16 – „Împrumuturi și datorii asimilate”

Aceste conturi, în corelație cu conturile corespondente operațiunilor, vor fi utilizate pentru realizarea ciclului contabil de prelucrare a datelor în funcție de forma de contabilitate pe care a adoptat-o întreprinderea.

II.3. Contabilitatea constituirii capitalurilor proprii

1. Contabilitatea constituirii capitalurilor

Contabilitatea capitalurilor se conduce cu ajutorul **contului 101 – „Capital”**; cu ajutorul acestui cont se ține evidența capitalului subscris și vărsat în natură și/sau numerar de către acționarii/asociații unei societăți, precum și evidența majorării sau reducerii capitalului.

Contul 101 (P)

În credit se înregistrează:

- capitalul subscris în natură și/sau numerar, capitalul majorat prin subscripție sau emisiune de noi acțiuni, precum și capitalul preluat în urma operației de fuziune prin absorbție cu alte persoane juridice prin debitul contului **456**
- rezervele destinate majorării capitalului prin debitul contului **106**
- primele legate de capital încorporate în acesta prin debitul contului **104**

În debit se înregistrează:

- capitalul retras de acționari/asociați, precum și capitalul lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării prin creditul contului **456**
- pierderile realizate în exercițiile precedente care reduc capitalul prin creditul contului **117**
- reducerea capitalului ca urmare a anulării acțiunilor proprii răscumpărate prin creditul contului **502**

Soldul contului reprezintă capitalul subscris vărsat sau nevărsat.

% = 101	101 = %
456	456
106	117
104	502
502 = 5121	1012 = 502

Contul 101 se dezvoltă în următoarele **conturi sintetice** de gradul II operaționale:

- 1011 – „Capital subscris nevărsat”
- 1012 – „Capital subscris vărsat”
- 1015 – „Patrimoniul regiei”

1016 – „Patrimoniul public”

Schema generală de înregistrare a operațiilor privind constituirea capitalului este următoarea:

1. SUBSCRIEREA CAPITALULUI

4561 = 1011 valoarea aporturilor (în natură și/sau numerar)

(pe baza actului constitutiv)

2. VĂRSAREA sau DEPUNEREA APORTURILOR

% = 4561

20.,21., 30.,37.

5121,5311

3. REALIZAREA EFECTIVĂ A CAPITALULUI

1011 = 1012 valoarea aportului vărsat/depus

Constituirea capitalului la societăți de persoane și capital (S.R.L.)

1. Schema generală

2. Operații de constituire pentru cazul dificultăților în realizarea aportului la capitalul subscris

Constituirea capitalului poate să întâmpine dificultăți datorită faptului că unii acționari/asociați nu respectă termenul de depunere a capitalului, alții nu depun integral capitalul subscris, iar alții nu îl depun în totalitate. Pentru a urmări și soluționa în contabilitate relația societății cu acționarii/asociații pe parcursul depunerii capitalului subscris **contul 456 – „Decontări cu asociații privind capitalul”** se dezvoltă în următoarele **conturi sintetice** de gradul II:

4561 – „Decontări cu asociații privind capitalul subscris”

4564 – „Decontări cu asociații privind capitalul vărsat anticipat”

4565 – „Decontări cu asociații aflați în dificultate”

4567 – „Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”

a) Cazul întârzierilor în vărsarea capitalului

În acest caz, societatea efectuează anumite cheltuieli cu înștiințarea în vederea depunerii aporturilor și calculează dobânzi de întârziere pe care asociatul subscriitor trebuie să le plătească odată cu depunerea aporturilor. Astfel, la depunerea aportului vor fi înregistrate și venituri din recuperarea cheltuielilor și din dobânzi penalizatoare.

5311 (5121) = %

4561 valoarea aportului

758 valoarea cheltuielilor de avizare recuperate

768 valoarea dobânzilor penalizatoare

b) Cazul imposibilității depunerii aportului

În cazul în care un asociat este în imposibilitatea de a mai depune aportul la capitalul subscris, dreptul de creanță aferent împreună cu veniturile din recuperarea cheltuielilor și din dobânzi penalizatoare sunt transferate asupra debitului contului 4565.

4565/A = %

4561/A aportul

758

768

Astfel, părțile sociale sunt puse la dispoziția celorlalți asociați conform dreptului de preempțiune (ceilalți asociați au prioritate).

$$4561/B = 4565/A$$

$$5311 (5121) = 4561/B \Rightarrow 1011 = 1012 \quad \text{valoarea aportului}$$

aportul + veniturile

c) Cazul depunerii aportului cu anticipație

$$5121 = 4564$$

$$4564 = 4561$$

$$1011 = 1012$$

Constituirea capitalului la societăți de capital (S.A.)

Societatea pe acțiuni poate fi constituită de către membri fondatori care subscriu în totalitate capitalul social sau prin lansarea unor prospecte de subscripție publică. Acțiunile deținute de fiecare acționar exprimă dreptul de proprietate asupra unei părți din capitalul unei societăți.

Deținerea de acțiuni oferă următoarele avantaje:

- venituri sub formă de dividende
- participarea la gestionarea societății și la emisiunea de noi acțiuni
- drept de vot în adunarea generală a acționarilor
- drept de atribuire în cazul creșterii capitalului prin încorporarea rezervelor
- drept de subscripție în situația creșterii capitalului prin emisiune de noi acțiuni

În procesul constituirii și gestionării capitalului este importantă și modalitatea de lansare pe piață a acțiunilor din punct de vedere al valorii acestora. Astfel, acțiunile pot fi emise în SISTEM PARI (valoarea de emisiune = valoarea nominală) sau în SISTEM SUPRAPARI (valoarea de emisiune > valoarea nominală), situație în care intervine prima de emisiune ca fiind diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală. Suma obținută din prima de emisiune poate fi utilizată pentru acoperirea cheltuielilor de emisiune iar diferența neutilizată poate fi înglobată în rezerve.

2. Contabilitatea primelor legate de capital

Primele legate de capital, ca element al capitalurilor proprii, rezultă în urma operațiunii de constituire a capitalului prin emisiunea de acțiuni în sistem suprapari și ulterior prin majorarea capitalului, fie ca urmare a emisiunii de noi acțiuni, fie ca urmare a diferenței de aport în cazul aporturilor în natură la capital, precum și în urma fuzionării a două sau mai multe societăți sau prin conversia de obligațiuni în acțiuni.

Contabilitatea acestor prime se realizează cu ajutorul **contului 104 – „Prime legate de capital”**.

Contul 104 (P)

În credit se înregistrează:

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital și din conversia obligațiunilor în acțiuni prin debitul contului **456**

În debit se înregistrează:

- primele legate de capital încorporate în capitalul propriu-zis prin creditul contului **101 (1012)**

- primele de capital transferate la rezerve prin creditul contului **106**

Soldul contului reprezintă primele de capital netransferate la capitalul propriu-zis sau la rezerve.

$$456 = 104$$

$$104 = \%$$

101

106

Contul 104 se dezvoltă în următoarele **conturi sintetice** de gradul II:

1041 – „Prime de emisiune”

1042 – „Prime de fuziune”

1043 – „Prime de aport”

1044 – „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni”

a) Prime de emisiune

Val emisiune > Val nominală \Rightarrow V.e. – V.n. = P.e.

- operațiuni care au loc:

1. SUBSCRIEREA CAPITALULUI

4561 = % valoarea de aport + prima (V.e.)

1011 valoarea nominală (V.n.)

1041 prima de emisiune (P.e.)

2. DEPUNEREA APORTULUI

5121 = 4561 V.e.

3. REALIZAREA CAPITALULUI

1011 = 1012 V.n.

4. CHELTUIELI DE EMISIUNE

201 = 404

5. ACOPERIREA CHELTUIELILOR de EMISIUNE din prima de emisiune

1041 = 201

6. DIFERENȚA

1041 = %

1012

106

b) Prime de aport

Prima de aport intervine atunci când acționarii/asociații aduc în natură aportul la capitalul subscris. Valoarea bunurilor aduse ca aport este stabilită potrivit legilor societății comerciale de către experți evaluatori printr-un raport de evaluare. Această valoare poate să fie, în raport cu suma valorii acțiunilor subscrise, mai mică (situație în care diferența este depusă în numerar) sau mai mare (situație în care rezultă prima de aport).

P.a. = valoarea aportului – valoarea nominală

1. SUBSCRIEREA CAPITALULUI

4561 = % valoarea aportului

1011 valoarea nominală

1043 P.a.

2. DEPUNEREA APORTURILOR

212 = 4561 valoarea aportului

3. REALIZAREA CAPITALULUI

1011 = 1012 valoarea nominală

Cursul 3

3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Reevaluarea este activitatea prin care se actualizează prețurile de înregistrare a activelor deținute, operație ce intervine mai ales în cazul inflației și este necesară pentru protecția capitalului fizic și financiar și pentru corecta evaluare a rezultatelor exercițiului.

Prin reevaluare, valorile contabile mai mici sunt înlocuite în contabilitate cu valori actuale mai mari care devin astfel noile valori contabile. Crescând valoarea contabilă a activelor reevaluate se formează în pasiv o sursă de natura capitalurilor proprii denumită „Rezerve din reevaluare”.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul **contului 105 – „Rezerve din reevaluare” (P)**.

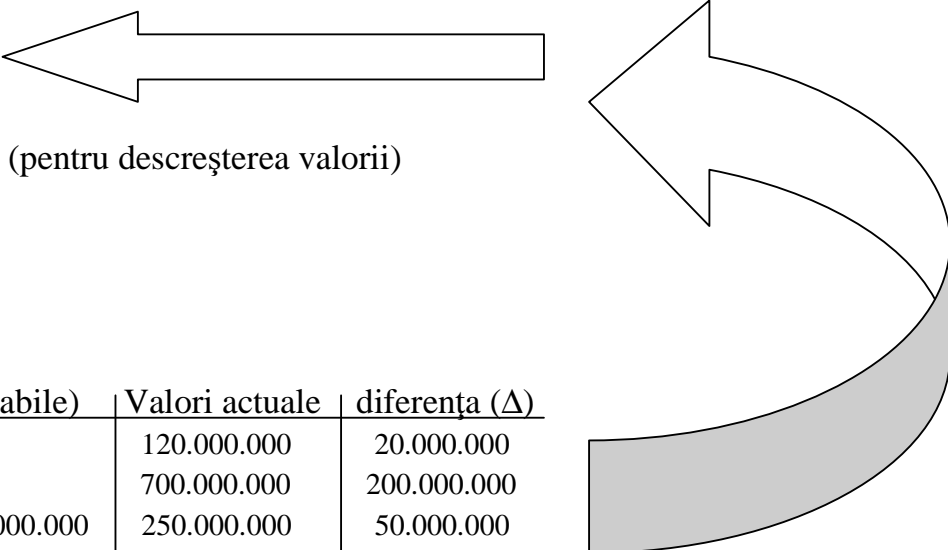
În credit se înregistrează:

- creșterea de valoare rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale prin debitul conturilor **211, 212, 213, 214**

În debit se înregistrează:

- rezerva din reevaluare trecută la rezerve prin creditul contului **106**
 - descreșterile față de valoarea contabilă netă rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale prin creditul contului **211, 212, 213, 214**

Soldul contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale.

20.000.000	211	
200.000.000	212	
50.000.000	213	
50.000.000	214	
105 = %		
	106	(pentru descreșterea valorii)
	211	
	212	
	213	
	214	

Valori de intrare (contabile)	Valori actuale	diferența (Δ)
Terenuri: 100.000.000	120.000.000	20.000.000
Clădiri: 500.000.000	700.000.000	200.000.000
Instalații, mașini: 200.000.000	250.000.000	50.000.000
Mobilier: 150.000.000	200.000.000	50.000.000

4. Contabilitatea rezervelor

Pentru a crește capacitatea de autofinanțare, societățile comerciale își pot completa capitalurile proprii prin constituirea unor rezerve. Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul **contului 106 – „Rezerve” (P)**.

În credit se înregistrează:

- rezerva din reevaluare trecută la rezerve prin debitul contului **105**
 - profitul net realizat în exercițiile anterioare repartizat la rezerve prin debitul contului **117**
 - profitul net realizat la închiderea exercițiului curent repartizat la rezerve prin debitul contului **129**
 - primele de capital trecute la rezerve prin debitul contului **104**
 - diferența dintre valoarea titlurilor primite și valoarea neamortizată a mijloacelor fixe care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei persoane juridice prin debitul conturilor **261, 262, 263**

$$\% = 106$$

105

117

129

104

261, 262, 263

În debit se înregistrează:

- rezervele destinate majorării capitalului social prin creditul contului **1012**, nu 1011!!!
- diferența dintre valoarea titlurilor de participare retrase sau cedate și valoarea neamortizată a mijloacelor fixe care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altei persoane juridice prin creditul conturilor **261, 262, 263**
- rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exercițiile precedente prin creditul contului **117**

$$106 = \%$$

1012 (~~1011~~)

261, 262, 263

117

Soldul contului este creditor și reprezintă rezervele existente și neutilizate.

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve, și anume:

- rezerve legale
- rezerve pentru acțiuni proprii
- rezerve statutare sau contractuale
- alte rezerve

Contul 106 se desfășoară în următoarele **conturi sintetice** de gradul II:

1061 – „Rezerve legale”

1062 – „Rezerve pentru acțiuni proprii”

1063 – „Rezerve statutare sau contractuale”

1068 – „Alte rezerve”

Încorporarea rezervelor în capital poate fi realizată prin două moduri:

- a) prin emisiunea de noi acțiuni la o valoare nominală egală cu valoarea acțiunilor existente și distribuirea în mod gratuit a acestora acționarilor existenți, proporțional cu acțiunile deținute prin procedura dreptului de atribuire

$$\text{Drept}_{\text{atribuire}} = \text{Val}_{\text{acțiuni vechi}} * \frac{n}{N + n}, \text{ unde } n - \text{numărul acțiunilor noi}$$

N – numărul acțiunilor vechi

- b) fără emisiunea de noi acțiuni, mărindu-se valoarea nominală a acțiunilor existente

5. Contabilitatea rezultatului reportat

În unele exerciții financiare rezultatul în totalitate sau o parte din rezultatul exercițiului (profit sau pierdere) nu s-a repartizat sau nu s-a imputat exercițiului financiar încheiat și prin urmare se reportează în exercițiul financiar următor.

Evidența rezultatului sau a părții din rezultatul exercițiului a căror repartizare a fost amânată de AGA se ține cu ajutorul **contului 117 – „Rezultatul reportat” (B)**.

În credit se înregistrează:

- pierderile contabile ale exercițiilor precedente acoperite din profitul exercițiului curent prin debitul contului **129**
- pierderile contabile ale exercițiilor precedente acoperite din rezerve prin debitul contului **106**
- pierderile realizate în exercițiilor precedente care diminuează capitalul social prin debitul contului **1012**
- profitul net realizat și nerepartizat prin debitul contului **121**
- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile prin debitul conturilor de creanțe **411, 461, 428**

În debit se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exercițiul precedent prin creditul contului **121**
- profitul net realizat în exercițiile precedente repartizat pentru rezerve, participarea salariaților la profit, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, dividende cuvenite acționarilor prin creditul conturilor **106, 424, 446, 457**
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile prin creditul conturilor **280, 281, 301, 371, 401, 428, 438, 448**

	% = 117	117 = %
pierderile	129	121
	106	106, 424, 446, 457
	1012	280, 281, 301, 371
	121	401, 4281, 4381, 4481
	411, 461, 4282	

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

6. Contabilitatea rezultatului exercițiului

Rezultatul exercițiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, indiferent de data încasării sau plății lor.

În contabilitate profitul sau pierderea se stabilește lunar cumulat de la începutul anului. În acest sens conturile de venituri și cheltuieli se închid la sfârșitul fiecărei luni prin „Rezultatul exercițiului”, deci se soldează diferența dintre cele două clase (7 și 6) influențând direct clasa 1 „Conturi de capital”.

Contabilitatea rezultatului exercițiului se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 12, din care fac parte **conturile 121 – „Profit și pierdere”** și **129 – „Repartizarea profitului”**.

Contul 121 (B) ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului.

În credit se înregistrează:

- la sfârșitul lunii, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (**701** ⇒ **786**)
- pierderea contabilă reportată prin debitul contului **117**

În debit se înregistrează:

- la sfârșitul lunii, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (**601** ⇒ **698**)

- profitul net realizat în exercițiul precedent și nerepartizat prin creditul contului **117**
- profitul net realizat în exercițiul precedent care a fost repartizat pe destinații prin creditul contului **129**

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor pierderea.

411 = 701	100.000.000
411 = 707	50.000.000
461 = 758	200.000.000
5121 = 766	10.000.000
601 = 301	10.000.000
641 = 421	30.000.000
681 = 281	50.000.000

	% = 121		121 = %	
venituri	{	701	}	601
		707		641
		758		681
		766		117
		117		129

(la 31.12.2001) Profit = 200.000.000 (în 121)

129 = %

106 100.000.000

457 100.000.000

(-se închide 121 cu 129)

Contul 129 (A) ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent. Contabilitatea analitică se ține pe destinațiile profitului stabilite conform legii.

În debit se înregistrează:

- rezervele constituite din profitul realizat în exercițiul curent prin creditul contului **106**
- acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent prin creditul contului **117**
- sumele repartizate pentru participarea salariaților la profit, dividende, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome prin creditul conturilor **424, 457, 446**

În credit se înregistrează:

- profitul net realizat în exercițiul precedent care a fost repartizat pe destinații legale prin debitul contului **121**

Soldul debitor reprezintă profitul repartizat aferent anului în curs.

7. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții sunt resurse financiare alocate unor societăți comerciale de către stat sau alte organisme cu titlu nerambursabil pentru scopuri bine determinate. Acestea se concretizează în sume de bani sau de bunuri materiale destinate constituirii unor imobilizări în vederea realizării unor activități care să dezvolte noi locuri de muncă. Sunt asimilate subvențiilor pentru investiții și bunurile de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit (prin donație) sau cele constatate plus la inventariere. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se realizează cu ajutorul **contului 131 – „Subvenții pentru investiții” (P)**.

În credit se înregistrează:

- valoarea subvențiilor pentru investiții primite sau de primit prin debitul conturilor **512, 445**
- valoarea brevetelor, licențelor, altor drepturi și valori similare primite cu titlu gratuit prin debitul contului **205**
- valoarea terenurilor și mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit prin debitul conturilor **211, 212, 213, 214**

$$\begin{array}{r} \text{subvenții} \left\{ \begin{array}{l} 512(1,4) \\ 445 \\ 205 \\ 211, 212, 213, 214 \end{array} \right. \quad \% \quad = 131 \end{array}$$

În debit se înregistrează:

- partea din subvențiile pentru investiții restituită sau de restituit prin creditul conturilor **512, 462**
- cota parte a subvențiilor pentru investiții trecute la venituri corespunzător amortizării calculate prin creditul contului **758**

$$\begin{array}{r} 131 = \% \\ 512 \\ 462 \\ 758 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{ex.:} \quad 212 = 131 \quad 200.000.000 \\ \quad 681 = 281 \quad 500.000 \\ \quad 131 = 7581 \quad 500.000 \end{array} \quad \Rightarrow \quad \begin{array}{r} 121 = 681 \\ 758 = 121 \\ \hline \emptyset \end{array}$$

Soldul creditor al contului reprezintă subvențiile pentru investiții netransferate la rezultatul exercițiului.

II.4. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

În activitatea întreprinderii pot interveni riscuri și incertitudini legate de piață, respectiv de relațiile comerciale cu terții. Aceste riscuri și incertitudini se manifestă de regulă în exercițiul următor, dar ele afectează ansamblul elementelor patrimoniale existente în prezent. De aceea este necesar ca efectele lor să se țină seama în evaluarea patrimoniului și a rezultatului financiar curent pentru a se evita transpunerea efectelor lor asupra perioadei de gestiune viitoare. Procedura de evaluare și înregistrare a acestor efecte constă în calculul provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.

Contabilitatea lor se realizează cu ajutorul **contului 151 – „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli” (P)**.

În credit se înregistrează:

- valoarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli constituite prin debitul contului **681**

În debit se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli prin creditul contului **688**

Soldul creditor reprezintă provizioane pentru riscuri și cheltuieli constituite.

$$\text{n} \quad 681 = 151 \quad 250.000.000$$

$121 = 681$
 n+1 $628 = 401$ 25.000.000
~~151 = 781~~ \Rightarrow diminuarea provizionului
 n+3 $151 = 781 \Rightarrow$ anulara provizionului $\Rightarrow 781 = 121$

Pentru cunoașterea structurii cheltuielilor și riscurilor pentru care s-au constituit provizioane, **contul 151** se dezvoltă în **conturi sintetice** de gradul II:

1511 – „Provizioane pentru litigii”

1512 – „Provizioane pentru garanții acordate clienților”

1518 – „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli”

Cursul 4

II.5. Contabilitatea datoriilor pe termen lung

Capitalurile proprii pot fi completate când este necesar prin angajarea de împrumuturi pe termen lung de la două categorii de creditori:

- a) persoane fizice sau juridice
- b) bănci

Contabilitatea acestor datorii se realizează cu **grupa 16** de conturi „**Împrumuturi și datorii asimilate**”.

1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni

Obligațiunile sunt titluri de credit, negociabile, emise de regulă de societățile pe acțiuni și constituie un împrumut colectiv pe termen lung acordat societăților emitente de o masă de creditori, persoane fizice sau juridice. Obligațiunile pot fi nominative sau la purtători.

Obligațiunile din aceeași emisiune sunt de valoare egală și asigură posesorilor drepturi egale, adică venituri sub formă de dobândă care se acordă indiferent de rezultatul financiar obținut de societate.

Deținătorii de obligațiuni sunt numiți obligatari, iar împrumutul este numit împrumut obligatar.

Obligațiunile au trei valori de referință:

- valoare nominală
- valoare de emisiune
- preț de rambursare = prețul plătit la scadență de către societatea emitentă pentru obligațiunile retrase de pe piață

Pentru a face atractivă emisiunea de obligațiuni de regulă prețul de rambursare se stabilește la o valoare mai mare decât valoarea de emisiune. Astfel diferența dintre prețul de rambursare și valoarea de emisiune este **prima de rambursare**.

Împrumuturile obligatate se contractează pe termen lung (5 – 10 ani) și în contractul de emisiune sunt prevăzute modalitățile de rambursare a acestora, existând două modalități principale:

- 1) rambursarea tuturor obligațiunilor o singură dată la termenul de expirare a împrumutului, în fiecare an fiind înregistrate și plătite doar dobânzile
- 2) rambursarea unui anumit număr de obligațiuni în fiecare an la data scadență stabilită prin tabloul de amortizare în care este prevăzut numărul obligațiunilor de amortizat și dobânzile de plătit

Pentru contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni se apelează la următoarele **conturi**:

161 – „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”

168 – „Dobânzi aferente împrumuturilor și datorii asimilate” (1681)

169 – „Prime privind rambursarea obligațiunilor”

Contul 161 (P)

În credit se înregistrează:

- suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare la obligațiunile emise prin debitul contului **461**
- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor prin debitul contului **169**

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a împrumutului din emisiuni de obligațiuni în valută prin debitul contului **665**

461 = 161 \Rightarrow ei se obligă să aducă valoarea obligațiunilor pentru care au subscris

% = 161 \Rightarrow sunt emise cu primă de rambursare

461

169

◇ dacă obligațiunile sunt emise în valută:

21.10.20N 461 = 161 100.000 USD * 33.200 lei/USD = 3.320.000.000 lei

31.12.20N - cursul este: 34.000 lei/USD

$S_C \rightarrow 161$ ar trebui să fie 3.400.000.000 lei, dar este 3.320.000.000 lei \Rightarrow trebuie să credităm 161 cu 80.000.000 lei:

~~476~~ = 161 \Rightarrow 665 = 161 (diferențele nefavorabile se trec în contul de cheltuieli cu diferențele de curs valutar – 665)

- la diferențe favorabile \Rightarrow „Venituri din diferențe de curs valutar” – 765

În debit se înregistrează:

- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni prin creditul contului **456**

- suma împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni rambursate prin creditul contului **512**

- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate prin creditul contului **505**

- diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, precum și din rambursarea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni în valută prin creditul contului **765**

subscrierea: 5121 (5124) = 461

- prin conversia obligațiunilor în acțiuni (societatea își mărește capitalul social):

4561 = 1011

161 = 456 \rightarrow depunerea aportului nu mai constă în natură sau numerar, ci în acestea
161

161 = 5121 (5124) \rightarrow când se rambursează direct aceste împrumuturi

505 = 5121 \rightarrow obligațiunile care sunt răscumpărate și se anulează

161 = 505 \rightarrow pentru a le păstra în postoficiu, evidențiate în contul 505

161 = 765 (~~477~~) \rightarrow există un venit din diferențe de curs valutar

Soldul creditor reprezintă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni nerambursabile.

Contul 168 (P) – cu ajutorul acestui cont se ține cont de dobânzile datorate aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, credite bancare pe termen lung, datorii ce privesc imobilizările financiare, precum și cele aferente împrumuturilor și datoriiilor asimilate.

În credit se înregistrează:

- valoarea dobânzilor datorate aferente împrumuturilor și datoriiilor asimilate prin debitul contului **666**

- valoarea dobânzilor evidențiate în avans potrivit prevederilor contractuale prin debitul contului **471**

- diferențele nefavorabile în curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută rezultate în urma evidențierii acestora, la închiderea exercițiului financiar, prin debitul contului **665**

666 = 168

471 = 168 \Rightarrow contractele de leasing \rightarrow 168 = 5121

666 = 471

665 = 168

În debit se înregistrează:

- suma dobânzilor plătite prin creditul contului **512**

- valoarea dobânzilor datorate și facturate potrivit prevederilor contractuale în cazul leasing-ului financiar prin creditul contului **404**

- diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută prin creditul contului **765**

Soldul creditor reprezintă dobânzile datorate și neplătite.

Contul 169 (A)

În debit se înregistrează:

- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni prin creditul contului **161**

În credit se înregistrează:

- valoarea primelor de rambursare amortizate prin debitul contului **686**

% = 161

461 10 mld

169 1 mld

Soldul debitor reprezintă valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor neamortizate.

2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele sunt sumele contractate cu băncile potrivit unor condiții și garanții și au un obiect de creditare și un scop declarat, sunt rambursabile la scadență și purtătoare de dobândă.

Evidența creditelor bancare pe termen lung se ține cu ajutorul **contului 162 – „Credite bancare pe termen lung” (P)**.

În credit se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung primite prin debitul conturilor **512, 401, 404**

5121(4) = 162

212 = 404 \Rightarrow 404 = 162 (achiziționăm un mijloc fix și nu-l achităm (>1an))

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului a creditelor în valută prin debitul contului **665**

În debit se înregistrează:

- suma creditelor rambursate prin creditul contului **512**

- diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului **765**

162 = 512

162 = 765

Soldul creditor reprezintă creditele pe termen lung nerambursate.

Pentru cunoașterea diferitelor categorii de credite **contul 162** se dezvoltă în **conturi sintetice** de gradul II operaționale (vezi plan de conturi).

3. Contabilitatea datoriilor ce privesc imobilizările financiare

O modalitate specifică de completare a resurselor financiare este aceea de contractare de împrumuturi pe termen lung de la o societate comercială care deține în capitalul social în cauză o fracțiune semnificativă constituită ca participație și care asigură drept de control și decizie în activitatea societății.

Evidența datoriilor societății față de persoanele juridice ce dețin participații în capitalul acesteia se ține cu ajutorul **contului 166 – „Datorii ce privesc imobilizările financiare” (P)**.

În credit se înregistrează:

- sumele încasate de la societățile comerciale ce dețin participații prin debitul contului **512**
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută prin debitul contului **665**

În debit se înregistrează:

- sumele restituite societății care deține participații prin creditul contului **512**
- diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului **765**

$$\% = 166$$

512

665

$$166 = \%$$

512

765

Soldul creditor reprezintă sumele primite și nerestituite.

Cu ajutorul **contului 167 – „Alte împrumuturi și datorii asimilate”** se ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanții, concesiuni.

Contul 167 (P)

În credit se înregistrează:

- sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate prin debitul contului **512**
- valoarea concesiunilor preluate prin debitul contului **205**
- valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar prin debitul conturilor **211, 212, 213, 214**
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumuturilor și datoriilor asimilate în valută prin debitul contului **665**

În debit se înregistrează:

- sumele reprezentând alte împrumuturi rambursabile prin creditul contului **512**
- valoarea bunurilor preluate în concesiune și restituite prin creditul contului **205**
- obligațiile de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locatar, în cazul leasing-ului financiar, prin creditul contului **404**
- diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului **765**

$$512 = 167$$

$$205 = 167 \rightarrow \text{arată datoria de a restitui acest bun aflat în concesiune}$$

- leasing financiar \rightarrow dreptul de proprietate nu se transformă

$$213 = 167$$

$$167 = 404$$

$$\frac{167}{167} = 512$$

167 = 205

Soldul creditor al contului reprezintă valoarea altor împrumuturi și datorii asimilate nerestituite.

III. Contabilitatea constituirii și utilizării immobilizărilor

III.1. Definirea și structura immobilizărilor

Actiunile immobilizate reprezintă bunul și valorile destinate a servi o perioadă îndelungată în activitatea agenților economici, adică nu se consumă la prima lor utilizare, valoarea lor recuperându-se eșalonat prin includerea în cheltuielile mai multor exerciții, în funcție de durata de folosire.

Sub aspectul structurii, contabilitatea diferențiază următoarele categorii de active immobilizate:

a) **immobilizări necorporale** – cuprind toate acele valori economice care nu se manifestă ca un bun material, concret

Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri și servicii, fie pentru a se închiria terților, fie pentru scopuri administrative. Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru persoane juridice și costul său poate fi evaluat în mod credibil. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui direct sau indirect la fluxul de numerar.

În cadrul immobilizărilor necorporale se **cuprind:**

- cheltuielile de constituire
- cheltuielile de dezvoltare
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și alte valori
- fondul comercial
- alte immobilizări necorporale
- immobilizările necorporale în curs de exercițiu

b) **immobilizări corporale** – cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea întreprinderilor

Immobilizările corporale sunt active care:

- sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestare de servicii, pentru a fi date terților sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de 1 an
- au valoare mai mare decât limita prevăzută de reglementările legale în vigoare

Immobilizările corporale **cuprind:**

- terenuri și amenajări la terenuri
- construcții
- instalații tehnice și mașini
- mobilier, aparatură de birou, echipamente de protecție a valorilor
- immobilizări corporale în curs de execuție

c) **imobilizări financiare** – cuprind valorile financiare, investițiile de întreprindere în patrimoniul altor societăți

Acestea **se compun din:**

- titluri de participare
- interese de participare
- alte titluri imobilizate
- creanțe imobilizate

III.2. Organizarea contabilității activelor imobilizate

Organizarea presupune definirea obiectivelor, precizarea factorilor specifici, organizarea documentației primare, organizarea contabilității analitice și alegerea sistemului.

1. Obiective:

- delimitarea fiecărei categorii, a fiecărui obiectiv de natura imobilizărilor și determinarea valorii de intrare a lui în funcție de categorii și feluri de imobilizări, precum și de pe urma utilizării, și stabilirea valorii rămase neamortizate
- asigurarea informațiilor și a metodologiei de evaluare a deprecierii în timp a imobilizărilor și a recuperării valorii prin aprovizioane și provizioane
- stabilirea aporiturilor activelor imobilizate la venituri și rezultate ca urmare a gestionării și valorificării prin concesiune, cesiune, încheiere

2. Factorii specifici:

- particularitățile organizatorice ale întreprinderii care influențează structura imobilizărilor pe categorii și obiective
- caracteristicile diferitelor categorii de imobilizări care influențează tipurile de date primare în care se consemnează operațiile privind intrarea, ieșirea și deprecierea imobilizărilor
- sistemul de amortizare adoptat
- poziția activelor imobilizate față de patrimoniul întreprinderii (proprie, concesionate, închiriate)

3. Organizarea documentației primare

Pentru consemnarea operațiilor privind intrarea imobilizărilor, mișcarea, inventarierea, evaluarea depreciilor imobilizărilor, precum și pentru operațiile de ieșire din patrimoniu trebuie precizate documentele ce se cer întocmite pentru fiecare din aceste operații.

Documentele privind imobilizările sunt proiectate printr-un nomenclator al documentelor financiar-contabile elaborat de M.F.P. unde sunt date modele de documente și precizări privind completarea, verificarea, circulația și arhivarea lor.

4. Alegerea sistemului de conturi și a formei de contabilitate

În cadrul organizării contabilității activelor imobilizate trebuie să se nominalizeze conturile sintetice de gradul I și II utilizabile pentru aceste active și să se precizeze registrele contabile cu care se va opera potrivit formei contabile alese.

Contabilitatea activelor imobilizate se realizează cu ajutorul **conturilor din clasa 2**, conturi de imobilizări din care fac parte următoarele grupe:

- 20 – „Imobilizări necorporale”
- 21 – „Imobilizări corporale”
- 23 – „Imobilizări în curs”
- 26 – „Imobilizări financiare”
- 28 – „Amortizări privind imobilizările”
- 29 – „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”

III.3. Contabilitatea constituirii și utilizării imobilizărilor necorporale

III.3.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanelor juridice și constau în:

- taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare
- cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni
- cheltuieli de prospectarea pieței, de publicitate și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea sau extinderea activelor persoanelor juridice

Evidența cheltuielilor ocazionate de dezvoltarea persoanelor juridice se realizează cu ajutorul **contului 201 – „Cheltuieli de constituire” (A)**.

În debit se înregistrează:

- cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanelor juridice prin creditul conturilor **512, 531, 404, 462**

În credit se înregistrează:

- cheltuielile de constituire amortizate integral prin debitul contului **280**

Soldul debitor reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

201 = 531(512) → pentru extinderea activității, când există conturi la bancă sau casierie

$$201 = 462$$

$$462 = 512(531)$$

$$201 = 404$$

↓

$$\frac{6811 = 2801}{2801 = 201}$$

III.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor unor cercetări sau a altor cunoștințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării lor.

Exemple de activități de dezvoltare:

- proiectarea, construcția și testarea produselor intermediare sau folosirea prototipurilor și modelelor
- proiectarea, construcția și testarea unor alternative pentru aparatele, produsele, procesele sau serviciile noi sau îmbunătățite

Cheltuielile de dezvoltare capitalizate reținute ca imobilizări necorporale sunt recuperate în exercițiul următor prin procesul de amortizare pe o durată de cel mult 5 ani.

Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare se realizează cu ajutorul **contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare”**.

Contul 203 (A)

În debit se înregistrează:

- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți prin creditul conturilor **233, 721, 404**

În credit se înregistrează:

- valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare cedate prin debitul contului **658**
- cheltuielile de dezvoltare amortizate integral, precum și cele aferente brevetelor, licențelor, prin debitul conturilor **280, 205**

<u>septembrie</u>	6xx = %	<u>450.000.000</u>
	3xx	100.000.000
	4xx	300.000.000
	5xx	50.000.000
	233 = 721	450.000.000

203 = 404

6811 = 2803

<u>oct.</u>	6xx = %	<u>75.000.000</u>
	3xx	50.000.000
	4xx	20.000.000
	5xx	5.000.000
	203 = %	<u>525.000.000</u>
	233	450.000.000
	721	75.000.000

Soldul debitor reprezintă valoarea cheltuielilor de dezvoltare existente.

Cursul 5

III.3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale în concesiuni, brevete, licențe, mărci și alte drepturi și valori similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și alte valori similare aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport, costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

În structura acestei categorii de imobilizări necorporale **se disting**:

- concesiunile și locațiile de gestiune
- brevetele, licențele, mărcile de comerț și alte drepturi

1. Concesiuni și locații de gestiune

Regiile autonome, companiile naționale și societățile comerciale pot valorifica părți din patrimoniul lor și prin procedura de administrare indirectă prin care acestea își mențin dreptul de proprietate, dar cedează condiționat dreptul de folosință altor persoane, asigurându-și astfel valorificarea potențialului elementelor cedate. Asemenea proceduri sunt **concesiunea și locația de gestiune**.

Concesiunea sau concesionarea reprezintă convenția între două părți care constă în cedarea condiționată, pe timp limitat, a dreptului de exploatare a unor active, servicii publice în schimbul unui preț numit **redevență**.

În contractul de concesiune partea care trimite spre administrare obiectul sau activitatea se numește **concedent**, iar partea care preia bunurile sau activitățile se numește **concesionar**.

Operațiile economice de derulare a unui contract de concesiune comportă înregistrarea atât în contabilitatea concedentului, cât și în cea a concesionarului. La concedent, bunurile ce fac obiectul contractului continuă să fie evidențiate în contabilitate, făcându-se mențiuni într-o fișă de evidență analitică cu privire la contract și unitatea care a concesionat bunurile.

Amortizarea imobilizărilor concesionate se face la concedent pe toată durata contractului, constituind cheltuieli de exploatare care se recuperează din veniturile obținute prin încasarea redevenței.

La concesionar, bunurile luate în concesiune se înregistrează în **contul 205 – „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”** evaluate la valoarea contabilă preluată de la concedent în corespondență cu contul 167 – „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, punându-se astfel în evidență obligația concesionarului față de concedent de a păstra, a utiliza rațional, de a restitui la expirarea termenului bunurile preluate.

Contul 205 (A) are ca obiect înregistrarea bunurilor preluate de concesionar, precum și cele preluate de locatar în locație de gestiune.

Se debitează pe baza contractului și a procesului verbal de predare-primire prin creditul contului **167**.

Se creditează la expirarea contractului de concesiune sau locație pe baza procesului verbal de restituire prin debitul contului **167**.

Soldul reprezintă valoarea bunurilor luate prin concesiune sau locație.

CONCEDENT	CONCESIONAR
1. Predarea bunului (fișa de evidență analitică – construcțiile → 212)	1. Preluarea bunului 205 = 167

<p>2. Factura cu redevența 411 = 706 - dacă avem și TVA: 411 = % 706 4427</p> <p>3. Încasarea redevenței 5121 = 411</p> <p>4. Înregistrarea amortizării 681 = 281</p> <p>5. Primirea bunului (în fișa analitică)</p>	⇒	<p>2. Factura cu redevența % = 401 612 4426</p> <p>3. Plata redevenței 401 = 5121</p> <p>4.-----</p> <p>5. Restituirea/Predarea bunului 167 = 205</p>
	⇐	

2. Brevete, licențe, mărci de comerț și alte drepturi

Acestea constituie valori de natura dreptului de proprietate industrială și intelectuală pe care le deține întreprinderea ca urmare a achiziției sau a obținerii acestora din resurse proprii, precum și ca aport adus la capital.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul **contului 205 (A)**.

În debit se înregistrează:

- brevetele, licențele, mărcile comerciale achiziționate, realizate pe cont propriu, aportate în natură, precum și cele primite cu titlu gratuit prin creditul conturilor **404, 233, 203, 721, 456, 131**

În credit se înregistrează:

- brevete, licențe, alte drepturi și valori similare cedate și scoase din evidență prin debitul conturilor **280, 658**

- valoarea celor aportate și retrase prin debitul contului **456**

- valoarea celor depuse ca aport la capitalul altei persoane juridice prin debitul contului **261**

Soldul debitor al contului reprezintă brevetele, mărcile, licențele existente.

1. Achiziționare (pe bază de factură)

% = 404
205
4426

2. La constituirea/majorarea capitalului în natură

205 = 4561

3. Obținere din producție proprie

<p><u>septembrie</u> 6xx = % □□ →</p> <p style="margin-left: 100px;">3xx</p> <p style="margin-left: 100px;">4xx</p> <p style="margin-left: 100px;">→ 5xx →</p>	→	<p><u>oct.</u> 6xx = %</p> <p style="margin-left: 100px;">3xx</p> <p style="margin-left: 100px;">→ 4xx →</p> <p style="margin-left: 100px;">205 = %</p>
--	---	--

$$233 = 721 \quad \longrightarrow \quad \begin{array}{l} 233 \\ 721 \end{array}$$

obținere din cheltuieli de dezvoltare:

$$205 = 203$$

4. Primire cu titlu gratuit

$$205 = 131$$

5. Amortizarea

$$681 = 2805$$

6. Vânzare (cedare)

$$461 = 758 \quad \text{preț de vânzare}$$

- scoatere din gestiune:

$$\% = 205$$

(amortizate) 2805

(neamortizate) 658

7. Retragera aportului la capital

$$456 = 205$$

8. Participare la capitalul altor societăți

$$261 = 205$$

III.3.4. Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial apare de regulă la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea de pe piață a bunurilor asemănătoare la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de o persoană juridică.

La achiziționarea unor active funcționale, prețul de tranzacționare este format din valoarea de piață a bunurilor (utilaje, terenuri, etc) și cea a stocurilor de marfă, la care se adaugă acea valoare care echivalează cu prețul vadului comercial a clientelei formate și a recunoașterii pe segmente de piață a calității bunurilor, serviciilor.

În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ ca urmare a achiziției de către o societate a acțiunilor altei societăți se au în vedere următoarele:

- valoarea fondului comercial achiziționat trebuie amortizată sistematic
- perioada de amortizare nu trebuie să depășească durata de viață utilă a bunului

Fondul comercial se evaluează și este recunoscut în structura imobilizărilor necorporale doar atunci când este împreună cu activele corporale aferente.

Contabilitatea fondului comercial se realizează cu ajutorul **contului 207 – „Fond comercial” (A)**.

În debit se înregistrează:

- valoarea fondului comercial achiziționat prin creditul contului **404**

În credit se înregistrează:

- valoarea fondului comercial cedat care nu a fost amortizat prin debitul contului **658**
- valoarea fondului comercial amortizat prin debitul contului **280**

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea fondului comercial achiziționat existent.

Ex.: Se achiziționează un magazin situat într-un vad comercial bun.

- terenuri 20.000.000 u.m.

- construcții 40.000.000 u.m.
- marfă 10.000.000 u.m.
- total factură de achiziție = 85.000.000 u.m.
- % = 404 85.000.000
- 20.000.000 211
- 40.000.000 212
- 10.000.000 371
- 15.000.000 207
- amortizarea fondului comercial – 10 ani
- 681 = 2807 1.500.000/an
- vânzare fond comercial
- 461 = 758 16.000.000
- scoatere din gestiune a fondului comercial
- % = 207 15.000.000
- 1.500.000 2807
- 13.500.000 658

III.3.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

În cadrul altor imobilizări necorporale se înregistrează, în principal, programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți pentru necesități proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

Evidența lor se realizează cu ajutorul **contului 208 – „Alte imobilizări necorporale”**

(A).

În debit se înregistrează:

- valoarea altor imobilizări necorporale achiziționate, realizate pe cont propriu sau reprezentând aportul asociaților la capital prin creditul conturilor **404, 233, 721, 456**

În credit se înregistrează:

- valoarea altor imobilizări necorporale cedate sau scoase din evidență prin debitul conturilor **280, 658**
- valoarea celor aportate și retrase prin debitul contului **456**
- valoarea celor depuse ca aport la capitalul altei persoane juridice prin debitul contului **261**

Soldul debitor reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

III.4. Contabilitatea constituirii și utilizării imobilizărilor corporale

Această categorie de imobilizări are o pondere mare și un rol important în gestiunea și în activitățile unităților patrimoniale. De aceea, deciziile privind investițiile pentru constituirea structurii specifice de imobilizări corporale sunt importante pentru că degajă efecte pe termen lung.

III.4.1. Organizarea contabilității imobilizărilor corporale

A) Clasificarea și codificarea imobilizărilor corporale

Data fiind marea diversitate a imobilizărilor corporale, pentru organizarea contabilității este necesară clasificarea și codificarea lor.

Există trei criterii importante de **clasificare**:

a) după domeniul în care se utilizează imobilizările:

- pentru producția industrială
- pentru producția agricolă
- pentru activități comerciale
- pentru scopuri administrative
- pentru scopuri sociale

b) după natura și particularitățile tehnico-constructive:

- terenuri
- amenajări la terenuri
- construcții
- mașini, utilaje, etc
- mijloace de transport
- animale și plantații
- mobilier și aparatură de birotică

c) după apartenența lor la patrimoniul întreprinderii

- imobilizări corporale proprietatea întreprinderii
- imobilizări corporale deținute în administrare sau folosință temporară (concesiune, locație de gestiune, închiriere, leasing)

Pentru o bună gestionare și un control riguros, imobilizările corporale **se codifică** apelând la două sisteme de codificare:

a) sistemul de codificare generală (unitar în economia națională) prin care imobilizările corporale sunt codificate pe grupe și subgrupe, indicându-se pentru fiecare durata normală de utilizare (15/1994 republicată, cu privire la amortizarea capitalului în active corporale și necorporale)

b) sistemul de codificare internă (propriu fiecărei întreprinderi) prin care la intrarea în patrimoniu se atribuie fiecărui obiect de natura imobilizărilor un număr de inventar, sub care acesta este înmatriculat și se codifică pe toată durata existenței lui în patrimoniu

B) Unitatea de evidență și evaluarea imobilizărilor corporale

Organizarea contabilității se realizează pe fiecare obiect individual care constituie **unitatea de evidență** a imobilizărilor corporale.

Prin obiect individual de evidență se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile destinate să îndeplinească în mod independent o funcție distinctă.

Evaluarea imobilizărilor corporale se face în următoarele momente:

- evaluarea curentă la intrarea și ieșirea din patrimoniu
- evaluarea la inventariere
- evaluarea la închiderea exercițiului prin bilanțul contabil

La intrarea în patrimoniu, imobilizările corporale se înregistrează la valoarea de intrare (valoarea contabilă) care este:

-costul de achiziție format din:

{ prețul de cumpărare

cheltuielile de transport
alte taxe nerecuperabile , în cazul imobilizărilor corporale fără montaj
-costul de achiziție + cheltuielile de montaj și cele cu probele tehnologice, în cazul imobilizărilor corporale cu montaj
-valoarea de aport, în cazul celor aduse ca aport la capital
-costul de producție, în cazul celor obținute în regie proprie

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Costul reparațiilor efectuate la imobilizări corporale în scopul asigurării utilizării continue a acestora trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care s-a efectuat, iar în situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, acesta se recunoaște ca o componentă a activului.

La ieșirea din patrimoniu, imobilizările corporale se evaluează la valoarea contabilă.

La inventariere, imobilizările corporale se evaluează individual la valoarea de utilitate sau la valoarea actuală, numită și valoare de inventar.

În bilanț, o imobilizare corporală trebuie prezentată la valoarea contabilă (mai puțin amortizarea și provizioanele) pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

C) Organizarea documentației primare și a evidenței operative

În funcție de operațiile economice ce intervin în activitatea întreprinderii, de căile de intrare, de destinația imobilizărilor, de modul de utilizare și de lichidare a acestora, se stabilește nomenclatorul documentelor specifice pentru gestionarea imobilizărilor corporale. Astfel, la intrarea în patrimoniu, pe baza documentelor de procurare în cazul achiziției, se întocmește procesul-verbal de recepție pentru imobilizări fără montaj și procesul-verbal de recepție și punere în funcțiune pentru cele cu montajul

În cazul imobilizărilor luate în concesiune sau locații de gestiune se întocmește procesul-verbal de predare-primire.

În cazul mișcărilor/transferurilor de imobilizări de la o secție sau subunitate la alta, în cadrul aceleiași societăți, se întocmește bonul de mișcare.

Pentru calculul și înregistrarea amortizării, se întocmește planul de amortizare și pe această bază situația de calcul lunară a amortizării.

Pentru imobilizările care și-au epuizat capacitatea de lucru, se întocmește procesul-verbal de scoatere din funcțiune sau casare a acestora.

D) Organizarea contabilității analitice a imobilizărilor corporale

Există două modalități de organizare a contabilității analitice; astfel:

1) folosim registru numerelor de inventar în care, pe baza procesului-verbal de recepție, se înmatriculează fiecare obiect și i se atribuie un număr de inventar potrivit grupei în care se încadrează, număr care va fi inscripționat pe fiecare obiect de evidență

- se întocmește fișa individuală a imobilizărilor corporale în care se consemnează denumirea, contul, numărul de inventar, actul justificativ de intrare în patrimoniu, valoarea de intrare, durata normală de folosire, norma de amortizare

2) folosim registru pentru contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale care îmbină elementele înscrise în registrul numerelor de inventar și fișa individuală a imobilizărilor corporale

E) Organizarea contabilității sintetice a imobilizărilor corporale

Pentru realizarea ei se utilizează **conturile din următoarele grupe** ale planului general de conturi:

21 – „Imobilizări corporale”

23 – „Imobilizări corporale în curs”

28 – „Amortizarea privind imobilizările”

29 – „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”

Cursul 6

Contul 211 – „Terenuri și amenajări la terenuri” (A) – cu ajutorul acestui cont se evidențiază terenurile și amenajările la terenuri (racordarea la sistemul de alimentare cu energie, împrejurimile, lucrările de acces).

În debit se înregistrează:

- valoarea terenurilor achiziționate reprezentând aport la capital, valoarea titlurilor primite cu titlu gratuit și valoarea celor primite în leasing financiar prin creditul conturilor **404, 456, 131, 167**

- valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu prin creditul conturilor **231, 722**

- valoarea creșterii rezultate din reevaluarea terenurilor prin creditul contului **105**

În credit se înregistrează:

- valoarea terenurilor, respectiv a amenajărilor de terenuri cedate prin debitul conturilor **281, 658**

- valoarea terenurilor aduse ca aport și retrase prin debitul contului **456**

- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor prin debitul contului **105**

- valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul altei societăți comerciale prin debitul conturilor **261, 262, 263**

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea terenurilor și costul efectiv al amenajărilor de terenuri.

Conturile 212, 213, 214 (A) – cu ajutorul acestor conturi se ține evidența existenței și mișcării construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor de reproducție și muncă, plantațiilor, precum și a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale.

În debit se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale realizate din producție proprie, primite cu titlu gratuit, aduse ca aport la capital, primite în regim de leasing financiar prin creditul conturilor **404, 231, 722, 131, 456, 167**

- valoarea creșterii rezultate din reevaluare prin creditul contului **105**

- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările corporale primite cu chirie și restituite proprietarului prin creditul contului **281**

În credit se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale cedate sau scoase din evidență prin debitul conturilor **281, 658**

- valoarea imobilizărilor corporale distruse de calamități prin debitul contului **671**

- valoarea imobilizărilor corporale aportate și retrase prin debitul contului **456**

- valoarea imobilizărilor corporale cedate în regim de leasing financiar prin debitul contului **267**

- valoarea descreșterii rezultate din reevaluare prin debitul contului **105**

- valoarea imobilizărilor corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul altei societăți prin debitul conturilor **261, 262, 263**

Soldul debitor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale existente.

III.4.2. Contabilitatea constituirii structurilor de imobilizări corporale

Intrarea definitivă în patrimoniu sau preluarea pentru folosire temporară a imobilizărilor corporale se decide în vederea constituirii structurii acesteia, structură necesară desfășurării obiectului de activitate.

Soluțiile contabilității pentru aceste operații țin seama de condițiile de recunoaștere a acestor active și de caracterul tranzacțiilor efectuate pentru recuperarea lor.

III.4.2.1. Intrarea în patrimoniu cu titlu definitiv

Căile de intrare în patrimoniu a imobilizărilor corporale cu titlu definitiv sunt:

- achiziționare
- obținere din producție proprie
- aport la capital
- subvenții pentru investiții

A) Achiziționare

1. Fără montaj

* din țară (intern)

1. factură + proces-verbal de recepție

% = 404

2131

4426

2. plan de amortizare

6811 = 2813

* din import

1. factură externă + proces-verbal de recepție

2131 = 404 Preț de cumpărare (valoare valută * curs)

2. declarație vamală de import (DVI) – taxe vamale + TVA în vamă ⇒ (valoarea în vamă + taxe vamale) * 19%

% = 404 (comisionar vamal)

2131 (valoare taxă vamală)

4426 (valoare TVA)

3. 6813 = 2813

4. plata furnizorului extern – pe baza dispoziției de plată valutară externă (DPVE)

- curs valutar din ziua plății > curs valutar din momentul achiziției

% = 5124 10.000 * 33.500

404 10.000 * 33.000

665 10.000 * 500

- curs valutar din ziua plății < curs valutar din momentul achiziției

404 = % 10.000 * 33.000

5124 10.000 * 32.500

765 10.000 * 500

2. Cu montaj

1. factură + proces-verbal de recepție

% = 404

231

4426

2. factură

6xx = %

3xx

4xx

281

3. notă contabilă (proces-verbal de recepție parțială)

231 = 722

4. proces verbal de punere în funcțiune

212 = 231

5. plan de amortizare

681 = 281

B) Obținere din producție proprie

1. înregistrarea cheltuielilor efectuate în fiecare lună

6xx = % (regie)

3xx

281

4xx

5xx

2. la sfârșitul fiecărei luni

231 = 722 (se repetă lună de lună)

.....

.....

10. proces-verbal de recepție finală

212 = 231

212 = 722

11. amortizarea

6812 = 2812

C) Aport la capital

1. subscrierea aportului

4561 = 1011

2. 214 = 4561

D) Subvenții pentru investiții

213 = 131

III.4.2.2. Preluare de imobilizări în folosință temporară

A) Concesiuni și locații de gestiune

205 = 167

B) Închirieri

Imobilizările închiriate sunt evidențiate în conturile în afara bilanțului 8031 – „Imobilizări corporale luate cu chirie” care funcționează în partidă simplă.

În debit se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor închiriate din fișa individuală transmisă de proprietar conform procesului verbal de predare-primire

În credit se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor închiriate pe baza actului de restituire la expirarea contractului

C) Luat în sistem de leasing

1. Leasing operațional

Bunul preluat rămâne în patrimoniul locatorului, iar locatarul înregistrează valoarea acestuia în contul în afara bilanțului **8036 – „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”** care funcționează în partidă simplă.

Se debitează cu valoarea imobilizărilor luate în leasing.

Se creditează pe măsură ce se achită ratele de leasing.

2. Leasing financiar

În acest sistem bunurile ce constituie imobilizările corporale trec efectiv din patrimoniul locatorului în proprietatea locatarului, această trecere luând forma unui împrumut pe termen lung.

212, 213, 214 = 167

III.4.3. Contabilitatea utilizării imobilizărilor corporale

Investirea în imobilizări corporale se justifică prin constituirea acestora în vederea utilizării în activitatea curentă de exploatare. Pe parcursul utilizării, acestea suferă deprecieri datorită uzurii fizice și morale. Estimarea și înregistrarea valorii depreciilor se realizează prin procesul de amortizare.

III.4.3.1. Amortizarea imobilizărilor corporale

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări corporale este egală cu valoarea sa contabilă și trebuie înregistrată sistematic pe parcursul duratei de viață utilă a activului.

Amortizarea se calculează pe baza unui plan de amortizare de la data punerii imobilizărilor corporale în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locații de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către societatea care le are în proprietate. Societățile comerciale amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) Amortizarea liniară – constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a imobilizărilor pe toată durata de viață utilă

b) Amortizarea degresivă – presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu următorii coeficienți:

1,5 pentru durate de utilizare cuprinse între 1 – 5 ani

2 pentru durate de utilizare cuprinse între 5 – 10 ani

2,5 pentru durate de utilizare peste 10 ani

c) Amortizarea accelerată – constă în calcularea în exercițiul financiar în care are loc intrarea imobilizărilor în patrimoniu a unei amortizări într-o limită prevăzută de lege (50%), în exercițiul următor amortizarea calculându-se liniar.

!!!!!! Terenurile **nu** se amortizează!!!!!!

Pe baza planului de amortizare se calculează suma amortizării lunare care se înregistrează pe cheltuieli curente de exploatare și în conturile de amortizări corespunzătoare.

Contabilitatea amortizării imobilizărilor corporale se realizează cu ajutorul **contului 281 – „Amortizări privind imobilizările corporale” (P)**.

În credit se înregistrează:

- cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale prin debitul contului **681**
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași și restituite proprietarului prin debitul conturilor **212, 213, 214**
- valoarea amortizării imobilizărilor utilizate în operații de participație și transferată conform contractelor prin debitul contului **458**

În debit se înregistrează:

- valoarea amortizării imobilizărilor corporale vândute sau scoase din evidență prin creditul conturilor **211, 212, 213, 214**

Soldul reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale.

III.4.3.2. Contabilitatea utilizării imobilizărilor corporale pentru activitate proprie de exploatare

A) Utilizarea imobilizărilor corporale proprietate

Prin utilizarea imobilizărilor corporale în activități de exploatare se obțin efecte economice și financiare concretizate în venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, serviciilor prestate. Pe de altă parte, acestea generează cheltuieli curente specifice întreprinderii:

- cheltuieli cu amortizarea: 681 = 281
- cheltuieli de reparații și întreținere: 6xx = %
3xx
4xx
5xx
- impozite și taxe: 635 = 446
- cheltuieli cu primele de asigurare

B) Utilizarea imobilizărilor luate în concesiune

- cheltuieli cu chiria: 612 = 401
- cheltuieli cu reparații și întreținere: 6xx = %
3xx
4xx
5xx

C) Utilizarea imobilizărilor preluate în leasing

- leasing operațional: rate de leasing și cheltuieli cu reparații
- leasing financiar: amortizarea, cheltuieli cu reparații, impozite și taxe, asigurări, cheltuieli cu dobânzile (666 = 1687)

III.4.3.3. Utilizarea imobilizărilor corporale proprii prin cedarea folosinței lor către terți

A) Predarea în concesiune, locație, chirie

$$\begin{array}{r} 411 = \% \\ 706 \\ 4427 \\ 681 = 281 \\ 635 = 446 \end{array}$$

B) Predarea în leasing

- leasing operațional: 411 = % (cheltuieli cu amortizarea, impozite, asigurări)

$$\begin{array}{r} 706 \\ 4427 \end{array}$$

- leasing financiar: 411 = %

$$\begin{array}{r} 706 \\ \rightarrow 267 \\ 4427 \\ 267 = 212 \end{array}$$

(cheltuieli nu avem)

III.4.4. Contabilitatea lichidării imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale, după ce sunt complet uzate sau devin disponibile, sunt lichidate, respectiv scoase din patrimoniu în vederea aducerii altora noi sau a unora corespunzătoare cerințelor activității.

Principalele modalități de lichidare a imobilizărilor corporale sunt:

III.4.4.1. Scoaterea din funcțiune, respectiv casarea imobilizărilor cu un grad mare de uzură care nu mai sunt folosibile

În momentul scoaterii din funcțiune valoarea de intrare a imobilizărilor poate fi complet sau parțial amortizată, existând în această situație o valoare rămasă.

Prin procesul-verbal de scotere din funcțiune sunt descrise operațiile și cheltuielile de dezmembrare și inventariere a pieselor de schimb sau a altor materiale recuperabile care pot fi folosite sau valorificate.

$$\begin{array}{r} 658 = \% \\ 3xx \\ 4xx \\ 5xx \\ 3024 = 758 \end{array} \quad \begin{array}{l} 281 = 212, 213 \rightarrow \text{complet amortizate} \\ \% = 212, 213, 214 \\ \text{(amortizarea)} \quad 281 \\ \text{(valoarea rămasă)} \quad 658 \end{array}$$

III.4.4.2. Vânzarea imobilizărilor dezafectate

În situația în care efectuăm vânzarea imobilizărilor dezafectate prin negociere \Rightarrow preț de vânzare, care va constitui venitul din valorificarea acestor bunuri, iar valoarea rămasă neamortizată va constitui o cheltuială privind bunuri cedate.

Ex.: valoare de intrare = 200.000 u.m.

amortizare = 180.000 u.m.

valoare rămasă = 20.000 u.m.

Preț de vânzare: a) 20.000 + TVA

b) 25.000 + TVA

c) 18.000 + TVA

a) - vânzare:

23.800	461 = %
7583	20.000
4427	3.800

- scoatere din gestiune:

% = 212	200.000
180.000	281
20.000	6583

7583 = 121 20.000

121 = 6583 20.000

Ø

b) - vânzare:

29.750	461 = %
7583	25.000
4427	4.750

- scoatere din gestiune:

% = 212	200.000
180.000	281
20.000	6583

7583 = 121 25.000

121 = 6583 20.000

Profit = 5.000 u.m.

c) - vânzare:

21.420	461 = %
7583	18.000
4427	3.420

- scoatere din gestiune:

% = 212	200.000
180.000	281
20.000	6583

7583 = 121 18.000

121 = 6583 20.000

Pierdere = 2.000 u.m.

III.4.4.3. Incendii, calamități, retragere, capital în natură

În urma unor incendii sau calamități pot fi distruse bunurile de natura imobilizărilor corporale, constatarea distrugerii făcându-se prin proces-verbal prin care se inventariază și evaluează obiectele distruse. Valoarea rămasă neamortizată în astfel de situații se

înregistrează în **contul 671 – „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”**.

% = 213, 214

(amortizarea) 281

(valoarea rămasă) 671

Retragerea aportului în natură de către asociați a dus la diminuarea corespunzătoare a capitalului, care se realizează în urma aprobării de către AGA.

Evaluarea obligațiilor față de asociații care își retrag aportul în natură se face la nivelul valorii rămase neamortizate.

Ex.: valoare de intrare = 30.000 u.m.

amortizare = 20.000 u.m.

valoare rămasă = 10.000 u.m.

1) diminuarea capitalului:	1012 = 456	10.000	←
2) scoaterea din gestiune:	% = 213, 214	30.000	
	20.000	281	
	10.000	456	←

Cursul 7

III.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare sunt plasamente ale capitalului sau a altor resurse pe timp îndelungat în acțiuni sau alte titluri cu scopul de a obține drepturi în constituirea capitalului altor societăți și, prin aceasta, calitatea de a participa la luarea deciziilor privind strategia și gestiunea acestor societăți. Totodată constituie imobilizări financiare și plasamentele în împrumuturi acordate pe termen lung societăților la care se dețin titluri de participare.

Aceste operațiuni financiare vizează în final obținerea de venituri sub forma dividendelor sau a dobânzilor.

Imobilizările financiare, în funcție de modul în care sunt realizate, devin titluri de participare sau creanțe imobilizate.

III.5.1. Titluri de participare

Titlurile de participare reprezintă drepturile, sub formă de acțiuni și alte titluri cu venit variabil, deținute de o societate în capitalul altor societăți comerciale, a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă acesteia.

Contabilitatea titlurilor de participare se realizează cu ajutorul a două conturi:

contul 261 – „Titluri de participare deținute la filiale în cadrul grupului” (A) și **contul 262 – „Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului” (A)**.

Cele două conturi au funcția contabilă identică.

În debit se înregistrează:

- valoarea titlurilor de participare dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social al altor societăți prin creditul conturilor **404, 512, 531, 269, 205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 301, 302**
- diferența dintre valoarea titlurilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale aduse ca aport prin creditul contului **106**
- valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor cuvenite din profitul net prin creditul contului **761**

261, 262 = %
 404, 269
 512, 531
 205, 208
 211, 212, 213, 214
 301, 302, 371, etc

- vânzare mijloace fixe: 461 = %
 7583
 4427

 % = 212
 2812
 valoarea neamortizată → 6583
 - la vânzare: % = 212

2812
106 (6583 se înlocuiește cu 106)

261, 262 = 761

În credit se înregistrează:

- valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare deținute și care au fost cedate prin debitul contului **664**

- diferența dintre valoarea titlurilor cedate sau retrase și valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale aportate prin debitul contului **106**

664 = 261, 262 ← descărcarea de gestiune se face pe cheltuieli

106 = 261, 262

Soldul contului reprezintă valoarea titlurilor de participare deținute la societățile din cadrul grupului sau din afara acestuia.

Pe parcursul deținerii titlurilor de participare în portofoliu, societatea poate obține dividende repartizate de societățile care au emis titlurile, acestea constituind venituri, iar contabilitatea lor se realizează cu ajutorul **contului 761 – „Venituri din imobilizări financiare” (P)**.

Se creditează:

- cu dividendele aferente titlurilor imobilizate prin debitul conturilor **451, 452, 461, 512**

- cu valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a reinvestirii dividendelor prin debitul conturilor **261, 262, 263, 265**

Se debitează la sfârșitul lunii în corespondență cu creditul contului **121**.

% = 761

451 }
452 } ⇒ 512 = 451, 452, 461 }
461 } sau } încasarea
512 512 = 761

% = 761

261, 262

263

265

761 = 121

III.5.2. Imobilizările financiare de natura intereselor de participare

(Bibliografie – Ordinul ministrului finanțelor 306/2002)

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți comerciale. Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitatea 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.

Cu ajutorul **contului 263 – „Imobilizări financiare de natura intereselor de participare”** se ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care persoana

juridică le deține în vederea realizării unor venituri financiare, fără intervenția în gestiunea societăților la care sunt deținute titlurile.

Contul 263 (A)

În debit se înregistrează:

- valoarea titlurilor dobândite prin achiziție sau aport (**404, 512, 531, 269, 205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 331, 332, 341 la 346, 361, 371, 381**)
- valoarea titlurilor primite ca urmare a reinvestirii dividendelor convenite din profitul net prin creditul contului **761**

În credit se înregistrează:

- valoarea cheltuielilor privind titlurile cedate prin debitul contului **664**

Soldul contului reprezintă imobilizările financiare sub formă de interese de participare deținute.

III.5.3. Creanțe imobilizate

Contabilitatea creanțelor imobilizate se ține pe următoarele categorii:

- creanțe legate de participații – reprezintă acele creanțe ale persoanelor juridice rezultate din acordarea de împrumuturi societății la care deține titluri de participare sau interese de participare

- împrumuturi acordate pe termen lung

În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care societatea percepe dobânda potrivit legii.

- alte creanțe imobilizate

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de societăți la terți.

Contabilitatea acestor imobilizări se realizează cu ajutorul **contului 267 – „Creanțe imobilizate” (A)** desfășurat în **conturi sintetice** de gradul II pentru categoriile de creanțe imobilizate enunțate.

În debit se înregistrează:

- valoarea împrumuturilor acordate și a veniturilor din dobânzi aferente creanțelor imobilizărilor, precum și a garanțiilor depuse la furnizori prin creditul conturilor **269, 512, 531, 763**

- valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung și a dobânzilor aferente pentru bunurile cedate în regim de leasing financiar prin creditul conturilor **211, 212, 213, 214, 472**

- diferențele favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate în valută rezultate la închiderea exercițiului prin creditul contului **765**

În credit se înregistrează:

- valoarea creanțelor imobilizate și a dobânzilor aferente încasate, precum și a garanțiilor restituite de furnizori prin debitul conturilor **512, 531**

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente împrumuturilor acordate rezultate în urma încasării creanțelor sau evaluării acestora la sfârșitul exercițiului prin debitul contului **665**

- valoarea dobânzii facturate de locator în cazul leasing-ului financiar prin debitul contului **411**

- valoarea pierderilor din creanțe immobilizate prin debitul contului **663**

- valoarea avansului și a ratelor recunoscute la venituri pentru bunurile cedate în leasing financiar prin debitul contului **658**

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

Evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării immobilizărilor financiare se realizează cu ajutorul **contului 269 – „Vărsăminte de efectuat pentru immobilizări financiare” (P)**.

Se creditează cu sumele datorate pentru immobilizări financiare achiziționate prin debitul conturilor **261, 262, 263, 265, 267**.

Se debitează cu sumele plătite pentru immobilizări financiare prin creditul conturilor **512, 531**.

Soldul contului reprezintă sumele datorate pentru immobilizări financiare achiziționate.

IV. Contabilitatea fluxurilor de trezorerie

IV.1. Conținutul și structura trezoreriei

Operațiile de trezorerie circumscriu fluxurile financiare și monetare derulate pentru procurarea mijloacelor bănești necesare desfășurării activității, precum și cele pentru utilizarea acestora.

Luând în considerare factorul timp în realizarea acestor fluxuri, se disting două categorii mari:

- a) cele care generează angajamente pe termen lung, fiind asimilate operațiilor de capital
- b) cele care generează operații pe termen scurt pentru asigurarea lichidităților și efectuarea decontărilor

Această ultimă categorie cuprinde încasările și plățile curente și formează **trezoreria** sau **fluxurile de trezorerie**.

În sens restrâns, trezoreria cuprinde disponibilitățile bănești la bancă, în lei sau valută, precum și cele în numerar, în lei sau în valută.

În sens larg, în sfera trezoreriei se cuprind toate mijloacele de care dispune întreprinderea pentru a face față plăților curente (carnetele de cec, etc). În sfera acesteia se mai cuprind și investițiile financiare pe termen scurt numite **titluri de plasament**, efectele comerciale de primit, creditele primite pe termen scurt numite și **credite de trezorerie**.

IV.2. Organizarea contabilității trezoreriei

La organizarea contabilității trezoreriei trebuie avute în vedere următoarele **obiective**:

- evidența și controlul obiectiv asupra operațiilor bănești în numerar
- gestiunea și valorificarea disponibilităților bănești din conturile de la bancă, precum și a efectelor de primit
- efectuarea plăților la termenele scadente
- respectarea legislației financiar-bancare și fiscale
- valorificarea disponibilităților bănești prin investiții financiare pe termen scurt

IV.3. Contabilitatea mijloacelor bănești în numerar și a altor valori de trezorerie

Pentru operațiile bănești în numerar, contabilitatea trebuie să țină seama dacă acestea sunt făcute în moneda națională sau în valută.

Pentru operațiile bănești în moneda națională utilizăm **contul 5311 – „Casa în lei”** și apelăm la informațiile din registrul de casă.

Operațiile bănești în numerar în valută trebuie evidențiate conform legii contabilității atât în valută, cât și în lei prin transformarea valutei pe baza cursului de schimb la data la care se efectuează operațiile de încasare (plată).

Contabilitatea operațiilor bănești în valută se ține cu ajutorul **contului 5314 – „Casa în devize”**. Diferențele dintre cursul de schimb valutar dintre momentul efectuării operațiilor și sfârșitul exercițiului financiar se evidențiază în contul de diferențe de curs valutar astfel:

- diferențele nefavorabile în contul 665 – „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
- diferențele favorabile în contul 765 – „Venituri din diferențe de curs valutar”

Contul 531 (A) – cu ajutorul acestui cont se ține evidența numerarului aflat în casieria unității, precum și a mișcării acestuia ca urmare a încasărilor și plăților efectuate.

În debit se înregistrează:

- sumele ridicate de la bănci prin creditul contului **581**
- sumele încasate de la clienți (**411, 419**), de la asociați (**455**), de la debitori (**428, 461**), de la creditorii diverși (**462**)
- sumele încasate reprezentând decontări în cadrul grupului prin creditul contului **451**
- sumele încasate reprezentând aport la capitalul societății prin creditul contului **456**
- sumele încasate reprezentând venituri anticipate (**472**)
- sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate prin creditul contului **542**
- sumele încasate reprezentând imobilizări financiare pe termen scurt cedate (**501, 502, 503, 506, 508**)
- sumele încasate din prestări servicii (**704**), vânzarea mărfurilor (**707**) și din alte activități în contul **708**, din despăgubiri și alte venituri din exploatare (**758**)
- diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută la încheierea exercițiului financiar prin creditul contului **765**

În credit se înregistrează:

- depunerile de numerar la bancă prin debitul contului **581**
- costul de achiziție al investițiilor financiare efectuate în numerar (**261, 262, 263, 501, 502, 503**)

- plățile efectuate către furnizori (**401, 404**)
- valoarea avansurilor acordate pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (**409**)
- sumele achitate personalului (**421, 423, 424, 425, 426, 428**)
- sumele achitate terților reprezentând rețineri din remunerații (**427**)
- sumele achitate reprezentând decontări în cadrul grupului (**451**)
- sumele restituite asociațiilor (**455, 456**)
- dividendele plătite acționarilor/asociațiilor (**457**)
- sumele achitate creditorilor (**462**)
- avansurile de trezorerie acordate (**542**)
- plățile în numerar reprezentând alte valori achiziționate (**532**)
- plățile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (**658**)
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută la încheierea exercițiului financiar prin debitul contului **665**

Soldul reprezintă numerarul existent în casierie (maxim 20 milioane).

- către persoane juridice – plățile trebuie să fie de maxim 30 milioane
- către persoane fizice – plățile pot depăși 30 milioane

Contul 532 – „Alte valori” (A) – cu ajutorul acestui cont se ține evidența bonurilor valorice, timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă și a altor valori, precum și a mișcării acestora.

În debit se înregistrează:

- valoarea bonurilor, timbrelor, biletelor, tichetelor achiziționate prin creditul conturilor **401, 531, 542**

În credit se înregistrează:

- valoarea bonurilor, timbrelor, biletelor, tichetelor consumate prin debitul conturilor **428, 604, 624, 625, 626**

Soldul contului reprezintă alte valori existente în unitate.

Cursul 8

Iv.4. Contabilitatea operațiilor bănești prin conturi la bănci

Întreprinderile pot efectua operații de încasări și plăți prin conturile deschise la bănci în care scop încheie contracte cu societățile bancare prin care se stabilesc condiții de păstrare a banilor și de efectuare a operațiilor, precum și comisioanele convenite băncii pentru serviciile efectuate. Întrucât operațiile realizate prin conturi la bănci nu presupun mișcare efectivă a sumelor de bani, aceste operații sunt denumite și **decontări bănești fără numerar**. Astfel, definim decontările fără numerar ca fiind acele operații bancare prin care plățile, respectiv încasările se fac prin trecerea numită și **virare** a unei sume de bani datorate de debitor (cumpărător, client sau alt plătitor) din contul său de la bancă în contul de la bancă al altui titular care este creditorul (furnizor sau beneficiar).

Plățile din contul debitorului se fac cu consimțământul acestuia, cu excepția celor care reprezintă obligații stabilite prin titluri executorii.

Conturile deschise la bănci pot fi folosite pentru:

- operații curente de încasări și plăți numite **conturi curente**
- constituirea de depozite la termen numite și **conturi de depozit**
- operații speciale cum sunt **operațiile de acreditiv**

Operațiile de decontare fără numerar pot fi realizate prin mai multe forme și instrumente de decontare, astfel:

- acceptarea – prin care plățile între unități se efectuează pe baza consimțământului debitorului. Aceasta se poate realiza în două variante:

- a) din inițiativa debitorului pentru care se folosește ca instrument de decontare ordinul de plată (ex.: cumpărare mijloc fix)
- b) din inițiativa creditorului, folosind ca instrument ordinul sau dispoziția de încasare (în cazul asigurărilor sociale)

- compensarea datoriilor și creanțelor între doi sau mai mulți parteneri pe baza unui proces-verbal de compensare, eliminându-se astfel transferul mijloacelor bănești prin conturi bancare (ex.: avem și o datorie și o creanță → care se compensează)

- acreditivul – prin care plățile se efectuează pe măsura livrării bunurilor sau executării lucrărilor dintr-o sumă rezervată în acest scop de cumpărător într-un cont distinct deschis la banca furnizorului

Contabilitatea decontărilor fără numerar se realizează cu ajutorul **conturilor**:

5121 – „Conturi la bănci în lei”

5124 – „Conturi la bănci în valută”

5125 – „Sume în curs de decontare”

IV.4.1. Contabilitatea operațiilor curente de decontare prin conturi la bănci (512: 5121, 5124)

Contul 512 – „Conturi curente la bănci” (B) – cu ajutorul acestui cont se ține evidența disponibilităților în lei și valută în conturi la bănci, precum și a mișcării acestora.

În debit se înregistrează:

- sumele depuse sau virate în cont rezultate din încasările în numerar din alte conturi bancare, din acreditive prin creditul contului **581**
- valoarea subvențiilor primite și de încasat prin creditul conturilor **131, 445**

- creditele bancare pe termen lung și scurt încasate prin creditul conturilor **162, 519**
- sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate prin creditul contului **167**
- sumele încasate de la clienți prin creditul conturilor **411, 419**
- sumele recuperate din debite ale personalului prin contul **428**
- taxa pe valoare adăugată de recuperat încasată de la bugetul statului prin creditul contului **4424**
- sumele depuse în cont de către asociați prin creditul contului **455**
- sumele depuse ca aport în numerar la capitalul social prin contul **456**
- sumele încasate de la debitori diverși prin contul **461**
- valoarea investițiilor financiare pe termen scurt cedate prin conturile **501, 502, 503, 505, 508**
- valoarea cecurilor și a efectelor comerciale încasate prin conturile **5112, 5113, 5114**
- sumele încasate reprezentând redevențe, locații de gestiune și chirii prin contul **706**
- sumele încasate reprezentând dobânzile aferente disponibilităților în conturi la bănci prin contul **766**
- sumele încasate reprezentând subvenții acordate prin contul **741**
- diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților la bancă în valută la încheierea exercițiului financiar sau operațiunilor efectuate în valută în cursul exercițiului prin contul **765**
- valoarea sconturilor (reducerilor de plată) încasate de la furnizori sau alți creditori prin contul **767**

În credit se înregistrează:

- sumele ridicate în numerar din cont sau virate în alt cont prin debitul contului **581**
- creditele pe termen lung și scurt rambursate prin conturile **162, 519**
- valoarea de achiziție a investițiilor financiare cumpărate prin conturile **261, 262, 263**, titluri de plasament - **501, 502, 503**
- sumele achitate reprezentând dobânzi – **168, 518, 666**
- plățile efectuate reprezentând avansuri acordate furnizorilor de imobilizări prin conturile **232, 234**
- plățile efectuate către furnizori de bunuri și servicii prin conturile **401, 403, 404, 405, 409**
- plățile efectuate către personalul unității prin conturile **421, 423, 424, 425, 428**
- sumele achitate reprezentând contribuția la asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate, ajutorul de șomaj, fonduri speciale prin conturile **431, 437, 447**
- sumele plătite la buget reprezentând impozitul pe profit, impozitul pe venitul de natura salariilor și taxa pe valoarea adăugată prin conturile **441, 444, 4423**
- sumele achitate asociaților prin conturile **455, 456**
- valoarea serviciilor bancare plătite prin contul **627** (ex.: comisioanele bancare)
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților aflate în conturi la bancă în valută la încheierea exercițiului financiar sau aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul anului prin contul **665**

Soldul debitor reprezintă disponibilitățile în lei și în valută, iar soldul creditor creditele primite.

IV.4.2. Decontări prin plăți scadente !!!!! (important pentru examen)

Pentru livrări de mărfuri și prestări de servicii cu frecvență mare și valori relativ constante, decontările bănești pot fi făcute în sistemul plăților scadente folosind ordinul de plată.

În acest scop, între furnizor și client se încheie o convenție prin intermediul băncii furnizorului prin care se stipulează suma ce va fi virată periodic de client, termenele de livrare și de emitere a facturii, precum și intervalele la care se vor efectua regularizările între parteneri.

Astfel, se operează cu **conturile 409 – „Furnizori debitori”** desfășurat în două **conturi sintetice** de gradul II operaționale astfel:

4091 – „Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”

4092 – „Furnizori debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări”

și **419 – „Clienți creditori”**.

Contul 409 (A) – cu ajutorul acestui cont evidențiem avansurile acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (materii prime, mărfuri, produse, etc) sau pentru prestări de servicii și executări de lucrări.

În debit se înregistrează:

- valoarea avansurilor achitate furnizorilor prin creditul conturilor **512, 531**

În credit se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor cu ocazia regularizării plăților cu aceștia prin debitul contului **401**

Soldul contului reprezintă avansuri achitate furnizorilor nedecontate.

Contul 419 (P) – cu ajutorul acestui cont se evidențiază avansurile încasate de la clienți.

În credit se înregistrează:

- sumele încasate de la clienți reprezentând avansuri prin debitul conturilor **512, 531**

În debit se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienți

Soldul contului reprezintă sumele încasate sub forma avansurilor.

CLIENT	FURNIZOR
1. ACHITARE AVANS (ordin de plată) 4091 = 5121	1. ÎNCASARE AVANS (extras de cont + ordin de plată) 5121 = 419
2. PRIMIRE MARFĂ (factură + notă de recepție și constatare diferențe) 371 = 401	2. LIVRARE MARFĂ (factură) 411 = 707 607 = 371

- operațiile se repetă pe parcursul lunii 3. REGULARIZARE PLĂȚI (notă contabilă) 401 = 4091 ⇒	- operațiile se repetă pe parcursul lunii 3. REGULARIZARE PLĂȚI 419 = 411
- dacă 401 > 4091 diferența se achită cu ordin de plată: 401 = 5121 ⇒	5121 = 411

IV.4.3. Sume în curs de decontare

O situație particulară poate interveni la efectuarea operațiilor bănești prin conturi la bănci datorită decalajului în timp generat de circuitul bancar de la data când sumele plătite de debitor și operate în contul său până la data când aceste sume intră în contul de la bancă al creditorului, respectiv al furnizorului.

Această situație este relevantă la sfârșitul lunii (a exercițiului financiar) când în ultima zi plățile ies din contul debitorului dar nu ajung în contul creditorului decât în luna următoare (exercițiul financiar următor).

În contabilitatea creditorului, aceste sume sunt considerate în curs de decontare și evidențiate într-un cont distinct.

Sume în curs de decontare sunt și sumele de bani consemnate (rezervate) la bănci în vederea participării la licitație pentru achiziționarea de valută.

Contabilitatea acestor operații se realizează cu ajutorul **contului 5125 – „Sume în curs de decontare” (A)**.

Se debitează:

- cu sumele plătite de debitor dar neapărute în extrasul de cont al creditorului până la sfârșitul lunii prin creditul conturilor de creanțe **411, 461**
- cu sumele de bani consemnate în vederea cumpărării de valută prin participare la licitație prin creditul contului **581**
- cu numerarul depus la bancă la sfârșitul lunii și care nu este operat în aceeași zi în extrasul de cont prin creditul contului **581**

Se creditează:

- cu sumele plasate în contul de la bancă care anterior au fost constatate în curs de decontare prin debitul contului **5121**
- cu sumele de bani plătite pentru achiziționarea de valută prin debitul contului **581**

Soldul contului reprezintă mijloacele bănești care aparțin societății și sunt în curs de decontare.

5125 = 411 → ca soldul clientului să corespundă cu soldul furnizorului

5125 = 581 ← 581 = 5121 (la licitație)

5125 = 581 ← 581 = 5311 (depunerile de numerar care nu au ajuns în extrasul de cont)

581 – nu trebuie să prezinte sold

5121 = ~~411~~ 5125

581 = 125

5124 = 581 } cumpărare valută

581 = 5125 – apare suma în extrasul de cont

IV.5. Contabilitatea efectelor comerciale

Efectele comerciale definesc în general instrumentele de decontare folosite în relațiile cu terții pentru gestionarea creditului comercial. (Creditul comercial reprezintă perioada dintre cumpărare și livrare.)

Prin instrumentarea efectelor comerciale se realizează decontarea creanțelor și obligațiilor între partenerii comerciali la anumite termene, numite **scadențe**.

Principalele efecte comerciale sunt:

- cambia
- biletul de ordin
- cecul

IV.5.1. Caracteristici și funcții ale efectelor comerciale

1. Cambia !!!!!!! (important pentru examen)

Cambia este înscrisul solemn prin care o persoană numită **trăgător** dă ordin unei alte persoane numită **tras** să plătească o sumă de bani la o anumită dată și un anumit loc unei a treia persoane numită **beneficiar**.

În relațiile comerciale trăgătorul este de regulă furnizorul sau creditorul, trasul este clientul sau debitorul față de trăgător, iar beneficiarul este o terță persoană care este creditor față de trăgător.

Cambia, fiind emisă de trăgător, reprezintă o invitație la plată făcută către tras, și pentru a fi valabilă trebuie să fie acceptată de către tras, după care se predă în portofoliul beneficiarului.

TRĂGĂTOR (A)	TRAS (B)	BENEFICIAR (C)
1. Vânzare mărfuri către B 411 _{/B} = 707	1. Achiziție mărfuri de la A 371 = 401 _{/A}	2. Vânzare produse finite societății A 411 _{/A} = 701
2. Achiziție mărfuri de la societatea C 371 = 401 _{/C}	401 _{/A} = 403	413 = 411 _{/A} (în momentul primirii)

401 _{/C} = 411 _{/B}	403 = 5121	efectului comercial) 5113 = 413 (la scadență) sau 5114 = 413 (scontare) 5121 = 5113 (5114)
---------------------------------------	------------	--

A — furnizor pentru B
 \ — client pentru C

- la sfârșit – cambia trebuie acceptată de B și trimisă la C

2. Biletul de ordin

Biletul de ordin este un înscris solemn ce se deosebește de cambie prin aceea că la operațiune **nu** participă trasul și nu este nevoie să fie acceptat.

În biletul la ordin, trăgătorul și trasul se contopesc în persoana emitentului, și acesta reprezintă un angajament de plată al emitentului față de beneficiar (furnizorul sau creditorul).

3. Cecul

Cecul este un înscris solemn prin care o persoană numită trăgător dă ordin unei a doua persoane numită tras să plătească unei a treia persoane numită beneficiar o anumită sumă de bani.

În gestiunea agenților economici, efectele comerciale intervin:

- fie în relațiile cu furnizorii pentru stingerea obligațiilor prin emiterea sau acceptarea, în calitate de tras, a unor efecte comerciale
- fie în relațiile cu clienții la livrări de bunuri și servicii prestate unde, în schimbul dreptului de creanță, se pot primi diferite efecte comerciale care sunt păstrate în portofoliul de valori până la scadență când sunt depuse la bancă spre încasare sau pot fi folosite și înainte de termen pentru efectuarea de alte plăți sau prin scontare

Pe traseul parcurs de efectele comerciale în gestiunea agenților economici se delimitează două segmente funcționale:

- 1) segmentul descris de funcția de credit comercial pe intervalul de la primirea până la decontarea acestora
- 2) segmentul descris de funcția de trezorerie pe intervalul de la depunerea spre încasare și până la încasare sau prin folosirea acestora ca instrument de plată, respectiv scontare

IV.5.2. Contabilitatea operațiilor cu efecte comerciale

A) Pentru operațiile fluxurilor din segmentul I se apelează la **conturile**:

403 – „Efecte de plătit”

405 – „Efecte de plătit pentru imobilizări”

413 – „Efecte de primit de la clienți”

Conturile 403 și 405 (P) au funcțiuni identice și evidențiază obligații de plătit pe bază de efecte comerciale către furnizori, respectiv furnizori de immobilizări.

În credit se înregistrează:

- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit prin debitul conturilor **401, 404**
- diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul exercițiului rezultate din evaluarea soldului în valută prin debitul contului **665**

În debit se înregistrează:

- plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale prin creditul contului **512**
- diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului **765**

Soldul reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

Contul 413 (A) – cu ajutorul acestui cont se evidențiază creanțele de încasat pe bază de efecte comerciale.

În debit se înregistrează:

- sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate prin creditul contului **411**
- diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului **765**

În credit se înregistrează:

- efectele comerciale primite și depuse la bancă spre încasare sau scontare prin debitul conturilor **5113, 5114**
- diferențele nefavorabile de curs valutar prin debitul contului **665**

Soldul reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

Cursul 9

B) Pentru segmentul al doilea descris de funcția de trezorerie se utilizează conturile:

5112 – „Cecuri de încasat”

5113 – „Efecte de încasat”

5114 – „Efecte remise spre scontare”

Contul 5112 (A) se utilizează pentru înregistrarea și urmărirea cecurilor emise de către clienți până la încasarea contravalorii lor.

Se debitează cu valoarea cecurilor depuse la bancă pentru încasare prin creditul contului **411**.

Se creditează cu încasarea contravalorii cecurilor prin debitul contului **5121**.

Soldul contului reprezintă valoarea cecurilor depuse la bancă și neîncasate.

Ex.: - vânzare mărfuri:

411 = %	<u>11.900.000</u>	} se plătește pe bază de cec
707	10.000.000	
4427	1.900.000	

-în contabilitate: 5112 = 411 11.900.000

-în momentul intrării banilor în extrasul de cont: 5121 = 5112 11.900.000

Contul 5113 (A) înregistrează efectele comerciale din portofoliu depuse spre încasare la bănci.

Se debitează cu valoarea efectelor comerciale depuse spre încasare la bănci prin creditul contului **413**.

Se creditează cu încasarea valorii efectelor comerciale prin debitul contului **5121**.

Soldul reprezintă valoarea efectelor comerciale depuse la bănci și neîncasate.

Ex.: - vânzare mărfuri:

411 = %	<u>11.900.000</u>
707	10.000.000
4427	1.900.000

- 413 = 411 11.900.000

↓
funcție de credit comercial ← primirea banilor

- funcția de trezorerie apare când banii se depun la bancă pentru încasare:

5113 = 413 11.900.000

5121 = 5113 11.900.000

(pe bază de extras de cont)

Contul 5114 (A) înregistrează efectele comerciale negociate cu băncile sau alte instituții financiare pentru a fi încasate înainte de scadență contra unei taxe numită **taxă de scont**.

Se debitează cu valoarea efectelor comerciale negociate în vederea scontării, mai puțin taxa de scont, prin creditul contului **413**.

Se creditează cu suma valorii negociate încasată în urma scontării prin debitul contului **5121**.

Soldul contului reprezintă valoarea efectelor comerciale remise spre scontare și neîncasate.

Ex.: - vânzare mărfuri:

411 = %	<u>11.900.000</u>
707	10.000.000
4427	1.900.000

-Primire:

413 = 411 11.900.000

-Depunere la bancă spre scontare:

% = 413	<u>11.900.000</u>
5114	diferența
→ 667	119.000

1% - taxa de scont
Extras de cont:
5121 = 5114

iv.6. Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie

Acreditivul reprezintă forma de decontare prin care plățile se efectuează pe măsura livrării mărfurilor și a executării serviciilor și lucrărilor dintr-o sumă rezervată într-un cont distinct de către client la banca furnizorului.

Contabilitatea acestor operații se realizează cu ajutorul **contului 541 – „Acreditivă”**

(A) care **se dezvoltă** în:

5411 – „Acreditivă în lei”

5412 – „Acreditivă în valută”

În debit se înregistrează:

- valoarea acreditivelor deschise la dispoziția terților prin contul **581**
- diferențele favorabile de curs valutar aferente soldului la încheierea exercițiului financiar pentru acreditivul deschis în valută prin contul **765**

În credit se înregistrează:

- sumele plătite terților prin conturile **401, 404**
- sumele virate în contul de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivelor prin contul **581**
- diferențele nefavorabile de curs valutar la încheierea exercițiului financiar sau la lichidarea acreditivelor în contul **665**

Soldul reprezintă valoarea acreditivelor deschise existente.

Avansurile de trezorerie sunt sume de bani încredințate administratorilor sau altor persoane împuternicite pentru efectuarea unor plăți necesare achiziționării unor bunuri sau pentru plata serviciilor efectuate de terți societății.

Contabilitatea gestionării avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul **contului 542 – „Avansuri de trezorerie” (A)**.

În debit se înregistrează:

- avansurile de trezorerie acordate prin creditul contului **531** (5311, 5314)
- diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută la încheierea exercițiului financiar prin contul **765**

În credit se înregistrează:

- avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri (**301, 302, 303, 371**), prin plățile către furnizori (**401**)
- avansurile nejustificate restituite prin debitul contului **531**
- diferențele nefavorabile de curs valutar la încheierea exercițiului financiar prin contul **665**

Soldul reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie nedecontate.

1. Dispoziție de plată către casierie → ACORDARE AVANS:

542 = 5311 20.000.000

2. Decont de cheltuieli (facturi, chitanțe, etc) → DECONTARE AVANS:

% = 542 17.000.000

301

302

371

401

624

625 \ cheltuieli de transport, cu diurna, etc

3. Chitanță → RESTITUIRE AVANS:

5311 = 542 3.000.000 (diferența)

- din casierie nu se pot face plăți mai mari de 30.000.000 lei într-o zi

iv.7. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt (titluri de plasament)

În conformitate cu standardul internațional de contabilitate numărul 7, care reglementează situația fluxurilor de trezorerie, contabilitatea întreprinderii trebuie să evidențieze componentele numerarului și ale echivalentelor numerarului.

Cele mai importante **componente ale echivalentelor numerarului** sunt:

- titlurile de valoare achiziționate cu scopul de a fi deținute pe termen scurt în vederea obținerii de venituri (din dobânzi, din dividende)

IV.7.1. Caracteristici ale titlurilor de plasament ca investiții financiare pe termen scurt

Titlurile de plasament reprezintă acțiunile proprii răscumpărate, acțiunile achiziționate, obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte titluri de plasament achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt.

Titlurile de plasament prezintă următoarele **caracteristici**:

- sunt titluri negociabile, la vânzarea lor nefiind necesară întocmirea unor acte scrise
- pot fi schimbate unul cu altul din aceeași categorie și de la aceeași emisiune conferind deținătorilor lor aceleași drepturi și o valoare identică
- sunt cotate la bursă sau susceptibile de a fi cotate

Plasamentul prin acțiuni și obligațiuni are în vedere folosirea disponibilităților bănești temporare în operațiuni speculative, la bursa de valori sau societăți de valori mobiliare, prin cumpărarea și revânzarea acestora în vederea obținerii unor venituri din diferențe de preț sau dividende și dobânzi.

Contabilitatea titlurilor de plasament se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 50 – „Investiții financiare pe termen scurt”** din care fac parte conturile:

501 – „Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului”

502 – „Acțiuni proprii”

- 503 – „Acțiuni”
- 505 – „Obligațiuni emise și răscumpărate”
- 506 – „Obligațiuni”
- 508 – „Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate”
- 509 – „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”

IV.7.2. Evaluarea titlurilor de plasament

La intrarea în societate, titlurile de plasament se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament cum sunt comisioanele și alte cheltuieli similare, se înregistrează direct în cheltuielile exercițiului.

La ieșire, titlurile de plasament se evaluează la prețul lor de intrare.

Evaluarea la bilanț a titlurilor de plasament se face alegând între valoarea de intrare și valoarea de inventar valoarea cea mai mică.

IV.7.3. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt în acțiuni

Contul 502 (A) evidențiază acțiunile proprii răscumpărate.

- subscrierea capitalului: 4561 = 1011

- depunerea aportului: % = 4561

5121

531

212

213

371

- dacă acțiunile proprii se anulează ⇒ diminuarea capitalului social

În debit se înregistrează:

- costul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate prin conturile **512, 531, 509**

Se mai debitează prin creditul contului **764** – „Venituri din investiții financiare cedate” dacă valoarea de răscumpărare este mai mică decât valoarea nominală a titlurilor.

(la valoarea nominală) 502 = 531, 512, 509

dacă plata are loc imediat

dacă plata are loc ulterior

-dacă valoarea nominală > valoarea plătită ⇒ diferența este un venit

$$502 = \% \frac{\text{(valoarea nominală)}}{\text{(valoarea plătită)}} \\ 5121 \quad 764 \text{ (diferența)}$$

În credit se înregistrează:

- valoarea acțiunilor proprii anulate prin debitul contului **1012**

- valoarea acțiunilor proprii cedate prin debitul conturilor **512, 531**

- diferența între prețul de achiziție și prețul de vânzare/cesiune prin debitul contului **664**

Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor proprii răscumpărate existente.

- acțiunile cumpărate pot fi anulate \Rightarrow diminuare capital: $1012 = 502$
- acțiunile cumpărate pot fi cedate: $531, 512 = 502$
- dacă prețul de vânzare $>$ valoarea nominală:
 - $531 = \%$
 - 502
 - 764 (venituri)
- diferența între valoarea de vânzare și valoarea de achiziție:
 - $\% = 502$
 - 531
 (cheltuieli) 664

Contul 503 (A) evidențiază acțiunile cotate și necotate cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt.

În debit se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate prin creditul conturilor **512, 531, 509**

În credit se înregistrează:

- valoarea acțiunilor cedate prin debitul conturilor **512, 531**, iar în cazul diferențelor nefavorabile prin debitul contului **664**

Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor cumpărate existente.

IV.7.4. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt în obligațiuni

Contul 505 (A) evidențiază obligațiunile emise care au fost răscumpărate de la obligatari înaintea termenelor de rambursare.

În debit se înregistrează:

- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate prin creditul conturilor **512, 531, 509, 764**

În credit se înregistrează:

- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate prin debitul contului **161**

Soldul contului reprezintă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate neanulate.

$$\left. \begin{array}{l} 461 \\ 5121 \end{array} \right\} = 161 \quad 100.000.000 \quad (\text{rambursabil după 3 ani în totalitate})$$

- după 2 ani: $505 = 512, 531, 509 \quad 100.000.000$

764 (în funcție de preț intervine și acest cont)

$$161 = 505 \quad 100.000.000$$

- în cazul în care obligațiunile **nu** sunt răscumpărate până la scadență:

$$161 = 5121$$

Contul 506 (A) evidențiază obligațiunile cumpărate.

În debit se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate prin creditul conturilor **512, 531, 509**

În credit se înregistrează:

- valoarea obligațiunilor cedate prin debitul conturilor **512, 531, 664**

(se ține cont de evaluarea la intrare, la ieșire)

Ex.:

1. Achiziție obligațiuni

$$506 = 5121 \quad 10.000.000$$

2a. Vânzare cu preț de vânzare (Pv) = 12.000.000

$$\begin{array}{r} 5121 = \% \quad 12.000.000 \\ \hline 506 \quad 10.000.000 \\ 764 \quad 2.000.000 \end{array}$$

2b. Vânzare cu Pv = 9.000.000

$$\begin{array}{r} \% = 506 \quad 10.000.000 \\ 5121 \quad 9.000.000 \\ 664 \quad 1.000.000 \end{array}$$

!!!! La 506 avem întotdeauna prețul de vânzare !!!!

Soldul contului reprezintă obligațiunile cumpărate.

Contul 509 (P) ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate.

În credit se înregistrează:

- valoarea datorată pentru investiții financiare pe termen scurt cumpărate prin debitul conturilor **501, 502, 503, 505, 506, 508**

În debit se înregistrează:

- valoarea achitată a investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate prin creditul conturilor **512, 531**

$$\% = 509 \qquad 509 = 512, 531$$

501, 502

503, 505

506, 508

Soldul contului reprezintă valoarea datorată pentru titlurile de plasament cumpărate.

IV.7.5. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament

Pentru deprecierea titlurilor de plasament, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor. În perioadele următoare, la sfârșitul fiecărui exercițiu sau la ieșirea din societate a titlurilor de plasament, provizioanele constituite se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz.

Evidența provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 59 – „Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie”**.

- conturile 501 → **591** (cifra 0 se înlocuiește cu 9)

502 → **592**

503 → **593**

505 → **595**

506 → **596**

508 → **598**

Conturile din această grupă sunt conturi de pasiv **(P)**.

În credit se înregistrează:

- valoarea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de trezorerie constituite sau suplimentate pe feluri de provizioane prin debitul contului **686**

În debit se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea conturilor de trezorerie prin creditul contului **786**

Soldul conturilor reprezintă valoarea provizioanelor constituite pentru deprecierea constatată existentă la sfârșitul perioadei.

Ex.:

1. în 25.11.2002

Achiziție de 10.000 acțiuni la prețul de 25.000 lei

503 = 5121 250.000.000 (10.000 * 25.000)

2. la 31.12.2002

- valoarea de inventar a unei acțiuni = 22.000 lei/acțiune

686 = 593 30.000.000 [(25.000 – 22.000) * 10.000 lei/acțiune]

- în bilanț vom avea soldul contului 503 – soldul contului 593 ($S_{503} - S_{593}$)

3. în 31.03.2003

Vânzare 5.000 acțiuni la prețul de 30.000 lei/acțiune

5121 = % 150.000.000 (5.000 * 30.000)

503 125.000.000 [5.000 * 25.000 (valoarea de intrare)]

764 25.000.000 (diferența care este un venit)

4. Diminuare provizion:

593 = 786 15.000.000 (dacă pentru 10.000 acțiuni valoarea de inventar a fost 30.000.000 lei ⇒ pentru 5.000 acțiuni este 15.000.000 lei)

!! Pentru celelalte 5.000 de acțiuni rămâne în continuare constituit provizionul !!

iv.8. Contabilitatea creditelor pe termen scurt (credite de trezorerie), a dobânzilor și a viramentelor interne

Creditele pe termen scurt sunt creditele primite pe o perioadă de maxim 1 an, ele fiind contractate pentru obținerea mijloacelor bănești necesare pentru finanțarea activităților de dezvoltare (achiziție mărfuri, materiale, etc). Acestea sunt rambursabile și purtătoare de dobânzi.

Evidența creditelor acordate de bănci pe termen scurt se ține cu ajutorul **contului 519 – „Credite bancare pe termen scurt” (P)**.

În credit se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă pentru nevoi temporare prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate pentru credite, prin debitul conturilor **512, 666**

În debit se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite, prin creditul contului **512**

Soldul reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite.

5121 = 5191 100.000.000

(creditele au termen de scadență de până la 1 an)

666 = 5198 10.000.000 (10% din 100.000.000)
(dobânda este o cheltuială pentru societate)

- la scadență:

% = 5121	<u>110.000.000</u>
5191	100.000.000
5198	10.000.000

Dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci se înregistrează distinct în contabilitate față de cele de plătit aferente creditelor acordate de bănci pe termen lung sau scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat aferente conturilor curente se evidențiază în contabilitate cu ajutorul **contului 518 – „Dobânzi” (B)**.

În debit se înregistrează:

- dobânzile de încasat trecute la venituri prin contul **766**
- dobânzile plătite aferente împrumuturilor primite sub forma descoperirilor de cont prin creditul contului **512**

În credit se înregistrează:

- dobânzile datorate trecute la cheltuieli prin debitul contului **666**
- dobânzile încasate în debitul contului **512**

Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar cel creditor – dobânzile de plătit.

- pe extras de cont: 5121 = 518

- când dobânda ne intră în contul de disponibil (se încasează efectiv):

518 = 766

518 = 5121

- când ies banii: 666 = 518

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între acestea și casierie.

Evidența viramentelor de disponibilități se ține cu ajutorul **contului 581 – „Viramente interne” (A)**.

În debit se înregistrează:

- sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie prin creditul conturilor **512, 531, 541, 542**

În credit se înregistrează:

- sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont prin debitul conturilor **512, 531**

Nu prezintă sold

581 = 5311

5121 = 581

Cursul 10

v. contabilitatea formării și valorificării stocurilor

v.1. conținutul și structura stocurilor

Stocurile cuprind bunurile și serviciile care intervin în ciclul curent de exploatare al întreprinderii destinate fie pentru a fi vândute în aceeași stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie pentru a fi consumate la prima lor utilizare.

Imobilizări – necorporale
 / corporale
 / financiare

Active circulante

- stocurile
- creanțele
- disponibilitățile

În cadrul stocurilor **se cuprind:**

- **mărfurile**, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii
- **materiile prime** care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit, integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformate
- **materialele consumabile** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, etc) care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare, fără a se regăsi de regulă în produsul finit
- materialele de natura **obiectelor de inventar**
- **produsele**, respectiv:
 - **semifabricatele**, prin care înțelegem produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau se livrează terților
 - **produsele finite**, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților
 - **rebuturile, materialele recuperabile sau deșeurile**
- **animalele și păsările**, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate
- **ambalajele**, care includ ambalajele re folosibile achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii
- **producția în curs de execuție**, care reprezintă producția ce nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime; în cadrul producției în curs de execuție se cuprind și lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate

În cadrul stocurilor **se includ și bunurile aflate în custodie** pentru prelucrare sau în consignație la terți care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.

v.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității stocurilor

1. Obiective:

- urmărirea și controlul programului de aprovizionare
- asigurarea integrității stocurilor la locul de depozitare și urmărirea permanentă a mișcării lor

- asigurarea delimitării cheltuielilor de transport-aprovizionare de valoarea stocurilor
- înregistrarea și controlul valorificării stocurilor de mărfuri și a altor stocuri destinate vânzării
- evidența și urmărirea produselor în procesul obținerii acestora
- evidența credibilă a stocurilor și determinarea influențelor asupra patrimoniului și a rezultatelor prin aplicarea principiilor prudenței și a continuității activității
- asigurarea realizării cerințelor standardului internațional de contabilitate numărul 2 → Contabilitatea stocurilor

2. Factorii specifici luați în considerare la organizarea contabilității stocurilor:

- mărimea întreprinderii
- structura organizatorică și funcțională a gestiunilor de stocuri
- decalajul între aprovizionarea și recepția bunurilor primite
- decalajul dintre vânzarea și livrarea efectivă a bunurilor vândute
- sursele de proveniență ale stocurilor
- modul de evaluare al stocurilor

v.3. Organizarea contabilității stocurilor

În sfera organizării contabilității stocurilor **se cuprind:** clasificarea și codificarea, evaluarea stocurilor, organizarea documentației primare și a evidenței operative, organizarea contabilității analitice și sintetice.

1. Clasificarea și codificarea stocurilor

Clasificarea și codificarea stocurilor se realizează după două criterii principale astfel:

a) după natura fizică a bunurilor de natura stocurilor

- se realizează pe categorii, grupe, subgrupe, clase, delimitând stocurile care au însușiri și caracteristici comune

b) după succesiunea derulării lor în cadrul activității de exploatare, respectiv după destinația acestora – clasificarea stocurilor are în vedere destinația lor în activitatea de exploatare pe baza principiului grupării, omogenizării și generalizării, astfel se formează structura stocurilor începând cu materiile prime și materialele și terminând cu stocurile de produse, mărfuri, ambalaje

2. Reguli privind evaluarea stocurilor

La evaluarea stocurilor se aplică regulile generale de evaluare corespunzătoare momentelor principale ale stării lor în patrimoniu, respectiv evaluarea la intrarea în patrimoniu, la ieșirea din patrimoniu, la inventariere și la bilanț.

Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu se face la costul de achiziție sau costul de producție.

Evaluarea stocurilor la inventariere se face la valoarea actuală sau de utilitate, denumită și valoare de inventar.

Evaluarea stocurilor în bilanț se face în principiu la valoarea contabilă/de intrare a acestora, iar pentru stocurile care au suferit deprecieri și pentru care s-au constatat și înregistrat provizioane - la valoarea actuală mai mică decât valoarea contabilă.

3. Metode de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu

La ieșirea din patrimoniu stocurile sunt evaluate cu prețul sau valoarea de intrare a acestora.

În situația în care nu pot fi identificate prețurile de intrare a stocurilor se recomandă diferite metode de estimare a stocurilor ieșite, și anume:

- a) metoda primului intrat, primul ieșit (FIFO)
- b) metoda costul mediu ponderat (CMP)
- c) metoda ultimul intrat, primul ieșit (LIFO)

Potrivit **metodei FIFO** bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). (!!! Stocul inițial este prima intrare!!!) Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor în ordine cronologică.

Metoda CMP presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare intrare.

Potrivit **metodei LIFO** bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior în ordine invers cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elementele similare de natura stocurilor de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative, la situațiile financiare, trebuie să prezinte următoarele informații: motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

4. Organizarea documentelor primare și a evidenței operative

Stocurile, în gestiunea întreprinderii, ocazionează numeroase operații care pot fi grupate în:

- aprovizionare și depozitare
- consum și valorificare
- inventariere

Toate aceste operații trebuiesc consemnate în documente primare și evidențe operative specifice. Pentru a organiza sistemul de documente se elaborează nomenclatorul de documente și graficul de circulație al fiecărui document de la întocmirea sau intrarea în societate până la arhivare.

Pentru achiziția de stocuri, documentele primare sunt:

- avizul de însoțire
- factura
- nota de intrare-recepție

- nota de recepție și constatare de diferențe, dacă la recepție se constată diferențe care se comunică și furnizorului în vederea soluționării situației constatate

Pentru operații de transfer și mișcare internă a stocurilor avem bonul de predare-transfer-restituire.

Pentru operații de consum a stocurilor avem bonul de consum.

Pentru materialele trimise la terți pentru prelucrare avem avizul de însoțire, cu mențiunea scopului expedierii.

Pentru vânzare avem documentele: dispoziție de livrare, aviz de însoțire, factură.

Evidența operativă a stocurilor se realizează la nivelul depozitelor (gestiunilor) prin fișa de magazie și raportul de gestiune, iar la nivelul societății prin registru stocurilor.

5. Metode de organizare a contabilității analitice a stocurilor

Contabilitatea analitică a stocurilor, în funcție de specificul întreprinderii și de nevoile proprii de informare, poate fi organizată folosind următoarele metode:

- a) **metoda operativ-contabilă sau pe solduri** – care constă în ținerea la locul de depozitare a evidenței cantitative a bunurilor materiale pe categorii, iar în contabilitate a evidenței valorice desfășurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe sau subgrupe de bunuri. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor.
- b) **metoda cantitativ-valorică** – constă în ținerea evidenței cantitative pe categorii de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate a evidenței cantitative și valorice. Contabilitatea stocurilor se desfășoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența de la depozite și din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantitățile înregistrate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic de la contabilitate.
- c) **metoda global-valorică** – constă în ținerea evidenței numai valoric atât la nivelul gestiunii, cât și în contabilitate. Această metodă se aplică în principal pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul și pentru alte bunuri în cadrul unităților care nu au dotarea tehnică de calcul corespunzătoare.

6. Organizarea contabilității sintetice a stocurilor

Aceasta presupune alegerea metodei de contabilitate sintetică și a formei de contabilitate.

A. Metoda inventarului permanent

- constă în înregistrarea tuturor operațiilor de intrare și ieșire în conturi sintetice de stocuri și, pe această bază, stabilirea și cunoașterea permanentă a stocului cantitativ și valoric, sau numai valoric

B. Metoda inventarului intermitent

- constă în faptul că aprovizionarea și formarea stocurilor se consideră ca un proces menit să asigure cantitățile necesare pentru consum, respectiv utilizare, astfel că stocarea

materiilor prime, materialelor, mărfurilor constituie o fază intermediară tranzitorie care poate fi chiar eliminată

Stocurile aprovizionate sau obținute sunt considerate ca fiind ca și consumate, valoarea lor fiind înregistrată direct în conturile de cheltuieli curente ale exercițiului. Apelarea la conturile de stocuri se face la sfârșitul exercițiului (lunii) când sunt inventariate stocurile rămase neconsumate, valoarea lor fiind trecută în conturile din clasa 3 prin diminuarea corespunzătoare a cheltuielilor.

La începutul exercițiului următor (lunii următoare) se readuc stocurile respective pe cheltuielile curente urmând să se reia procesul pentru noul exercițiu de activitate. Această metodă se recomandă pentru întreprinderile mici și mijlocii și microîntreprinderi.

v.4. Contabilitatea stocurilor achiziționate

V.4.1. Contabilitatea materiilor prime, materialelor și a materialelor de natura obiectelor de inventar

Pentru organizarea și conducerea contabilității acestora se utilizează următoarele conturi:

301 – „Materii prime”

302 – „Materiale consumabile”

303 – „Materiale de natura obiectelor de inventar”

308 – „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

351 – „Materii și materiale aflate la terți”

și conturi în afara bilanțului:

8032 – „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”

8033 – „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”

I. Contabilitatea formării stocurilor de materii prime și materiale

A) Formarea stocurilor în depozit

Stocurile de materii prime și materiale se formează în general prin achiziție de la terți în urma recepției calitative și cantitative și a predării lor spre păstrare și gestionare responsabililor de depozit. Pot fi și situații în care acestea sunt preluate direct în secțiile de exploatare în vederea prelucrării și utilizării lor conform programului și obiectului de activitate.

A.1. Metoda inventarului permanent

În cadrul acestei metode se utilizează conturile 301, 302, 303, 308.

Cu ajutorul **conturilor 301, 302, 303 (A)** se evidențiază existența și mișcarea stocurilor de materii prime, materiale consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar.

În debit se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor achiziționate prin creditul conturilor **401** (cu factură), **408** (cu aviz de însoțire), **542** (când sunt achitate), **446** (pentru taxe vamale)

- valoarea la preț de înregistrare a lor, aduse de la terți prin conturile **351, 401**

- valoarea materiilor prime, materialelor reprezentând aport în natură al acționarilor și asociaților prin creditul contului **456**

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor constatate plus la inventar prin creditul conturilor **601, 602, 603** și a celor primite cu titlu gratuit prin creditul contului **758**

- valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor și produselor reținute și consumate ca materii prime sau materiale în aceeași unitate prin creditul conturilor **341, 345**

În credit se înregistrează:

- valoarea materiilor prime și a materialelor incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, și pierderile din deprecieri prin debitul conturilor **601, 602**

- valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosință prin debitul conturilor **603, 471**

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor vândute ca atare prin debitul contului **371**

- valoarea materiilor prime și materialelor ieșite prin donație și pierderile din calamități prin debitul conturilor **658, 671**

- valoarea materiilor prime și materialelor trimise spre prelucrare sau în custodie la terți prin debitul contului **351**

Soldul conturilor reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor și a materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc

Contul 308 (R) – cu ajutorul acestui cont se evidențiază diferențele în plus sau în minus între prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție aferente materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar.

În debit se înregistrează:

- diferențele de preț în plus aferente materiilor prime, materialelor intrate în gestiune prin creditul conturilor **401, 542**

- diferențele de preț în minus aferente materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune prin creditul conturilor **601, 602, 603**

În credit se înregistrează:

- diferențele de preț în minus aferente materiilor prime și materialelor achiziționate prin debitul conturilor **301, 302, 303**

- diferențele de preț în plus aferente materiilor prime, materialelor ieșite din gestiune prin debitul conturilor **601, 602, 603**

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente materiilor prime și materialelor existente în stoc

Ex.: materia primă A → preț standard (P_S) = 10.000 lei/kg

1. Factură ⇒ APROVIZIONARE 50 kg materie primă A → preț efectiv (P_E) = 11.000 lei/kg

301 = 401 500.000 (la prețul standard)

diferența în: 308 = 401 50.000 [(11.000 – 10.000) * 50]

2. Bon de consum ⇒ DARE ÎN CONSUM 25 kg materie primă A

601 = 301 250.000 (la prețul standard)

diferența în: 601 = 308 ? - prin formulele:

$$\begin{cases} Rc_{308} = Rc_{301} * k \\ k = \frac{Si_{308} + Rd_{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} = \frac{0 + 50.000}{0 + 500.000} = 0,1 \\ Rc_{308} = 250.000 * 0,1 = 25.000 \end{cases} \quad \boxed{\text{când } P_E > P_S}$$

$$\begin{array}{r} \Downarrow \\ 601 = 308 \quad 25.000 \end{array}$$

P_E al materiei prime A = 9.000 lei/kg \Rightarrow DARE ÎN CONSUM 50 kg

$$\begin{array}{r} 301 = \% \quad \underline{500.000} \\ 401 \quad 450.000 \\ 308 \quad 50.000 \end{array} \quad \boxed{\text{când } P_E < P_S}$$

- apoi avem de calculat: Rd_{308}

A.2. Metoda inventarului intermitent

În situația aplicării inventarului intermitent stocurile existente la începutul exercițiului financiar, precum și intrările în cursul perioadei, se înregistrează direct în debitul conturilor 601, 602, 603.

Conturile 301, 302, 303 se debitează numai la sfârșitul perioadei cu valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc stabilită pe baza inventarului prin creditul conturilor 601, 602, 603.

Ex.: ACHIZIȚIE (pe bază de factură)

$$601 = 401 \quad 10.000.000$$

·
·
·

- la sfârșitul lunii: 301 = 601 1.000.000

Cursul 11

B) *Formarea stocurilor la terți*

Sunt situații când, datorită lipsei spațiilor de depozitare sau a mijloacelor de transport, se convine ca recepția materialelor să se facă la sediul furnizorului de către delegatul cumpărătorului, care apoi le lasă în păstrarea acestuia până când se creează condiții de aducere a stocurilor respective în depozitele proprii.

Asemenea stocuri recepționate și rămase la furnizori sunt evidențiate cu ajutorul contului 351 – „Materii și materiale aflate la terți” **(A)**.

În debit se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți prin creditul conturilor **401, 301, 302, 303**

În credit se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune prin debitul conturilor **301, 302, 303**

- scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, constatate lipsă la inventar sau distruse de calamități prin debitul conturilor **601, 602, 603, 671**

Soldul reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți.

C) Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale respinse la recepție

În procesul de formare a stocurilor pot interveni situații în care, în totalitate sau în parte, acestea să fie respinse la recepție ca urmare a unor minusuri cantitative sau pentru că nu corespund calitativ. Asemenea situații pot fi soluționate astfel:

1. Comisia de recepție întocmește documentul nota de recepție și constatare de diferențe, care se tratează astfel:

a) **în cazul minusurilor cantitative** – pentru valoarea cantitativă lipsă nu se înregistrează în contabilitate intrarea de stoc și obligația față de furnizor, urmând să se comunice nota furnizorului pentru soluționare

b) **în cazul stocurilor necorespunzătoare calitativ** – pe baza notei de constatare, stocurile respective sunt preluate în păstrare și ținute la dispoziția furnizorului, cantitatea și valoarea acestora fiind evidențiate în contul în afara bilanțului 8033 – „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”

2. În urma comunicării notei de constatare a diferențelor calitative, furnizorul poate proceda astfel:

a) execută recondiționarea calitativă a materialelor la sediul cumpărătorului și în urma acceptării se întocmește documentul nota de intrare-recepție, pe baza căruia valorile respective sunt trecute din contul 8033 în conturile de stocuri din depozit 301, 302, 303, înregistrând corespunzător obligația față de furnizor

b) poate cere returnarea stocurilor necorespunzătoare calitativ și, pe baza avizului de însoțire, acestea sunt expediate, urmând a fi creditat contul 8033 cu valoarea lor

II. Contabilitatea valorificării stocurilor de materii prime și materiale

A) Consum

Rațiunea de formare a stocurilor de materii prime și materiale o constituie utilizarea lor în procesul de producție de bunuri, executări de lucrări, prestări servicii. Documentul care consemnează consumul este bonul de consum sau fișa limită de consum.

Evaluarea cantitativă de materii prime și materiale consumate se face la prețul de intrare corespunzător metodei de evaluare adoptate (identificare specifică, standard, CMP, FIFO, LIFO).

1. Factură ⇒ ACHIZIȚIE MATERII PRIME – 100 kg * 100.000 lei; TVA 19%

↓

Nota de intrare-recepție

↓

Fișa de magazie

	% = 401	11.900.000
10.000.000	301	
1.900.000	4426	

2. Bon de consum ⇒ CONSUM DE MATERII PRIME

601 = 301 10.000.000

3. Nota (Bon) de predare

345 = 711 12.000.000

B) Prelucrare la terți

În cazul în care pentru diferențele operațiilor de prelucrare a materiilor prime și materialelor societatea nu dispune de capacități corespunzătoare se poate recurge la colaborarea cu altă societate, care poate executa acele prelucrări. În acest caz, cantitățile de materiale sunt trimise cu aviz de însoțire cu mențiunea „Trimise spre prelucrare”, fără ca valoarea acestora să fie facturată terțului care le va prelucra.

Valoarea prelucrărilor va fi atașată valorii materiilor prime sau materialelor trimise spre prelucrare, formându-se astfel prețul de intrare al materialelor prelucrate.

Aviz de însoțire:	351 = 301	5.000.000	
Aviz:	301 = 351	5.000.000 (intrare materii prime prelucrate)	
Factură:	% = 401	1.190.000	
Manoperă	{	301	1.000.000
		4426	190.000

C) Vânzare

Deși materiile prime și materialele sunt achiziționate cu scopul de a fi consumate în activități de exploatare, pot interveni cazuri în care anumite cantități devin disponibile în urma restructurării programului de producție sau ca urmare a unei supraprovizionări. În asemenea cazuri acestora li se schimbă destinația, fiind puse în vânzare și, ca urmare, devin stocuri de mărfuri. Astfel, valoarea lor este trecută în gestiunea mărfurilor prin contul 371 împreună cu diferențele de preț aferente, care vor fi transferate din 308 în 378.

Bon de transfer: 371 = 301

D) Alte destinații

Stocurile de materii prime și materiale mai pot fi utilizate prin cedarea sub formă de donație sau cu titlu gratuit, valoarea lor fiind înregistrată pe cheltuielile curente ale exercițiului prin contul 6582 – „Donații și subvenții acordate”.

V.4.2. Contabilitatea mărfurilor

Aceste stocuri constituie o structură importantă în categoria stocurilor achiziționate, fiind formate din bunurile cumpărate în vederea revânzării în aceeași stare. Sunt asimilate mărfurilor și stocurile de materii prime și materiale disponibile redistribuite pentru a fi vândute.

1. Evaluarea stocurilor de mărfuri

În contabilitatea mărfurilor pot fi adoptate următoarele prețuri pentru evaluare și înregistrare:

a) prețul efectiv de cumpărare

În acest caz, costul de achiziție al mărfurilor se formează și se înregistrează în contabilitate astfel:

- prețul efectiv de cumpărare fără TVA în contul 371
- cheltuielile de aprovizionare în contul 378

b) prețul prestabilit de cumpărare (preț standard)

În acest caz, costul de achiziție se formează astfel:

- prețul prestabilit de cumpărare în contul 371
- diferența dintre prețul efectiv de cumpărare și cel prestabilit în contul 378
- cheltuielile de aprovizionare în contul 378

c) prețul de vânzare

- cu ridicata
- cu amănuntul
- prețul importatorului

În acest caz, costul de achiziție a mărfurilor se fixează astfel:

- prețul de vânzare în contul 371
- cheltuielile de transport - aprovizionare în contul 378
- adaosul comercial inclus în prețul de vânzare în contul 378

2. Contabilitatea operațiilor privind mărfurile

Contabilitatea operațiilor privind mărfurile se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 37 – „Mărfuri”, din care fac parte: **371 – „Mărfuri”** și **378 – „Diferențe de preț la mărfuri”**.

Contul 371 (A) ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri.

În debit se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate prin conturile **401, 408, 542** (pentru cele importate contul **446**)
- valoarea mărfurilor reprezentând aport în natură prin creditul contului **456**
- valoarea mărfurilor aduse de la terți prin creditul contului **357**
- valoarea materiilor prime și materialelor trecute la mărfuri prin creditul conturilor **301, 302**
- valoarea produselor finite transferate magazinelor proprii de desfacere prin creditul contului **345**

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar prin creditul contului **607** și a celor primite cu titlu gratuit prin creditul contului **758**
- valoarea adaosului comercial și a TVA-ului neexigibilă în situațiile în care evidența mărfurilor se ține la prețul cu amănuntul prin creditul conturilor **378, 4428**

$$371 = \frac{\quad}{\quad} \%$$

$$456$$

$$301, 302, 303$$

$$345$$

$$607, 758$$

1. ACHIZIȚIE MĂRFURI → Preț efectiv de cumpărare

$$\frac{\quad}{\quad} \% = 401$$

(preț de cumpărare) 371

$$4426$$

$$\frac{\quad}{\quad} \% = 401$$

(cheltuieli de transport-aprovizionare) 378

$$4426$$

2. ACHIZIȚIE MĂRFURI → Preț standard

$$\frac{\quad}{\quad} \% = 401$$

(preț standard) 371

$$4426$$

(pentru ±) 378 (cheltuieli de transport-aprovizionare)

3. ACHIZIȚIE MĂRFURI → Preț de vânzare cu amănuntul

$$371 = \frac{\quad}{\quad} \%$$

$$401 \text{ (preț de cumpărare)}$$

$$378 \text{ (adaos)}$$

$$4428 \text{ (TVA neexigibilă)}$$

$$4426 = 401$$

$$\frac{\quad}{\quad} \% = 401$$

(preț de cumpărare) 371

$$4426$$

$$371 = \frac{\quad}{\quad} \%$$

$$378 \text{ (adaos)}$$

$$4428 \text{ (TVA neexigibilă)}$$

În credit se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și minusurile de inventar prin debitul contului **607**
- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor trimise la terți prin debitul contului **357**
- valoarea adaosului comercial și a TVA-ului neexigibilă a mărfurilor ieșite din gestiune prin debitul conturilor **378, 4428**
- valoarea donațiilor și pierderilor din calamități prin debitul conturilor **658, 671**

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor din stoc la sfârșitul perioadei.

$$411 = \frac{\quad}{\quad} \%$$

707
4427

707 – 607 = 378 (Adaos comercial)

% = 371
607
(adaos) 378
4428

Cu ajutorul **contului 378 (R)** se evidențiază cheltuielile de transport-aprovizionare și adaosul comercial al mărfurilor intrate. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor.

În debit se înregistrează:

- valoarea cheltuielilor de transport-aprovizionare aferente mărfurilor intrate prin contul **401** și valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite prin creditul contului **371**

În credit se înregistrează:

- valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate prin debitul contului **371** și valoarea cheltuielilor de transport-aprovizionare aferente mărfurilor ieșite, repartizate prin debitul contului **607**

Soldul contului reprezintă cheltuielile de transport-aprovizionare și valoarea adaosului comercial.

v.5. contabilitatea stocurilor obținute din activități de exploatare

Rezultatul economic al activității de exploatare se concretizează în produse și producție în curs de execuție.

V.5.1. Contabilitatea produselor

1. Organizarea contabilității produselor

Aceasta presupune organizarea documentației primare, a evidenței operative, a contabilității analitice și sintetice.

- a) Pentru organizarea documentației primare se studiază conținutul operațiilor specifice, gestionarea produselor și proiectarea pe această bază a nomenclatorului documentelor, modului lor de completare, precum și circuitul lor. Documentele caracteristice gestionării produselor sunt:
- bonul de predare-transfer-restituire – utilizat pentru predarea de către secțiile de exploatare la depozite a produselor finite și a semifabricatelor, cât și ca document de transport între magazine
 - nota de rebut – consemnează elementele din procesul de fabricație constatate ca fiind necorespunzătoare calitativ în urma controlului tehnic de calitate (CTC)
 - nota de remaniere – consemnează, în urma CTC-ului, piese necorespunzătoare, dar care prin operații tehnice suplimentare pot fi aduse la nivelul calitativ corespunzător

- dispoziția de livrare, avizul de însoțire, factura – documente pentru livrări, respectiv vânzări
 - bonul de consum – se folosește pentru gestiunea semifabricatelor din producția proprie, care trec de la o secție de prelucrare la alta în vederea obținerii produsului finit
- b) Evidența operativă a produselor se ține la nivelul depozitului cu ajutorul fișei de magazie.
- c) Pentru contabilitatea analitică se poate adopta una din metodele de contabilitate analitică a stocurilor, fiind recomandată metoda cantitativ-valorică.
- d) Pentru organizarea contabilității sintetice, în forma de contabilitate adoptată de întreprindere, se utilizează **conturile din grupa 34 – „Produse”**:
- 341 – „Semifabricate”
 - 345 – „Produse finite”
 - 346 – „Produse reziduale”
 - 348 – „Diferențe de preț la produse”
- și **contul 354 – „Produse aflate la terți”**

2. Contabilitatea produselor finite

Produsele finite sunt bunuri rezultate din procesul de exploatare și lucrările și serviciile executate pentru care au fost terminate fazele procesului tehnologic, acceptate din punct de vedere calitativ de CTC și predate depozitelor în vederea pregătirii pentru vânzare.

Evaluarea produselor finite se face la costul efectiv de producție care este determinat și înregistrat în contabilitate astfel:

- costul standard sau costul normat de producție este înregistrat în contul 345
- diferențele dintre costul efectiv de producție și costul standard sunt înregistrate în contul 348

$$345 = 711 \text{ (costul standard = costul normat)}$$

$$348 = 711 \text{ (pentru } \pm \text{)}$$

$$C_{ef} > C_n \Rightarrow \text{Diferențe +}$$

$$C_{ef} < C_n \Rightarrow \text{Diferențe -}$$

$$711 = 348$$

Contul 345 (A) – cu ajutorul acestui cont se evidențiază existența și mișcarea stocurilor de produse finite.

În debit se înregistrează:

- valoarea produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar prin creditul contului **711**

- valoarea produselor finite aduse de la terți prin creditul contului **354**

În credit se înregistrează:

- valoarea produselor finite vândute la preț de înregistrare și minusurile de inventar prin debitul contului **711**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură prin debitul contului **421**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor cuvenite unității prestatoare ca plată în natură prin debitul conturilor **462, 401**
- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate în magazinele de vânzare proprii prin debitul contului **371**
- valoarea produselor reținute și consumate în aceeași unitate prin debitul conturilor **301, 302, 303**
- valoarea produselor finite trimise la terți prin debitul contului **354**
- valoarea donațiilor de produse finite și pierderilor din calamități prin debitul conturilor **658, 671**

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei.

3. Contabilitatea semifabricatelor și a produselor reziduale

Semifabricatele sunt produse intermediare care se găsesc în execuție în anumite faze ale procesului de producție într-o secție și care-și continuă procesul de fabricație în altă secție. Unele semifabricate care sunt prelucrate la cote finale pot fi valorificate ca piese de schimb prin vânzare.

Contabilitatea semifabricatelor poate fi organizată în două variante:

- a) fără separarea semifabricatelor și a costurilor lor în conturi distincte, ele fiind din punct de vedere contabil asimilate cu produsele în curs de execuție, rămânând în structura acestora
- b) separarea semifabricatelor și costurilor lor în conturi distincte, respectiv **341** și **348**. În această situație, gestiunea semifabricatelor se organizează la nivelul secțiilor de producție prin magazine distincte, trecerea lor de la o secție la alta făcându-se pe baza bonului de consum sau a bonului de predare-transfer-restituire.

Produsele reziduale sunt formate din piese rebutate și deșeuri rezultate din prelucrarea materiilor prime fiind constatate prin notele de rebut și bonuri de predare la depozitele de produse reziduale. Acestea sunt evaluate la prețuri posibile de revalorificare și evidențiate cu ajutorul conturilor **346** și **348**.

Funcțiunea conturilor **341, 346** este aceeași ca la contul **345**.

Cursul 12

V.5.2. Producția în curs de execuție

Producția în curs de execuție reprezintă acele elemente ale procesului de fabricație care se găsesc în fluxul de prelucrare în faze nefinite și care nu pot fi constatate ca fiind semifabricate sau produse finite.

Este considerată producție în curs de execuție și situația produselor finite terminate dar care nu au fost supuse probelor și recepției tehnice de calitate.

Constatarea existenței și valorii producției în curs de execuție se poate realiza în două moduri:

- prin inventariere
- prin metoda contabilă, respectiv pe baza datelor din conturile contabilității de gestiune (clasa 9 de conturi)

Contabilitatea producției în curs de execuție se realizează cu ajutorul **conturilor 331 – „Produce în curs de execuție”** și **332 – „Lucrări și servicii în curs de execuție”**.

Contul 331 (A)

În debit se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei stabilită pe bază de inventar sau prin metoda contabilă prin creditul contului **711**

În credit se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii producției în curs de execuție la începutul perioadei următoare prin debitul contului **711**

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

1. Bon de consum → CONSUM DE MATERII PRIME

601 = 301 100.000.000

2. Bon de predare → PRODUSE FINITE

345 = 711 30.000.000

341

3. Inventar → PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

(la sfârșitul lunii) 331 = 711 90.000.000 (100.000.000 – 30.000.000 + cheltuieli)
sau 50.000.000

4. Reluarea producției neterminate

(la începutul lunii următoare) 711 = 331

Contul 332 (A)

Se debitează cu valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei prin creditul contului **711**.

Se creditează cu scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare prin debitul contului **711**.

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

v.6. Contabilitatea deprecierei stocurilor

La sfârșitul exercițiului, în cadrul lucrărilor de inventariere, odată cu constatarea existenței cantitative a stocurilor, se realizează și aprecierea stării acestora și a utilităților în funcție de valoarea de piață la data inventarierii.

Dacă se constată anumite cantități de stocuri care au suferit degradări în urma depozitării sau pentru care prețul pieței este mai mic decât valoarea lor contabilă, se estimează un minus de valoare care este luat în calcul pentru evidența în bilanț a acestor stocuri și pentru determinarea rezultatului financiar.

Aceste deprecieri constatate având un caracter reversibil sunt luate în calcul și soluționate de către contabilitate prin determinarea și înregistrarea provizioanelor.

Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 39** și anume cu conturile sintetice de gradul I pentru fiecare categorie de stocuri:

301 → 391
302 → 392
345 → 395
371 → 397

} **(P)**

În credit se înregistrează:

- valoarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs constituite sau suplimentate prin debitul contului **681** pe feluri de provizioane

În debit se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor prin creditul contului **781** pe feluri de provizioane

Soldul conturilor reprezintă valoarea provizioanelor constituite la sfârșitul perioadei.

$681 = 39x$

$39x = 781$ (diminuare sau anulare)

contabilitatea relațiilor cu terții

De învățat din anul I: **Clasa 4 – „Conturi de terți”**:

- grupa 40: conturile 401, 403, 404, 405, 408, 409
- grupa 41: conturile 411, 413, 418, 419

vi. contabilitatea muncii, relațiilor cu personalul și cu organismele sociale

vi.1. Baza juridico-contractuală a relațiilor cu personalul

Relațiile întreprinderii cu personalul angajat sunt statuate (hotărâte prin lege) pe piața muncii pe baza unor norme juridice menite să asigure cadrul legislativ pentru protecția personalului angajat și remunerarea echitabilă a muncii depuse.

Principalele norme juridice sunt:

☀ legea privind:

- protecția persoanelor angajate
- soluționarea conflictelor pe baza contractului colectiv de muncă
- protecția socială
- asigurările sociale

- asigurările de sănătate
- impozitul pe venituri salariale

Prin **contractul colectiv de muncă** sunt stabilite drepturile și obligațiile angajatorului și ale angajaților într-un cadru general în limitele căruia se încheie cu fiecare angajat contractul individual de muncă.

Contractul individual de muncă se încheie cu persoanele care urmează să presteze activități permanente, acestora asigurându-li-se, pe lângă salariul pentru munca depusă, și alte drepturi cum sunt cele de concediu de odihnă plătit, concedii și indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă și alte drepturi.

vi.2. Organizarea contabilității muncii și a relațiilor cu personalul

1. Organizarea sistemului de documente și a evidenței operative

Documentele primare pot fi grupate în următoarele categorii:

- a) documente de angajare prin care se stabilesc drepturile și obligațiile persoanelor angajate și ale angajatorului
 - contractul individual de muncă
- b) documente privind prezența la lucru
 - condica de prezență
 - fișa de pontaj
 - fișa de ceas
- c) documente privind timpul de muncă prestat
 - foaia colectivă de prezență
 - carnetul de pontaj
 - situația prezenței la muncă și a absențelor
- d) documente privind producția obținută sau alte rezultate ale muncii
 - bonul de lucru
 - raportul de producție
 - pontajul lucrărilor executate
- e) documente privind calculul și evidența salariilor
 - lista de avans chenzinal
 - statul de plată a salariilor
 - lista de indemnizații pentru concediul de odihnă
 - centralizatorul statelor de plată a salariilor

Statele de plată ale salariilor și centralizatorul statelor de plată sunt documente justificative de bază pentru calculul și decontarea drepturilor salariale ale angajaților. Prin aceste documente se stabilesc salariile brute și se calculează reținerile din salarii și celelalte obligații datorate de societate bugetului de stat, bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

2. Organizarea contabilității analitice a salariilor și a relațiilor cu personalul

Statele de plată ale salariilor constituie baza organizării contabilității analitice pentru toate conturile sintetice în care sunt înregistrate operațiile privind salariile.

Organizarea contabilității analitice a salariilor se realizează și prin folosirea fișei de evidență a salariaților întocmită nominal pe fiecare salariat, în care se înscriu salariile brute și cele nete pe fiecare lună a unui an calendaristic. Această evidență folosește în principal la calculul indemnizațiilor pentru concediul de odihnă, pentru concedii medicale și alte drepturi care se stabilesc pe baza salariului zilnic sau lunar.

3. Organizarea contabilității sintetice a decontărilor cu salariații și colaboratorii (colaboratori sunt cei care lucrează 3 – 4 ore/zi)

Folosind registrele și fișele contabile corespunzătoare formei de contabilitate adoptată, contabilitatea sintetică se organizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- conturile din grupa 42 – „Personal și conturi asimilate”:

421 – „Personal – salarii datorate”

423 – „Personal – ajutoare materiale datorate”

425 – „Avansuri acordate personalului”

426 – „Drepturi de personal neridicate”

427 – „Rețineri din salarii datorate terților”

428 – „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”

- contul din grupa 44: 444 – „Impozitul pe venituri de natura salariilor”

- conturile din grupa 43:

431 – „Asigurări sociale”

437 – „Ajutor de șomaj”

438 – „Alte datorii și creanțe sociale”

Cursul 13

VI.3. Contabilitatea remunerării personalului

VI.3.1. Elementele sistemului de remunerare a personalului

Sistemul de salarizare stabilit prin contractul colectiv de muncă include:

- salariul tarifar
- sistemul de sporuri
- formele de salarizare
- formele de premiere
- alte forme

Salariul tarifar, ca element principal al sistemului de salarizare, se stabilește prin contractul individual de muncă sub forma salariului tarifar orar sau al unui salariu lunar fix pentru un program de lucru de 176 ore.

Salariul tarifar poate fi stabilit pe baza uneia din următoarele forme de salarizare:

- acord direct
- acord progresiv
- acord indirect
- salarizare pe bază de tarife sau cote procentuale
- forma salarizării în regie, respectiv după timp

În afară de salariul tarifar de bază, în salariul brut total mai pot fi cuprinse sporuri și adaosuri cum sunt:

- sporuri pentru condiții deosebite de muncă
 - sporuri pentru ore lucrate peste program
 - sporuri de vechime
 - sporuri de lucru în timpul nopții
 - premii/prime acordate pe baza anumitor criterii
- } se supun impozitării

În sistemul de salarizare, pe lângă salariul pentru timpul efectiv lucrat, personalul angajat mai beneficiază și de alte drepturi:

- indemnizații pentru concedii de odihnă
- concedii pentru evenimente familiale deosebite
- alte drepturi prevăzute în contractul colectiv de muncă

VI.3.2. Reținerile din salariul brut

Statul de salarii cuprinde pe de-o parte salariul brut format din salariul de bază, sporuri, adaosuri și indemnizații, iar pe de altă parte reținerile pentru contribuția la asigurările sociale – CAS (9,5%), contribuția la fondul de șomaj (1%), contribuția la asigurările sociale de sănătate – CASS (6,5%), impozitul pe salarii, precum și reținerile făcute din salariu pentru datoriile ale salariatului pentru terțe persoane, cum sunt:

- rate pentru diverse cumpărări de bunuri
- chirii
- pensii alimentare, etc

În statul de plată a salariilor se operează (unde este cazul) și reținerea avansului chenzinal acordat în cursul lunii pe baza listelor de avans chenzinal.

Contabilitatea remunerării personalului se realizează cu ajutorul **conturilor**:

421 – „Personal – salarii datorate”

425 – „Avansuri acordate personalului”

426 – „Drepturi de personal neridicate”

427 – „Rețineri din salarii datorate terților”

Contul 421 (P) ține evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale convenite acestuia în bani sau în natură, inclusiv a adaosurilor și a premiilor achitate.

În credit se înregistrează:

- salariile și alte drepturi convenite personalului prin debitul contului **641**

În debit se înregistrează:

- rețineri din salarii reprezentând avansuri, sume datorate terților, contribuții pentru asigurările sociale, contribuții pentru ajutorul de șomaj, pentru asigurările de sănătate,

impozitul pe salarii, precum și reținerile datorate societății prin creditul conturilor **425, 427, 431, 437, 444, 428**

- valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură prin creditul contului **345**

- drepturi de personal neridicate prin creditul contului **426**

- salariile nete achitate personalului prin creditul conturilor **512, 531**

Soldul contului reprezintă drepturile salariale datorate.

Contul 425 (A) ține evidența avansurilor acordate personalului.

În debit se înregistrează:

- avansurile achitate personalului prin creditul conturilor **512, 531**

- avansurile neridicate prin creditul contului **426**

În credit se înregistrează:

- sumele reținute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate prin debitul conturilor **421, 423**

Soldul contului reprezintă avansurile acordate, iar la sfârșitul lunii trebuie să fie zero.

Contul 426 (P) ține evidența drepturilor de personal neridicate în termen legal.

În credit se înregistrează:

- sumele datorate personalului reprezentând salarii și alte drepturi neridicate în termen prin debitul conturilor **421, 423, 425**

În debit se înregistrează:

- sumele achitate personalului ulterior prin creditul conturilor **512, 531**

- drepturile de personal neridicate prescrise prin creditul contului **758**

Soldul contului reprezintă drepturi de personal neridicate.

Contul 427 (P) ține evidența reținerilor și popririlor din salarii datorate terților.

În credit se înregistrează:

- sumele reținute personalului datorate terților prin debitul conturilor **421, 423**

În debit se înregistrează:

- sumele achitate terților reprezentând rețineri sau popriri prin creditul conturilor **512, 531**

Soldul contului reprezintă sumele reținute datorate terților.

VI.3.3. Contabilitatea impozitului pe venituri de natură salarială

Impozitul pe salarii se calculează pe baza venitului net impozabil realizat de fiecare salariat potrivit normelor legale stabilite prin Ordonanța Guvernului numărul 73/1999 modificată de Ordonanța Guvernului numărul 7/2001.

Venitul net impozabil se determină scăzând *din venitul brut* următoarele categorii de cheltuieli:

1. contribuții reținute din salariul brut, și anume:

- **contribuția pentru asigurările sociale (9,5%)**
- **contribuția la fondul de șomaj (1%)**
- **contribuția la asigurările sociale de sănătate (6,5%)**

2. deducerile din salariul brut, și anume:

- **cheltuielile profesionale (15% din deducerea de bază)**
- **deducerile personale de bază (1.800.000 lei)**

- **deducerea personală suplimentară** – care se acordă salariaților care au în întreținere persoane fără nici un venit (soția, copiii, etc)

Pentru calculul și evidența impozitului pe venituri de natură salarială, angajatorul este obligat, potrivit legii impozitului pe venit global, să țină o evidență nominală pe fișe fiscale individuale (FF1, FF2).

Contul 444 – „Impozitul pe venituri de natura salariilor” ține evidența impozitelor pe veniturile de natura salariilor și a altor drepturi similare datorate bugetului de stat.

Contul 444 (P)

În credit se înregistrează:

- sumele reprezentând impozitul pe salarii reținut din drepturile bănești cuvenite personalului prin debitul conturilor **421, 423**

În debit se înregistrează:

- sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe salarii prin creditul contului **512**
 - datorii privind impozitul pe salarii anulate prin creditul contului **758**
- Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului de stat.

VI.3.4. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

Sunt situații când la încheierea exercițiului, în cadrul lucrărilor de pregătire a întocmirii bilanțului, se constată că nu s-au întocmit state de plată pentru anumite persoane sau activități executate pentru exercițiul curent și care, potrivit principiilor contabile, trebuie înregistrate pe cheltuielile exercițiului curent. Totodată pot fi constatate și drepturi de creanță față de personal, îndeosebi în urma unor lipsuri la inventariere care trebuie reflectate în urma imputării lor la veniturile exercițiului respectiv. În asemenea cazuri, pe baza documentelor în care se consemnează obligațiile și creanțele respective se apelează la **contul 428 – „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”**.

Contul 428 (B)

În credit se înregistrează:

- garanțiile gestionare reținute personalului prin debitul contului **421**
- sumele datorate personalului pentru care nu s-au întocmit state de plată determinate de activitățile exercițiului care urmează să se închidă, inclusiv indemnizațiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la închiderea exercițiului financiar prin debitul contului **641**
- sumele încasate sau reținute personalului prin debitul conturilor **531, 421, 423**

În debit se înregistrează:

- sumele achitate personalului evidențiate anterior în acest cont prin creditul contului **531**
- sumele restituite gestionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă prin creditul contului **531**
- cota parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal prin creditul conturilor **758, 4427**
- valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori acordate personalului prin creditul contului **532**
- datorii prescrise sau anulate prin creditul contului **758**

Soldul creditor reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor sumele datorate de personal.

VI.4. Contabilitatea asigurărilor și protecției sociale a personalului și a decontărilor cu organismele sociale

VI.4.1. Contribuțiile la bugetele de asigurări și protecție socială

(Bibliografie – Legea 19/2000)

Contabilitatea asigurărilor și protecției sociale se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

431 – „Asigurări sociale”

437 – „Ajutor de șomaj”

438 – „Alte datorii și creanțe sociale”

Contul 431 (P) ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului și a personalului la asigurările sociale și a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate.

În credit se înregistrează:

- contribuția angajatorului la asigurările sociale și asigurările sociale de sănătate prin debitul contului **645**
- contribuția personalului la asigurările sociale și asigurările sociale de sănătate prin debitul conturilor **421, 423**

În debit se înregistrează:

- sumele virate în contul de asigurări sociale și a asigurărilor sociale de sănătate prin creditul contului **512**
- sumele datorate personalului care se suportă din asigurările sociale prin creditul contului **423**
- datorii anulate prin creditul contului **758**

Soldul contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale și asigurărilor sociale de sănătate.

Contul 437 (P) ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj datorat de angajator (3,5%) și de personal (1%).

În credit se înregistrează:

- sumele datorate de angajator pentru constituirea fondului de șomaj prin debitul contului **645**
- sumele datorate de personal pentru constituirea fondului de șomaj prin debitul conturilor **421, 423**

În debit se înregistrează:

- sumele virate reprezentând contribuția unității și a personalului pentru constituirea fondului de șomaj prin creditul contului **512**
- datorii anulate prin creditul contului **758**

Soldul contului reprezintă ajutorul de șomaj datorat.

VI.4.2. Contabilitatea ajutoarelor materiale în contul asigurărilor sociale

Drepturile asiguraților convenite din bugetul asigurărilor sociale privesc:

a) *indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă* datorate bolilor obișnuite, accidentelor în afara locului de muncă, bolilor profesionale, accidentelor de muncă

Acestea se acordă salariaților pe baza certificatelor medicale eliberate de medicul specialist în care este înscrisă cauza incapacității de muncă și durata în zile a acesteia.

Aceste indemnizații se suportă de către angajator pentru primele zile (3 → 10 zile), iar pentru următoarele de către bugetul asigurărilor sociale.

Cuquantumul indemnizațiilor este de 75% din media veniturilor lunare ale persoanei în cauză din ultimele 6 luni, pe baza cărora s-a stabilit contribuția individuală la asigurările sociale.

Pentru bolile profesionale, accidentele de muncă și tuberculoză, cuquantumul indemnizațiilor este de 100% din media veniturilor lunare.

b) *indemnizațiile pentru prevenirea îmbolnăvirilor și refacerea capacității de muncă*

Se acordă în cazul reducerii programului de muncă, schimbării locului de muncă din motive medicale, pentru trimiterea la tratament în stațiuni, pentru instituirea de carantină, pentru proteze medicale.

c) *indemnizațiile pentru creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav*, precum și *indemnizații pentru sarcină și lehozie*

Se acordă pe baza certificatului medical pe o durată de 126 zile, din care 63 zile prenatal și 63 postnatal – în cuquantum de 85% din media veniturilor lunare.

Contabilitatea ajutoarelor materiale se realizează cu ajutorul **contului 423 – „Personal – ajutoare materiale datorate” (P)**.

În credit se înregistrează:

- ajutoarele materiale suportate din contribuția unității pentru asigurările sociale, precum și cele suportate de societate prin debitul conturilor **431, 645**

În debit se înregistrează:

- ajutoarele materiale achitate prin creditul conturilor **512, 531**

- reținerile din ajutoarele materiale prin creditul conturilor **425, 427, 428, 431, 437, 444**

- ajutoarele materiale neridicate prin creditul contului **426**

Soldul contului reprezintă ajutoarele materiale datorate.

VII. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite și taxe

VII.1. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

VII.1.1. Caracteristici generale

TVA-ul reprezintă un venit al bugetului de stat din categoria impozitelor indirecte, care se aplică asupra operațiunilor privind livrări de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor imobile, importului de bunuri, prestărilor de servicii și a altor operații similare.

Ca regulă generală, **baza de impozitare** este constituită pentru livrările de bunuri și prestările de servicii din valoarea bunurilor primite sau care urmează a fi primite în contrapartidă, respectiv prețul sau tariful negociat și înscris în factură.

Nu se cuprind în baza de impozitare reducerile de preț acordate de furnizori cu condiția ca acestea să fie efective, precum și penalitățile pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale, dobânzi percepute pentru plăți cu întârziere, etc

Pentru bunurile importate, baza de calcul a TVA-ului o constituie valoarea în vamă calculată la cursul de schimb din declarația vamală la care se adaugă taxa vamală, comisioanele și alte taxe, precum și accizele aferente bunurilor importate.

Calculul TVA-ului se realizează prin metoda deducerii care constă în faptul că pentru fiecare operație comercială de livrări de bunuri și prestări de servicii, pe baza facturilor emise, se calculează și se înscrie în document (factură) TVA aplicată la prețul bunurilor livrate, respectiv tariful lucrărilor și serviciilor prestate.

TVA aferentă intrărilor reprezintă TVA deductibilă, TVA aferentă ieșirilor reprezintă TVA colectată. Lunar, din TVA colectată se deduce (se reține) TVA deductibilă.

VII.1.2. Organizarea contabilității TVA-ului

A) Documentația primară

Documentele primare prin care se consemnează operațiile supuse TVA-ului sunt formularele cu regim special, înseriate, numerotate și gestionate cu asigurarea strictă a evidenței lor.

După nivelul la care se realizează gestiunea și evidența formularelor cu regim special, acestea sunt de două categorii:

- formulare tipizate comune:

- aviz de însoțire
- factură fiscală

- formulare tipizate specifice anumitor sectoare

Agenții economici care folosesc tehnica de calcul pentru completarea formularelor ce conțin operații supuse TVA-ului trebuie să folosească soft-uri autorizate de Ministerul Finanțelor Publice și să garanteze respectarea normelor privind calculul și decontarea TVA-ului.

B) Evidența operativă a TVA-ului

Evidența operativă a TVA-ului se realizează sub forma unor registre operative și a borderourilor de încasări și plăți.

C) Organizarea contabilității sintetice

Organizarea contabilității TVA-ului are ca obiect evidența distinctă a taxei în conturi sintetice de gradul II în corcondanță cu fluxurile de determinare și de decontare a TVA-ului astfel:

- pentru intrări → „TVA deductibilă” în **contul 4426**
- pentru ieșiri → „TVA colectată” în **contul 4427**
- pentru „TVA neexigibilă” aferentă atât intrărilor, cât și ieșirilor **contul 4428**
- pentru decontarea la sfârșitul lunii a taxei intervin **conturile 4423 – „TVA de plată”, 4424 – „TVA de recuperat”**

VII.2. Alte impozite și taxe

În cheltuielile de exploatare ale întreprinderii se cuprind și o serie de impozite și taxe datorate în principal pentru proprietatea unor bunuri mobile și imobile, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor sau pentru operații de punere în circulație a unor bunuri.

Contabilitatea acestor obligații se realizează cu ajutorul **contului 446 – „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” (P)**.

În credit se înregistrează:

- valoarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului de stat sau bugetelor locale prin debitul contului **635**
- impozitul pe dividende datorat prin debitul contului **547**
- valoarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import prin debitul conturilor **212, 213, 214, 301, 302, 371**

În debit se înregistrează:

- plățile efectuate la bugetul de stat sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate prin creditul contului **512**
- datorii anulate prin creditul contului **758**

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului de stat sau bugetelor locale reprezentând alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.