

CONTABILITATE

CUPRINS

CAPITOLUL 1 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE

- 1.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale
 - 1.1.1 Definirea, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale
 - 1.1.2. Amortizarea, cedarea și rerecunoașterea imobilizărilor necorporale
 - 1.1.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale
- 1.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale
 - 1.2.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale
 - 1.2.2. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale
 - 1.2.3. Amortizarea, cedarea și casarea imobilizărilor corporale
 - 1.2.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

CAPITOLUL 2 CONTABILITATEA STOCURILOR

- 2.1. Contabilitatea stocurilor provenite din cumpărări
 - 2.1.1. Definirea, structura și evaluarea stocurilor provenite din cumpărări
 - 2.1.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor
- 2.2. Contabilitatea stocurilor provenite din producție proprie
 - 2.2.1. Definirea, structura și evaluarea produselor
 - 2.2.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor de produse
 - 2.2.3. Contabilitatea stocurilor de produse

CAPITOLUL 3 CONTABILITATEA CREAȘTELOR ȘI DATORIILOR COMERCIALE

- 3.1. Conținutul și organizarea sistemului informațional contabil al decontărilor comerciale
- 3.2. Contabilitatea sintetică a creanțelor și a datoriilor comerciale

CAPITOLUL 4 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR SALARIALE, SOCIALE ȘI FISCALE

- 4.1. Contabilitatea decontărilor cu personalul și cu bugetele de asigurări sociale
- 4.2. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

CAPITOLUL 5 CONTABILITATEA TREZORERIEI ȘI A DECONTĂRILOR FINANCIARE

- 5.1. Contabilitatea decontărilor prin trezorerie
- 5.2. Contabilitatea decontărilor financiare pe termen lung și scurt

Prof. dr. Paula Ramona RĂCHIȘAN
Conf. dr. Sorin Romulus BERINDE

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE

1.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

1.1.1. Definierea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor necorporale

O **imobilizare necorporală** este un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

În bilanț, un activ necorporal trebuie **recunoscut** dacă se estimează că va **genera beneficii economice viitoare** pentru entitatea economică și dacă costul său poate fi evaluat în mod **credibil**.

Prin **beneficii economice viitoare** se înțelege potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar realizat de către entitatea economică.

Imobilizările necorporale cuprind:

- Cheltuielile de constituire;
- Cheltuielile de dezvoltare;
- Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și alte valori similare;
- Fondul comercial;
- Alte immobilizări necorporale.

Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție. **În bilanț un activ necorporal** trebuie prezentat la **cost**, mai puțin **amortizarea și ajustările cumulate din depreciere**.

1.1.2. Amortizarea, cedarea și derecunoașterea immobilizărilor necorporale

Valoarea amortizabilă a unei immobilizări necorporale trebuie să fie **alocată sistematic de-a lungul duratei sale de viață utilă**. **Durata de viață utilă** reprezintă perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării sau numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de către entitate prin folosirea activului respectiv.

Un activ necorporal trebuie scos din evidență (derecunoscut) atunci când nici un beneficiu economic nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară (când nu mai are valoare economică pentru entitate).

Câștigurile sau pierderile care apar ca urmare a cedării immobilizării necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa

neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia și se recunosc ca venit sau cheltuială, în contul de profit și pierdere.

1.1.3. Contabilitatea immobilizărilor necorporale

Contabilitatea immobilizărilor necorporale se conduce cu ajutorul conturilor din grupa grupa 20 „**Immobilizări necorporale**”, respectiv:

- ✓ 201 „Cheltuieli de constituire”
- ✓ 203 „Cheltuieli de dezvoltare”
- ✓ 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”
- ✓ 207 „Fondul comercial”
 - 2071 „Fond comercial pozitiv”
 - 2075 „Fond comercial negativ”
- ✓ 208 „Alte immobilizări necorporale”

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității economice, cum ar fi: cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cele privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuielile de prospectare a pieței, de publicitate și diverse alte cheltuieli legate de înființarea și extinderea activității entității economice.

Aceste cheltuieli pot fi immobilizate sub forma cheltuielilor de constituire, care se **amortizează** pe o perioadă de **cel mult 5 ani**, iar elementele de natura cheltuielilor se prezintă detaliat în notele explicative.

Contabilitatea cheltuielilor de constituire immobilizate se conduce cu ajutorul contului **201 „Cheltuieli de constituire”**, cont sintetic de gradul I, cont de activ, al cărui sold debitor reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente la un moment dat.

Cheltuielile de dezvoltare sunt acele cheltuieli care privesc aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte stabilirii producției de serie sau utilizării.

Așa ar fi, de exemplu:

- proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- proiectarea echipamentelor și utilajelor care implică o tehnologie nouă;
- proiectarea, construcția și operarea unei fabrici – pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
- proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Cheltuielile de dezvoltare sunt reflectate, în contabilitate, cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare”**, se supun **amortizării** pe o perioadă de **cel mult 5 ani**.

Concesiunea, în termeni juridici, poate fi definită ca o convenție, un contract, prin care o persoană fizică sau juridică, denumită **concesionar**, dobândește dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii, de exercitare a unor activități, din partea unui **concedent**, în schimbul unor beneficii. Deci, concesiunea este o immobilizare necorporală a cărei valoare este determinată de valoarea bunurilor sau serviciilor preluate cu titlu de concesiune. Concesiunile se amortizează, de regulă, pe perioada de derulare a contractului. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani.

Fondul comercial, din punct de vedere contabil, este o immobilizare necorporală, care apare de regulă în cadrul unei operațiuni de consolidare (în cazul grupurilor de entități economice) sau în cadrul unor operațiuni patrimoniale (vânzare-cumpărare a unui activ) și se determină ca diferență între costul de achiziție, mai mare, și valoarea justă, mai mică, la data tranzacției, a părții de active nete tranzacționate de către o entitate economică. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, se înregistrează amortizarea acestuia, de regulă, pe o perioadă de maximum 5 ani. Dacă durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entitățile economice pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, dar să nu se depășească 10 ani.

În categoria **altor immobilizări necorporale** se cuprind **programele informatice** create de către entitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și **alte immobilizări necorporale**.

În principiu, programele informatice **se amortizează** pe o perioadă care nu poate depăși **3 ani**, chiar dacă ele nu se scot din evidență și se utilizează în continuare.

Contabilitatea altor immobilizări necorporale se conduce cu ajutorul contului **208 „Alte immobilizări necorporale”**, cont de activ.

Pentru contabilizarea amortizării immobilizărilor necorporale se folosește contul de pasiv **280 „Amortizări privind immobilizările necorporale”** cu următoarele conturi operaționale de gradul II:

- ✓ 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”
- ✓ 2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”
- ✓ 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare”
- ✓ 2808 „Amortizarea altor immobilizări necorporale”

Valoarea unei immobilizări prezentată în situațiile financiare se modifică pe parcursul existenței sale ca urmare a acțiunii a două categorii de factori:

- a) **Factori interni**, care se referă la faptul că immobilizarea respectivă, prin folosirea ei în procesul de exploatare își transferă valoarea asupra bunurilor și serviciilor care sunt realizate cu ajutorul ei. Acest transfer de valoare este ireversibil, ceea ce în literatura de specialitate este cunoscut sub denumirea de *depreciere ireversibilă* a

valorii imobilizărilor. Prin urmare, **amortismentul este expresia valorică a deprecierei ireversibile a valorii imobilizărilor.**

- b) Factori externi**, sub acțiunea cărora valoarea unei imobilizări este influențată fără a exista o legătură directă cu folosirea acesteia. Practic valoarea unei imobilizări este influențată de raportul dintre cerere și ofertă de pe piață, de acțiunea unor variabile de natură calitativă, care nu pot fi cuantificate, dar care influențează valoarea justă a imobilizării respective. În cazul în care acțiunea acestor factori externi se manifestă în sensul diminuării valorii unei imobilizări, atunci această pierdere de valoare, care este considerată conjuncturală, se numește *depreciere reversibilă*. **Expresia valorică a deprecierei reversibile a valorii unei imobilizări o reprezintă ajustările pentru depreciere.**

Conturile utilizate pentru reflectarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sunt cele din grupa **290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”**.

Exemplul nr. 1

Un asociat creditează (împrumută) în numerar entitatea cu suma de 5.000 lei. Ulterior se înregistrează factura emisă de un notar public în valoare de 1.800 lei, TVA 19%, având ca obiect prestarea unor servicii notariale cu ocazia constituirii societății. Factura respectivă este achitată în numerar, conform chitanței. De asemenea, se înregistrează Factura-Chitanța primită de la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Cluj în valoare de 3.000 lei, pentru efectuarea unor servicii legate de înmatricularea societății și publicarea în Monitorul Oficial al României, plata efectuându-se în numerar. După începerea activității, cheltuielile de constituire se amortizează pe o perioadă de 4 luni. Se restituie în numerar asociatului suma împrumutată. Unitatea optează pentru a fi plătitoare de TVA de la începutul activității. Se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire și scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire amortizate integral.

Depunerea de către asociat a sumei la casierie, conform chitanței	5311	=	4551	5.000
Înregistrarea serviciilor notariale, conform <i>Facturii</i>	% 201 4426	=	404	<u>2.142</u> 1.800 342
Achitarea serviciilor notariale în numerar, conform <i>Chitanței</i>	404	=	5311	2.142
Înregistrarea serviciilor prestate de către Oficiul Național al Registrului Comerțului, conform <i>Facturii</i>	201	=	404	3.000

Achitarea în numerar a datoriei față de Oficiul Național al Registrului Comerțului, conform <i>Chitanței</i>	404	=	5311	3.000
Restituirea în numerar a datoriei față de asociat, conform <i>Dispoziției de plată către casierie</i>	4551	=	5311	5.000
Amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2801	1.200
Scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire complet amortizate, după 4 luni, conform <i>Deciziei conducerii entității</i>	2801	=	201	4.800

Exemplul nr. 2

Se obține, în regie proprie, un program informatic pentru nevoi proprii. În acest sens în luna curentă se achiziționează pe bază de factură materiale consumabile de la furnizori evaluate la cost de achiziție 4.000 lei, TVA 19%, care se dau integral în consum pe bază de bon de consum și se înregistrează în luna curentă salarii brute conform statului de plată, în valoare de 20.000 lei (Pentru simplificare, se face abstracție de cheltuielile sociale aferente salariilor). La sfârșitul lunii curente se finalizează și se recepționează programul informatic care se va amortiza pe durata de 2 ani. Se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a programului informatic. După amortizarea integrală, programul informatic este scos din evidență.

Achiziție materiale consumabile conform <i>Facturii</i>	% 3028 4426	=	401	<u>4.760</u> 4.000 760
Consum materiale consumabile conform <i>Bonului de consum</i>	6028	=	3028	4.000
Înregistrare salarii brute datorate personalului pentru luna curentă conform <i>Statului de plată</i>	641	=	421	20.000
Finalizare program informatic obținut cu forțe proprii, evaluat la cost de producție conform <i>Procesului verbal de recepție</i>	208	=	721	24.000
Amortizarea lunară a programului informatic pe durata de 2 ani (24.000 lei : 24 luni = 1.000lei/lună), conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2808	1.000
Scoaterea din evidență a programului amortizat integral, conform <i>Procesului verbal de scoatere din funcțiune</i>	2808	=	208	24.000

1.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

1.2.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor corporale

O immobilizare corporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează ca **va genera beneficii economice viitoare** pentru entitate și **costul** activului poate fi **evaluat în mod credibil**.

Încadrarea unui activ în categoria immobilizărilor corporale presupune îndeplinirea următoarelor condiții:

- sunt deținute de către entitatea economică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

În bilanț immobilizările corporale se prezintă la cost, sau la o valoare substituibilă acestuia, mai puțin amortizarea cumulată aferentă și ajustările cumulate din depreciere. Immobilizările corporale se supun reevaluării, conform reglementărilor legale.

Structural, immobilizările corporale cuprind: terenuri și amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, active biologice productive (animale și plantații), mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale, alte active corporale, și immobilizări corporale în curs de execuție.

1.2.2. Contabilitatea analitică a immobilizărilor corporale

Fluxurile reale de intrare a immobilizărilor în entitate sunt de o mare diversitate, revenindu-i evidenței operative și contabilității analitice a immobilizărilor sarcina de a observa, consemna și reflecta în documente justificative mișcarea acestora.

Intrarea în gestiune a immobilizărilor corporale poate avea loc pe baza următoarelor documente justificative: factură, proces-verbal de recepție, proces-verbal de punere în funcțiune, proces-verbal de recepție finală, bon de mișcare.

Alături de documentele justificative privind immobilizările, prezintă importanță pentru asigurarea integrității acestora organizarea și conducerea contabilității analitice. Aceasta se conduce pe locuri de folosință, respectiv pe: secții, ateliere, laboratoare, servicii, birouri, compartimente, avându-se în vedere categoriile de immobilizări.

Instrumentele de lucru utilizate pentru organizarea și conducerea contabilității analitice a immobilizărilor sunt:

1) **Registrul numerelor de inventar** completat de către compartimentul financiar-contabil, servind pentru identificarea pe teren a fiecărei immobilizări corporale. În acest sens se atribuie fiecărei immobilizări corporale un număr de inventar în ordinea succesivă a numerelor, pentru fiecare grupă.

2) „**Fișa mijlocului fix**” care se întocmește de către compartimentul financiar-contabil pentru fiecare imobilizare corporală sau pentru mai multe elemente de același fel și de aceeași valoare care în cazul entităților au aceleași cote de amortizare, cu condiția să fie puse în funcțiune în aceeași lună.

Mișcarea internă a imobilizărilor corporale, de la un loc de folosință la altul, se realizează cu ajutorul documentului „**Bon de mișcare a mijloacelor fixe**”, care este utilizat și ca document justificativ pe timpul transportului.

1.2.3. Amortizarea, cedarea și casarea imobilizărilor corporale

Amortizarea este procesul de recuperare treptată a valorii amortizabile a unui bun, de regulă pe parcursul duratei de viață utilă, prin includerea în cheltuielile exercițiului a unei părți din valoarea de amortizat sub forma **amortismentului**.

Amortizarea apare în cazul imobilizărilor corporale care sunt folosite în cadrul mai multor cicluri de exploatare când, ca urmare a folosirii lor, se înregistrează deprecierea (ireversibilă) a valorii inițiale a acestora. Deprecierea ireversibilă a valorii unei imobilizări prin folosirea acesteia nu trebuie interpretată ca o pierdere de valoare, ci ca un transfer al valorii imobilizării respective asupra bunurilor și serviciilor realizate cu ajutorul ei.

Amortismentul imobilizărilor amortizabile se calculează pe baza unui **plan de amortizare**, începând din luna următoare punerii acestora în funcțiune și până la data recuperării integrale a valorii lor de intrare, conform duratelor de viață utilă și condițiilor de utilizare a acestora, presupunând cunoașterea următoarelor elemente:

- **Valoarea de amortizat** care poate fi reprezentată de costul de achiziție, costul de producție sau valoarea de utilitate, iar în unele cazuri chiar valoarea de înlocuire, sau o altă valoare substituibilă a acestora.
- **Durata de utilizare** a imobilizării. În acest context putem vorbi de două durate de utilizare:
 - *durata normală de funcționare* (Dnf), care este stabilită prin reglementări legale. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a imobilizărilor prin amortizare. Pentru fiecare imobilizare corporală nou achiziționată se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a imobilizării corporale rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acesteia sau scoaterea sa din funcțiune.
 - *durata de viață utilă* este perioada în care entitatea estimează că va folosi în activitatea sa imobilizarea respectivă.

Pot să existe diferențe între cele două valori, în ambele sensuri, însă dacă ar exista o asemenea situație, din punct de vedere fiscal, se recunoaște amortismentul calculat în funcție de durata normală de funcționare și nu cel contabil, calculat în funcție de durata estimată de entitate.

- **Metodele de amortizare**, aplicabile în România sunt:
 - Amortizare liniară;
 - Amortizare degresivă;
 - Amortizare accelerată.

Regimul de amortizare liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu durata normală de utilizare a imobilizărilor respective.

Conform **regimului degresiv de amortizare** se includ în cheltuielile de exploatare valori variabile, mai mari în primii ani de utilizare a imobilizării corporale și valori mai mici în ultima perioadă de viață a acesteia.

Astfel, în primul rând se determină cota degresivă de amortizare (q_d) prin multiplicarea cotei liniare (q_l) cu un coeficient (k) stabilit în funcție de durata normală de funcționare:

$$k = \begin{cases} 1.5 \text{ pentru } Dnf \in [2, 5] \\ 2.0 \text{ pentru } Dnf \in [6, 10] \\ 2.5 \text{ pentru } Dnf > 10 \end{cases}$$

Amortismentul anual se calculează prin aplicarea la valoarea rămasă de amortizat a cotei degresive de amortizare până în anul în care amortismentul calculat după regula de mai sus este mai mic sau egal cu amortismentul rezultat prin raportarea valorii de amortizat în anul respectiv la durata de funcționare rămasă. Din acel an și până la terminarea duratei de funcționare amortismentul se va determina prin metoda liniară, adică prin împărțirea valorii rămase de amortizat la durata de funcționare rămasă.

Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcționare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale. Amortizările anuale în exercițiile următoare de utilizare normală a imobilizării se calculează la valoarea rămasă de amortizat după regimul liniar, prin raportarea acesteia la numărul de ani de utilizare rămasă.

Imobilizările corporale se scot din evidență (derecunoașterea acestora), cu ocazia cesionării sau casării (atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea lor ulterioară). Cesionarea desemnează toate modalitățile de ieșire din entitatea economică a imobilizărilor, și anume: vânzare, donații, lipsuri, schimb cu alte active, restituiri pentru acționarii sau asociații ieșiți din societate și diverse alte ieșiri.

Cu ocazia cedării sau casării imobilizărilor corporale se realizează câștiguri sau pierderi care trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere.

1.2.4. Contabilitatea immobilizărilor corporale

Corespunzător structurii immobilizărilor corporale, conturile alocate fiecărei categorii de immobilizări sunt:

- ✓ **211 „Terenuri și amenajări de terenuri ”**
 - 2111 „Terenuri”
 - 2112 „Amenajări de terenuri ”
- ✓ **212 „Construcții”**
- ✓ **213 „Instalații tehnice și mijloace de transport”**
 - 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”
 - 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”
 - 2133 „Mijloace de transport”
- ✓ **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”**
- ✓ **215 „Investiții imobiliare”**
- ✓ **216 „Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”**
- ✓ **217 „Active biologice productive”**

Toate conturile menționate, mai sus, sunt conturi de activ, sintetice, de gradul I sau II, operaționale, care se debitează cu majorările sau creșterile de valoare a immobilizărilor corporale menționate, creditându-se cu ieșirile, diminuările de valoare ale immobilizărilor, putând avea solduri debitoare, care reflectă valoarea immobilizărilor corporale aflate în gestiunea entității la un moment dat.

Pentru contabilizarea amortizării immobilizărilor corporale se folosește contul **281 „Amortizări privind immobilizările corporale”** în cadrul căruia au fost instituite următoarele conturi operaționale de gradul II:

- ✓ 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”
- ✓ 2812 „Amortizarea construcțiilor”
- ✓ 2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”
- ✓ 2814 „Amortizarea altor immobilizări corporale”
- ✓ 2815 „Amortizarea investițiilor imobiliare”
- ✓ 2816 „Amortizarea activelor corporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale”
- ✓ 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”

Toate aceste conturi au funcție contabilă de pasiv, creditându-se cu mărimea amortizărilor calculate, în corespondență cu conturile de cheltuieli corespunzătoare și debitându-se cu ocazia cedării sau casării immobilizărilor corporale amortizabile. Soldul lor creditor exprimă mărimea amortizărilor calculate aferente immobilizărilor corporale existente în entitate.

Pentru deprecierea reversibilă a imobilizărilor corporale s-au prevăzut în lista de conturi în grupa de conturi **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”**.

Facem mențiunea că din categoria imobilizărilor corporale, terenurile nu se amortizează deoarece au o durată de viață nelimitată, iar pe măsura utilizării raționale își sporesc fertilitatea și valoarea. Amenajările de terenuri, însă, se amortizează, folosindu-se contul 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”. Ambele, atât terenurile cât și amenajările de terenuri pot fi supuse deprecierei reversibile, utilizându-se pentru aceasta contul 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri”.

Exemplul nr. 3

Se achiziționează un utilaj la prețul de 90.000 lei, TVA 19%, conform facturii. Cheltuielile de transport, facturate de transportator separat, sunt de 10.000 lei, TVA 19%. Ambele facturi se achită ulterior din disponibilul din conturile bancare cu ordin de plată. Durata de utilizare a utilajului este de 8 ani. Regimul de amortizare este liniar. După 6 ani de utilizare, utilajul se vinde cu prețul de 30.000 lei, TVA 19%, factura încasându-se ulterior prin bancă. Se înregistrează, în contabilitate, aceste operații, inclusiv amortizarea lunară și scoaterea din evidență a utilajului vândut.

Achiziție utilaj conform <i>Facturii</i>	% 2131 4426	=	404	<u>107.100</u> 90.000 17.100
Înregistrare cheltuieli de transport conform <i>Facturii</i>	% 2131 4426	=	401	<u>11.900</u> 10.000 1.900
Achitarea datoriei către furnizorul de imobilizări, din disponibilul bancar conform <i>Ordinului de plată</i>	404	=	5121	107.100
Achitarea datoriei către transportator, din disponibilul bancar conform <i>Ordinului de plată</i>	401	=	5121	11.900
Amortizarea lunară conform regimului de amortizare liniar a utilajului (100.000 lei : 96 luni = 1.042 lei/lună), conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2813	1.042
Vânzarea utilajului după 6 ani de utilizare conform <i>Facturii</i>	461	=	% 7583 4427	<u>35.700</u> 30.000 5.700

Scoaterea din evidență a utilajului la momentul vânzării	% 2813 6583	=	2131	<u>100.000</u> 75.000 25.000
Încasarea creanței înregistrate ca urmare a vânzării utilajului conform <i>Ordinului de plată</i>	5121	=	461	35.700

Exemplul nr. 4

Se achiziționează conform facturii un teren cu prețul de 100.000 lei, TVA 19% care se achită cu ordin de plată. Pe acest teren se efectuează apoi lucrări de desecare de o firmă specializată. La finalizarea lucrărilor de amenajare ale terenului, se primește factura, costul lucrărilor efectuate fiind de 30.000 lei, TVA, 19%. Investiția se amortizează într-o perioadă de 10 ani. După 8 ani se vinde terenul împreună cu amenajările aferente pentru suma de 120.000 lei, TVA 19%. Se înregistrează, în contabilitate, aceste operații, inclusiv amortizarea lunară a amenajării de teren și scoaterea din evidență a terenului și a amenajării de teren vândute.

Achiziția terenului conform <i>Facturii</i>	% 2111 4426	=	404	<u>119.000</u> 100.000 19.000
Achitarea datoriei față de furnizor din disponibilul bancar, conform <i>Ordinului de plată</i>	404	=	5121	119.000
Realizare lucrări de amenajare (desecare) conform <i>Facturii</i>	% 2112 4426	=	404	<u>35.700</u> 30.000 5.700
Achitarea datoriei față de furnizor din disponibilul bancar, conform <i>Ordinului de plată</i>	404	=	5121	35.700
Amortizarea lunară a amenajării de teren în regim liniar pe perioada de utilizare (30.000 lei : 120 luni = 250 lei/lună), conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2811	250
Vânzarea terenului și a amenajării de teren conform <i>Facturii</i>	461	=	% 7583 4427	<u>142.800</u> 120.000 22.800
Scoaterea din evidență a terenului vândut	6583	=	2111	100.000
Scoaterea din evidență a amenajării de teren la data vânzării	% 2811 6583	=	2112	<u>30.000</u> 24.000 6.000

Exemplul nr. 5

Să se calculeze amortismentul anual și lunar prin aplicarea regimului liniar și accelerat, pentru un autoturism achiziționat în 18 iulie 2014 cu prețul de 60.000 lei. Data punerii în funcțiune este 21 iulie 2014, iar durata normală de funcționare este de 5 ani.

Se cere, totodată, ca pe baza datelor de mai sus, să se întocmească și Planul de amortizare liniară, accelerată.

I. Amortismentul anual (A_a), în condițiile aplicării regimului liniar de amortizare:

$$A_a = 60.000 \times 20\% = \frac{60.000}{5} = 12.000 \text{ lei};$$

Amortismentul lunar (A_l) este:

$$A_l = \frac{A_a}{12} = \frac{12.000}{12} = 1.000 \text{ lei};$$

Pentru că autoturismul analizat a fost pus în funcțiune în data de 21 iulie 2014, amortizarea acestuia începe să se realizeze începând cu luna august 2014 și se va încheia în luna iulie 2019.

- Planul de amortizare liniară este:

Anul	Amortisment anual liniar	Amortisment cumulat	Valoarea rămasă
0	1	2	3
2014	5.000	5.000	55.000
2015	12.000	17.000	43.000
2016	12.000	29.000	31.000
2017	12.000	41.000	19.000
2018	12.000	53.000	7.000
2019	7.000	60.000	0

II. Amortismentul, în condițiile aplicării regimului accelerat de amortizare, se determină astfel:

- Amortismentul în primul an de funcționare (A_1):

$$A_1 = \text{Valoarea de intrare (VI)} \times 50\% = 60.000 \times 50\% = 30.000 \text{ lei}$$

Valoarea rămasă de amortizat după primul an (VR_1):

$$VR_1 = VI - A_1 = 60.000 - 30.000 = 30.000 \text{ lei}$$

- Amortismentul anual (A_i) în anii rămași ai duratei normale de funcționare (D_{nf}):

$$A_i = \frac{VR_1}{D_{nf} - 1} = \frac{30.000}{5 - 1} = 7.500 \text{ lei, } i = 2, 3, 4, 5$$

Amortismentul lunar, în primul an de funcționare, va fi (Al_1):

$$Al_1 = \frac{A_1}{12} = \frac{30.000}{12} = 2.500 \text{ (lei)}$$

Amortismentul lunar, în anii următori, până la sfârșitul duratei normale de funcționare va fi (Al_i , $i = 2,3,4,5$):

$$Al_i = \frac{A_i}{12} = \frac{7.500}{12} = 625 \text{ (lei)}$$

Dar pentru că amortizarea autoturismului începe în luna august 2014, amortismentul în anul 2014 va fi:

$$A_{2014} = Al_1 \times 5 = 2.500 \times 5 = 12.500 \text{ (lei)}$$

În anul 2015, amortismentul înregistrat va fi:

$$A_{2015} = Al_1 \times 7 + Al_2 \times 5 = 2.500 \times 7 + 625 \times 5 = 17.500 + 3.125 = 20.625$$

În anii 2016, 2017 și 2018 amortismentul anual va fi:

$$A = 7.500 \text{ (lei)}.$$

În anul 2019, amortismentul va fi:

$$A_{2019} = Al_{2019} \times 7 = 625 \times 7 = 4.375 \text{ (lei)}$$

- În aceste condiții, planul de amortizare accelerată este:

Anul	Amortisment anual accelerat	Amortisment cumulat	Valoarea rămasă
0	1	2	3
2014	12.500	12.500	47.500
2015	20.625	33.125	26.875
2016	7.500	40.625	19.375
2017	7.500	48.125	11.875
2018	7.500	55.625	4.375
2019	4.375	60.000	0

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA STOCURILOR

2.1. CONTABILITATEA STOCURILOR PROVENITE DIN CUMPĂRĂRI

2.1.1. Definirea, structura și evaluarea stocurilor provenite din cumpărări

Stocurile sunt active circulante care:

- sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- sunt în curs de producție în vederea vânzării pe parcursul desfășurării activității;
- sunt sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Deci, caracteristica esențială a stocurilor este consumul acestora într-un ciclu de exploatare, respectiv deținerea în cadrul entității pe termen scurt. Stocurile pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere: după tipologie, după sursa de proveniență, după apartenența la patrimoniu, după gradul de individualizare și modul de gestionare.

În categoria stocurilor provenite din cumpărări se includ:

a) materiile prime – sunt bunurile care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială sau sub o formă transformată;

b) materialele consumabile, sub forma materialelor auxiliare, combustibilului, materialelor pentru ambalat, pieselor de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile care participă sau ajută la procesul de fabricație sau exploatare fără a se regăsi, de regulă în produsul finit;

c) materiale de natura obiectelor de inventar – bunurile care nu îndeplinesc în mod cumulativ condițiile pentru a fi încadrate în categoria imobilizărilor corporale, cum ar fi echipamentul de protecție și de lucru, scule, dispozitive și verificatoare (SDV-uri), aparate de măsură și control (AMC-uri), baracamentele și amenajările provizorii;

d) activele biologice de natura stocurilor, în această categorie fiind cuprinse animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea;

e) ambalajele – bunurile utilizate pentru protecția materialelor și mărfurilor timpul transportului, depozitării sau pentru prezentarea lor comercială;

f) mărfurile, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării lor în starea în care au fost achiziționate.

În contabilitate, stocurile sunt reflectate astfel: valoric, în contabilitatea sintetică; cantitativ și valoric, cu unele excepții, în contabilitatea analitică și cantitativ în evidența operativă de la locurile de depozitare.

Stocurile provenite din cumpărări pot fi evaluate la intrarea în gestiune la una din următoarele valori, numite și preț de înregistrare:

a) Cost de achiziție – format din prețul de facturare al furnizorului, taxe și ambalaje nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare și alte cheltuieli incluse în factura furnizorului, cheltuieli de descărcare, manipulare. Deoarece costurile de achiziție diferă de la o perioadă la alta, chiar pentru același bun, se pune problema evaluării ieșirilor din stoc.

În acest context, **ieșirile se evaluează** după una din următoarele metode:

- **metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO)** - prin care ieșirile se evaluează la prețul de înregistrare al primei intrări (lot). În momentul în care primul lot s-a epuizat, ieșirile care au loc în continuare se evaluează la prețul de înregistrare al celui de-al doilea lot de intrare ș.a.m.d.;
- **metoda costului mediu ponderat (CMP)** – ieșirile se evaluează la cost mediu;
- **metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO)** - prin care ieșirile se evaluează la prețul de înregistrare al ultimei intrări (lot). În momentul în care ultimul lot s-a epuizat, ieșirile care au loc în continuare se evaluează la prețul de înregistrare al penultimului lot de intrare ș.a.m.d..

b) Cost standard – prin care stocurile se evaluează și se înregistrează la un preț prestabilit (standard), iar diferențele de preț până la costul de achiziție (favorabile sau nefavorabile) se înregistrează distinct în conturi de diferențe de preț. **La ieșirea din gestiune** a stocurilor, acestea se evaluează la **prețul prestabilit (standard)** și, totodată, se repartizează și diferențele de preț aferente stocurilor ieșite, proporțional, folosind **un coeficient de repartizare a diferențelor de preț**.

Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț (k) pentru materii prime se calculează astfel:

$$k = \frac{Sid308 + Rd308}{Sid301 + Rd301}$$

Valoarea diferențelor de preț aferente ieșirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

$$Rc308 = k \times Rc 301$$

Similar, se procedează dacă se calculează diferențele de preț pentru materiale consumabile, obiecte de inventar sau alte active materiale provenite din cumpărări.

c) Prețul de vânzare cu amănuntul – este folosit pentru evidența mărfurilor din comerțul cu amănuntul și este format din costul de achiziție, adaosul comercial practicat de societate și TVA-ul care urmează să fie încasat de la client.

Menționăm că, stocurile primite cu titlu gratuit se evaluează la valoarea de utilitate, iar cele aduse ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea de aport (aceste valori sunt echivalentul costului de achiziție pentru stocurile provenite din cumpărări). Însă și în

aceste cazuri, evidența stocurilor se poate ține și la cost standard sau la preț de vânzare cu amănuntul.

2.1.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor

Contabilitatea analitică a stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric. Se poate organiza folosind una din următoarele metode, în funcție de specificul activității și nevoile proprii ale unității:

a) Metoda cantitativ – valorică sau metoda fișelor de cont analitice, conform căreia evidența operativă se conduce numai cantitativ la locurile de depozitare cu ajutorul **fișelor de magazie**, deschisă pentru fiecare element stocabil, iar contabilitatea analitică se conduce cantitativ – valoric la compartimentul gestiunii stocurilor. La acest compartiment se deschide o „**Fișă de cont analitic pentru valori materiale**” pentru fiecare element stocabil pentru care s-a deschis și fișa de magazie, la locul de depozitare.

b) Metoda operativ – contabilă (pe solduri) conform căreia, la locurile de depozitare se conduce evidența operativă cu ajutorul „**Fișelor de magazie**”, iar la compartimentul gestiunii stocurilor de la contabilitate, în locul „**Fișelor de cont analitic pentru valori materiale**” se conduce formularul „**Fișe centralizatoare a mișcărilor valorice pe grupe de stocuri**”, în care înregistrările se fac numai valoric (intrări, ieșiri, sold).

Concordanța dintre stocurile scriptice din „**Fișele de magazie**” și datele contabilității gestiunii stocurilor se realizează prin intermediul formularului „**Registrul stocurilor**”.

c) Metoda global – valorică care se poate aplica atunci când nu există obligația legală și când managerii entităților nu pretind ținerea unei evidențe cantitativ-valorice pentru stocurile ce fac obiectul unei gestiuni.

Conform acestei metode, evidența operativă a elementelor stocabile se realizează la locul de depozitare cu ajutorul „**Fișelor de magazie**”, iar la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor se realizează numai evidența global valorică cu ajutorul „**Fișei de cont pentru operațiuni diverse**”.

Organizarea contabilității sintetice a stocurilor:

a) Metoda inventarului permanent este obligatorie pentru entitățile mari și opțională pentru cele mici. Conform acesteia, în contabilitate, toate operațiunile de intrare și de ieșire de stocuri se oglindesc cu conturile din clasa a 3 – a, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a existenței și mișcării cantitative și valorice a stocurilor.

b) Metoda inventarului intermitent care poate fi aplicată la entitățile mici, constă în stabilirea ieșirilor de stocuri din gestiune și înregistrarea acestora în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor, la finele perioadei, de obicei lunar.

Conform acestei metode în cursul perioadei de gestiune nu se folosesc pentru mișcarea stocurilor conturile din clasa a 3 - a, aceste mișcări se trec direct pe conturile de cheltuieli aferente.

Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale la care se adaugă valoarea intrărilor din care se deduce valoarea stocurilor finale stabilite pe baza inventarierii, conform relației: $E = Si + I - Sf$.

Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale consumabile se realizează, în cazul aplicării inventarului permanent cu ajutorul contului **301 „Materii prime”**, respectiv **302 „Materiale consumabile”** (cont care se detaliază pe conturi sintetice de gradul II), dacă evaluarea intrărilor de stocuri se face la cost efectiv de achiziție. Dacă evaluarea are loc la cost standard, se folosește și contul **308 „Diferențe de preț la materiile prime și materiale”**, când se ridică și problema repartizării diferențelor de preț pentru materiile prime și materialele ieșite din gestiune și pentru cele rămase în stoc. Valoarea materiilor prime și materialelor consumabile ieșite din patrimoniu, în general prin consum, se trece asupra cheltuielilor de exploatare, caz în care se folosește contul **601 „Cheltuieli cu materiile prime”**, respectiv **602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”**.

Evidența existenței, mișcării și folosirii materialelor de natura obiectelor de inventar se conduce cu ajutorul contului **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”**. În debitul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate, sau provenite din alte surse. Cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar date în consum se înregistrează în contul **603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”**.

Contabilitatea stocurilor aflate la terți se conduce cu grupa de conturi **35 „Stocuri aflate la terți”**, în cadrul căreia s-au nominalizat mai multe conturi operaționale de gradul I, în funcție de natura stocului.

Evidența activelor biologice de natura stocurilor (animale, păsări, etc) se conduce cu ajutorul conturilor **361 „Active biologice de natura stocurilor”** și **368 „Diferențe de preț la animale și păsări”**. Cu contul **368 „Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor”** se conduce evidența diferențelor, în plus sau în minus, între prețul de înregistrare – costul standard și costul de achiziție. Sporul de creștere în greutate al animalelor achiziționate se înregistrează numai în contul 361 dacă evidența acestuia se ține la cost efectiv sau/și în contul 368 dacă evidența se ține la cost standard în contrapartidă cu contul **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”**. Animalele și păsările ieșite din patrimoniu se înregistrează în contul **606 „Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor”**, cu excepția sporului de creștere în greutate al acestora, care se înregistrează în debitul contului **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”**.

În ceea ce privește **mărfurile**, evaluarea acestora se poate face la cost de achiziție sau la preț de vânzare cu amănuntul. Se deosebesc două forme ale circulației mărfurilor, și anume:

- **comerțul cu ridicata**, când evaluarea lor se face, de obicei, la cost de achiziție. În acest caz evidența operativă se conduce, de obicei, la locurile de

depozitare cu ajutorul „Fișelor de magazie”, iar la compartimentul gestiunii stocurilor de la contabilitate se conduce evidența analitică, cu ajutorul „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale” sau după o altă metodă de contabilitate analitică, iar contabilitatea sintetică cu ajutorul contului **371 „Mărfuri”**;

- **comerțul cu amănuntul**, când evaluarea se face la preț de vânzare cu amănuntul, format din costul de achiziție, adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată. Diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul, diminuat cu TVA aferent și costul de achiziție al mărfurilor formează adaosul comercial, care trebuie să asigure acoperirea cheltuielilor de circulație și obținerea unui profit. Evidența operativă se conduce cu ajutorul „Raportului de gestiune”, iar contabilitatea analitică după metoda global – valorică, cu ajutorul „Fișelor de cont pentru operații diverse”. Contabilitatea sintetică a mărfurilor din unitățile cu amănuntul se conduce cu ajutorul conturilor **371 „Mărfuri”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă”**.

Contabilitatea ambalajelor de transport se conduce cu ajutorul contului **381 „Ambalaje”**, dacă se evaluează la cost efectiv, iar dacă evaluarea se face la cost standard, se utilizează și contul **388 „Diferențe de preț la ambalaje”**. Dacă ambalajele de transport circulă pe principiul restituirii intervin și conturile **409 „Furnizori - debitori” și 419 „Clienți – creditori”**.

Pentru respectarea principiului prudenței și al independenței exercițiului, entitățile economice constituie, dacă este cazul, ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, asigurând astfel, o informare corectă a utilizatorilor de informații asupra dimensiunii reale a acestor elemente patrimoniale. Contabilitatea deprecierei acestor elemente patrimoniale se conduce cu grupa de conturi **39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție”**.

Exemplul nr. 1

Se cunosc următoarele date legate de materia primă „X” a unei entități:

- *Stoc inițial: 100 kg, cost de achiziție 20 lei/kg;*
- *Cumpărări în cursul lunii: 400 kg, cost de achiziție 23 lei/kg, TVA 19%;*
- *Consum de materii prime 300 kg;*
- *Lipsă la inventar materii prime 150 kg;*
- *Stoc final 50 kg materii prime.*

Lipsa la inventar se impută gestionarului la prețul de 30 lei/kg, TVA 19%. Creanța față de gestionar se recuperează din salariul acestuia.

Să se întocmească înregistrările contabile în condițiile în care:

a) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul metodei inventarului permanent, iar prețul de înregistrare al stocurilor de materii prime în contabilitate este costul de achiziție, dacă:

a1) evaluarea ieșirilor din stoc se face la cost mediu unitar ponderat (CMP);

a2) evaluarea ieșirilor din stoc se face după metoda FIFO;

a3) evaluarea ieșirilor din stoc se face după metoda LIFO;

b) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul metodei inventarului intermitent.

a) Entitatea utilizează metoda inventarului permanent, prețul de înregistrare în contabilitate al stocurilor de materii prime este costul de achiziție

a1) Evaluarea ieșirilor din stoc se face la cost mediu ponderat (CMP)

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>10.948</u> 9.200 1.748
Consumul de materii prime $300 \text{ kg} \times \text{cost mediu} = 300 \text{ kg} \times [(2.000 \text{ lei} + 9.200 \text{ lei}) : (100 \text{ kg} + 400 \text{ kg})] = 300 \text{ kg} \times 22,4 \text{ lei/kg} = 6.720 \text{ lei}$, conform <i>Bonului de consum</i>	601	=	301	6.720
Înregistrarea lipsei la inventar $150 \text{ kg} \times 22,4 \text{ lei/kg} = 3.360 \text{ lei}$, conform <i>Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.360
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare</i> și a <i>Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.355</u> 4.500 855
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată</i> și <i>Statului de plată</i>	421	=	4282	5.355

a2) Evaluarea ieșirilor din stoc se face prin metoda FIFO

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>10.948</u> 9.200 1.748
Consumul de materii prime $100 \text{ kg} \times 20 \text{ lei/kg} + 200 \text{ kg} \times 23 \text{ lei/kg} = 6.600 \text{ lei}$, conform <i>Bonului de consum</i>	601	=	301	6.600
Înregistrarea lipsei la inventar $150 \text{ kg} \times 23 \text{ lei/kg} = 3.450 \text{ lei}$, conform	601	=	301	3.450

<i>Procesului verbal de inventariere</i>				
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare și a Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.355</u> 4.500 855
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată și Statului de plată</i>	421	=	4282	5.355

a3) Evaluarea ieșirilor din stoc se face prin metoda LIFO

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii și Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>10.948</u> 9.200 1.748
Consumul de materii prime <i>300 kg x 23 lei/kg = 6.900 lei, conform Bonului de consum</i>	601	=	301	6.900
Înregistrarea lipsei la inventar <i>100 kg x 23 lei/kg + 50 kg x 20 lei/kg = 3.300 lei, conform Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.300
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare și a Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.355</u> 4.500 855
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată și Statului de plată</i>	421	=	4282	5.355

b) Entitatea utilizează metoda inventarului intermitent

Stornarea soldului inițial de materii prime, la începutul lunii:	301	=	601	-2.000
	601	=	301	2.000
Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii și Notei de recepție</i>	% 601 4426	=	401	<u>10.948</u> 9.200 1.748
Înregistrarea stocului final de materii prime (costul unitar se evaluează pe baza costului mediu ponderat CMP, <i>50 kg x 22,4 lei/kg = 1.120 lei</i>), conform <i>Listei de inventariere</i>	301	=	601	1.120
	601	=	301	-1.120

2.2. CONTABILITATEA STOCURILOR PROVENITE DIN PRODUCȚIE PROPRIE

2.2.1. Definierea, structura și evaluarea produselor

Produsele sunt bunuri obținute în procesul de exploatare, destinate, în principal, livrărilor către terți. Ele sunt reprezentate de:

- a) **Semifabricate** reprezintă produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție sau fază de fabricație și care vor trece în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau faze de fabricație sau care se livrează terților;
- b) **Produsele finite** sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității și care corespund din punct de vedere calitativ, putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii către clienți;
- c) **Produsele reziduale** sunt materialele recuperabile sau deșeurile, reprezentate de bunurile care nu corespund calitativ scopului pentru care au fost fabricate, dar au totuși valoare economică.

În cadrul unității se pot obține **semifabricate, produse finite, produse reziduale, active biologice de natura stocurilor (animale, păsări), ambalaje, materiale de natura obiectelor de inventar**. În categoria activelor circulante materiale se cuprind și **producția în curs de execuție**, reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare, impuse de tehnologia de fabricație, precum și produsele care au fost predate la magazia de produse finite, dar pentru care nu s-au întocmit documentele de predare la magazie. Mai sunt cuprinse în producția în curs de execuție și lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Produsele se evaluează la intrarea în gestiune la **cost de producție**, caz în care **ieșirile** se evaluează prin **metodele FIFO, LIFO sau la cost mediu ponderat (CMP)** sau la **cost standard**, situație în care **ieșirile** se evaluează la **costul prestabilit**, iar **diferențele de preț** aferente ieșirilor se calculează pe baza unui **coeficient de repartizare**.

Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț (k) pentru produse finite se calculează astfel:

$$k = \frac{Sid348 + Rd348}{Sid345 + Rd345}$$

Valoarea diferențelor de preț aferente ieșirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

$$Rc348 = k \times Rc 345$$

Similar, se procedează dacă se calculează diferențele de preț pentru semifabricate sau alte categorii de bunuri obținute din producție proprie.

Producția în curs de execuție se evaluează întotdeauna la cost efectiv prin metoda directă sau a inventarierii sau prin metoda contabilă sau indirectă.

2.2.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor de produse

Contabilitatea analitică și sintetică a stocurilor de produse se realizează prin aceleași metode ca în cazul stocurilor provenite din cumpărări, prezentate anterior.

Legat de metoda inventarului intermitent, în cadrul contabilității sintetice obținerea produselor nu se va înregistra ci doar la nivelul evidenței operative. Se înregistrează doar vânzarea lor (fără să mai avem descărcarea gestiunii). La sfârșitul lunii, se stabilesc, prin inventariere, stocurile existente (obținute dar nevândute) care se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, în contrapartidă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”. La începutul lunii următoare înregistrarea stocurilor în cauză se stornează.

2.2.3. Contabilitatea stocurilor de produse

Contabilitatea produselor se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I, conturi de activ: **341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”**, în contrapartidă cu contul **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”**. Descărcarea gestiunii de produsele ieșite, în cazul aplicării metodei inventarului permanent, se face printr-o formulă contabilă inversă față de formula contabilă de înregistrare a obținerii lor.

Dacă evaluarea produselor se face la cost standard, diferența între costul standard și cel efectiv se reflectă în contul **348 „Diferențe de preț la produse”**. Aceste diferențe pot fi nefavorabile, când se înregistrează **în negru**, sau favorabile, când se înregistrează **în roșu**, reflectând dimensiunea stocurilor de produse.

Contabilitatea producției în curs de execuție se realizează cu grupa de conturi **33 „Producția în curs de execuție”**, în cadrul căreia sunt două conturi: 331 „Produse în curs de execuție” și 332 „Servicii în curs de execuție”. În debitul conturilor se înregistrează, la sfârșitul perioadei, valoarea producției în curs de execuție, stabilită prin metoda directă sau a inventarierii, ori prin metoda indirectă sau contabilă, evaluată la cost efectiv. La începutul lunii următoare se stornează (în roșu sau în negru) valoarea producției neterminate de la sfârșitul lunii precedente. În ambele situații contul folosit în contrapartidă este 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

Exemplul nr. 2

Stocul inițial de produse finite la data de 1 octombrie N este de 300 kg, prețul de înregistrare în contabilitate este costul prestabilit (standard) de 40 lei/kg. Costul de producție efectiv este de 37 lei/kg. La data de 15 octombrie N, entitatea economică obține 600 kg produse finite. La 21 octombrie N se vând unui client 400 kg produse finite la prețul de vânzare 60 lei/kg, TVA 19%. Încasarea creanței se face prin bancă. La sfârșitul lunii

octombrie N, potrivit datelor furnizate de contabilitatea de gestiune, s-a stabilit costul efectiv al produselor obținute în luna octombrie la 44 lei/kg.

Obținerea de produse finite evaluate la preț de înregistrare $600 \text{ kg} \times 40 \text{ lei/buc} = 24.000 \text{ lei}$, conform <i>Notei de predare/Raport de producție</i>	345	=	711	24.000
Vânzarea produselor finite, conform <i>Facturii</i>	4111	=	% 701 4427	<u>28.560</u> 24.000 4.560
Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute $400 \text{ kg} \times 40 \text{ lei/kg} = 16.000 \text{ lei}$	711	=	345	16.000
Încasarea prin bancă a creanței față de clienți conform <i>Ordinului de plată</i>	5121	=	411	28.560
Înregistrarea, la sfârșitul lunii octombrie, a diferențelor de preț la produsele finite obținute în cursul lunii $(44 \text{ lei/buc} - 40 \text{ lei/buc}) \times 600 \text{ buc} = 2.400 \text{ lei}$, conform <i>Notei de calcul</i>	348	=	711	2.400
Repartizarea, la sfârșitul lunii octombrie, a diferențelor de preț aferente produselor finite descărcate din gestiune în cursul lunii $R_{c348} = k \times R_{c345} = (-900 + 2.400) : (12.000 + 24.000) \times 16.000 = 0,042 \times 16.000 = 672 \text{ (lei)}$, conform <i>Notei de calcul</i>	711	=	348	672

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR COMERCIALE

3.1. CONȚINUTUL ȘI ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL CONTABIL AL DECONTĂRILOR COMERCIALE

Entitățile economice își desfășoară activitatea în contextul unui sistem de relații de decontare cu furnizorii, cu clienții, cu angajații, cu organismele de asigurare și protecție socială, cu bugetul statului și alte organisme publice, cu grupul de asociați și cu subunitățile, precum și cu alte persoane fizice și juridice din țară sau străinătate, care în contabilitate poartă denumirea de **terți**.

Aceste relații comerciale curente generează, în contabilitate, apariția creanțelor pentru furnizor sau prestator, respectiv a datoriilor pentru beneficiar, ambele categorii având termene de decontare, de regulă, sub un an.

Creanțele entității reprezintă drepturile generate de existența unui decalaj între momentul livrării unor bunuri economice sau prestării unor servicii și cel al decontării, adică a primirii unui echivalent valoric sau a unei contraprestații pe măsură. Entitățile care au beneficiat de bunurile și valorile avansate, poartă denumirea de **debitori clienți**.

Datoriile (obligațiile) entității reprezintă surse străine atrase de la creditori. Existența lor este generată de decalajul de timp dintre momentul primirii valorilor economice și cel al livrării unui echivalent valoric sau a unei contraprestații pe măsură. Entitățile care au avansat valorile economice poartă denumirea de **creditori/furnizori**.

Evaluarea creanțelor și datoriilor se face în momentul apariției lor la valoarea nominală consemnată în documente, adică a sumelor datorate, respectiv a sumelor de încasat.

Creanțele și datoriile exprimate în devize se înregistrează, în contabilitate, în echivalent lei, la cursul de schimb existent la data efectuării operațiilor care le-au generat. Diferențele de curs valutar ce apar între data plății datoriilor, respectiv a încasării creanțelor în valută și data la care au fost înregistrate inițial, sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare din diferențe de curs valutar în perioada în care apar.

Documentele justificative aferente creanțelor și datoriilor comerciale sunt reprezentate de facturi, avize de însoțire a mărfii, ordine de plată, cecuri, bilete la ordin, cambii, chitanțe, bonuri fiscale, etc.;

Principalele documente cu caracter operativ utilizate pentru evidența creanțelor și datoriilor sunt:

- *Registrul de comenzi și Fișa de urmărire a executării comenzilor*, utilizate pentru urmărirea realizării contractelor încheiate cu furnizorii de bunuri și servicii;

- *Fișa de urmărire a contactelor*, folosită pentru urmărirea livrărilor de bunuri și servicii către clienți, condusă îndeosebi de compartimentul Aprovizionare-desfacere.

Urmărirea datoriilor și a creanțelor se realizează valoric, eventual cu distincție asupra datei și documentului de creare a lor, respectiv a datei și documentului de stingere a lor. Contabilitatea analitică se ține cu ajutorul „**Fișelor de cont pentru operații diverse**” sau cu diferite situații întocmite prin programele informatice.

3.2. CONTABILITATEA SINTETICĂ A CREAŢELOR ŞI DATORIILOR COMERCIALE

Cumpărările de bunuri și servicii de către o entitate economică, de la furnizori generează **datorii** care, de regulă se sting prin plata contravalorii bunurilor și serviciilor achiziționate. După modul de decontare a datoriilor comerciale există:

- datorii provenite din cumpărări pe credit comercial, care se achită prin instrumentele obișnuite de plată (chitanță, bon fiscal, ordin de plată);
- datorii provenite din cumpărări pe credit cambial, care presupune că decontarea se face prin intermediul efectelor de comerț (cec, bilet la ordin, cambie).

Contabilitatea datoriilor comerciale se conduce cu ajutorul grupeii de conturi 40 „**Furnizori și conturi asimilate**”. detaliată pe următoarele conturi operaționale:

- ✓ 401 „Furnizori”
- ✓ 403 „Efecte de plătit”
- ✓ 404 „Furnizori de imobilizări”
- ✓ 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”
- ✓ 408 „Furnizori facturi nesosite”
- ✓ 409 „Furnizori – debitori”, respectiv
 - 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”
 - 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii”
 - 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”
 - 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”

Toate conturile din grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate” sunt conturi cu funcția contabilă de pasiv, cu excepția contului 409 „Furnizori – debitori”, cu cele patru conturi operaționale de gradul II, care au funcția contabilă de activ.

Vânzările de bunuri și servicii de către furnizori generează **drepturi de creanță** asupra cumpărătorilor. După modul de decontare, creanțele comerciale se împart în:

- creanțe din vânzări pe credit comercial;
- creanțe din vânzări pe credit cambial.

Contabilitatea creanțelor din vânzări de bunuri și servicii se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **41 „Clienți și conturi asimilate”**, care cuprinde următoarele conturi operaționale:

- ✓ 411 „Clienți”
 - 4111 „Clienți”
 - 4118 „Clienți incerți sau în litigiu”
- ✓ 413 „Efecte de primit de la clienți”
- ✓ 418 „Clienți - facturi de întocmit”
- ✓ 419 „Clienți - creditor”

Toate conturile menționate funcționează după regulile conturilor de activ, cu excepția contului 419 „Clienți creditor” care are funcția contabilă de pasiv.

În cazul în care furnizorul acceptă, în contul datoriei cumpărătorilor, efecte de comerț, creditul comercial acordat de furnizor devine credit cambial, folosindu-se în acest scop contul 413 „Efecte de primit de la clienți”. Corespunzător acestei situații, la cumpărător vor fi utilizate conturile 403 „Efecte de plătit” și 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”.

Drepturile de creanță din livrări de bunuri și prestări de servicii neîncasate în termen de către furnizori, ca urmare a solvabilității reduse a clienților sau a notificării și acționării acestora în judecată pentru recuperarea creanțelor, dau dreptul furnizorului de a trece drepturile de creanță în contul 4118 „Clienți incerți sau în litigiu”.

Livrările de bunuri și servicii către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturile, fiind realizată livrarea pe bază de aviz de însoțire a mărfii, se reflectă în contul 418 „Clienți facturi de întocmit”. Corespunzător, TVA aferentă acestora este considerată până în momentul întocmirii facturii, drept TVA neexigibilă. Reciproc, la cumpărător datoria se înregistrează în contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”.

În raporturile dintre furnizori și beneficiari, ca urmare livrărilor de bunuri și servicii, apar situații în care furnizorii acordă beneficiarilor **reduceri de prețuri**. Din punct de vedere contabil, există două categorii de reduceri de preț:

- **reduceri comerciale:** rabatul, remiza, risturnul;
- **reduceri financiare:** scontul.

Rabatul reprezintă reducerea acordată de vânzător pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate.

Remiza reprezintă reducerea acordată de vânzător pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi.

Risturnul este o reducere ce poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract.

Scontul este reducerea financiară de care poate beneficia clientul, dacă acesta își plătește înainte de scadență datoria, contabilizându-se la cumpărător ca un venit financiar, iar la vânzător ca o cheltuială financiară. În acest scop se folosesc conturile 767 „Venituri din sconturi obținute” și 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”.

Metodologia de calcul a reducerilor:

- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile se aplică asupra netului anterior;
- se operează întâi rabaturile, apoi remizele;
- în baza de calcul a TVA nu se includ reducerile comerciale și financiare indiferent dacă acestea sunt acordate la facturarea bunurilor sau ulterior.

În anumite situații (în cazul bunurilor de valoare mare, cu ciclu lung de fabricație sau dacă nu există încredere între parteneri) cumpărătorul acordă furnizorului avansuri în contul bunurilor care urmează a fi realizate și livrate de furnizor. Astfel, cumpărătorul devine creditorul furnizorului, pe perioada dintre momentul acordării avansului și momentul decontării valorii bunurilor ce formează obiectul tranzacției comerciale, iar furnizorul devine debitor pentru avansul primit.

Raporturile de decontare furnizor-client, generate de acordarea avansurilor comerciale (anterior achiziției de stocuri, servicii, imobilizări corporale și necorporale) se reflectă, în contabilitate, cu ajutorul contului 409 „Furnizori – debitori”, la cumpărător și cu ajutorul contului 419 „Clienți – creditori”, la furnizor. De asemenea, contul 409 „Furnizori – debitori” se utilizează în contabilitatea cumpărătorului și pentru contabilizarea ambalajelor de circulație care circulă pe principiul restituirii, facturate de furnizor

Exemplul nr. 1

O entitate achiziționează pe bază de aviz de însoțire a mărfii materii prime în valoare de 30.000 lei, TVA 19%. Ulterior se primește factura, iar datoria se achită din disponibilul bancar prin ordin de plată. Se vând produse finite la prețul de vânzare de 20.000 lei, TVA 19%, costul de producție fiind de 18.000 lei. La sfârșitul lunii se regularizează și se decontează TVA cu bugetul statului.

Varianta a II-a: Se consideră aceleași date din enunțul precedent, cu mențiunea că prețul de vânzare al produselor finite este de 35.000 lei, TVA 19%.

Achiziționare de materii prime conform <i>Avizului de însoțire a mărfii</i>	% 301 4428	=	408	<u>35.700</u> 30.000 5.700
Înregistrarea <i>Facturii</i> emisă de către furnizor	408 4426	= =	401 4428	35.700 5.700
Achitarea datoriei conform <i>Ordinului de plată</i>	401	=	5121	35.700
Vânzare produse finite, conform <i>Facturii</i>	4111	=	% 701 4427	<u>23.800</u> 20.000 3.800
Descărcarea gestiunii de produsele vândute	711	=	345	18.000

Regularizarea TVA, conform <i>Decontului de TVA</i> și evidenței contabile	% 4427 4424	=	4426	<u>5.700</u> 3.800 1.900
Decontarea TVA cu bugetul statului (încasarea creanței nete)	5121	=	4424	1.900
<i>Varianta a II-a</i>				
Vânzare produse finite, conform <i>Facturii</i>	4111	=	% 701 4427	<u>41.650</u> 35.000 6.650
Descărcarea gestiunii de produsele vândute	711	=	345	18.000
Regularizarea TVA, conform <i>Decontului de TVA</i> și evidenței contabile	4427	=	% 4426 4423	<u>6.650</u> 5.700 950
Decontarea TVA cu bugetul statului (achitarea datoriei nete), conform <i>Ordinului de plată</i>	4423	=	5121	950

Exemplul nr. 2

Entitatea A livrează entității B mărfuri în valoare de 80.000 lei, TVA 19%. Costul de achiziție al mărfurilor livrate de entitatea A este de 50.000 lei. Furnizorul acceptă ca decontarea să se facă pe baza unui bilet la ordin întocmit de client. După primirea efectului comercial, furnizorul îl depune la bancă și se încasează la scadență. Pentru entitatea B, bunurile achiziționate de la entitatea A sunt considerate mărfuri.

Să se înregistreze aceste operații atât în contabilitatea furnizorului cât și a clientului

a) În contabilitatea entității A (vânzător, furnizor, creditor):

Livrarea mărfurilor conform <i>Facturii</i>	4111	=	% 707 4427	<u>95.200</u> 80.000 15.200
Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	607	=	371	50.000
Acceptarea <i>Biletului la ordin</i>	413	=	4111	95.200
Depunerea la scadență la bancă a biletului la ordin pentru încasare	5113	=	413	95.200
Încasarea, prin bancă, la scadență a efectului comercial, conform <i>Extrasului de cont</i>	5121	=	5113	95.200

b) În contabilitatea entității B (cumpărător, client, debitor):

Achiziția mărfurilor, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 371 4426	=	401	<u>95.200</u> 80.000 15.200
Emiterea <i>Biletului la ordin</i>	401	=	403	95.200
Decontarea la scadență a <i>Biletului la ordin</i> conform <i>Extrasului de cont</i>	403	=	5121	95.200

Exemplul nr. 3

Se vând unui client mărfuri pe bază de aviz de însoțire a mărfii în valoare de 20.000 lei, TVA 19%. Costul de achiziție al mărfurilor vândute este de 17.000 lei. Ulterior se întocmește și factura. Decontările se fac prin bancă. Pentru client bunurile achiziționate sunt destinate consumului în procesul de producție (materii prime). Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea ambelor entități.

a) În contabilitatea furnizorului (vânzător, creditor):

Livrare de mărfuri fără factură, conform <i>Avizului de însoțire a mărfii</i>	418	=	% 707 4428	<u>23.800</u> 20.000 3.800
Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute	607	=	371	17.000
Înregistrarea <i>Facturii</i>	4111 4428	= =	418 4427	23.800 3.800
Decontarea (încasarea) facturii, conform <i>Ordinului de plată</i>	5121	=	4111	23.800

b) În contabilitatea clientului (cumpărător, debitor):

Recepția mărfurilor fără factură, conform <i>Avizului de însoțire și Notei de recepție</i>	% 301 4428	=	408	<u>23.800</u> 20.000 3.800
Înregistrarea <i>Facturii</i> emisă de către furnizor	408 4426	= =	401 4428	23.800 3.800
Decontarea (achitarea) facturii, conform <i>Ordinului de plată</i>	401	=	5121	23.800

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA DECONTĂRILOR SALARIALE, SOCIALE ȘI FISCALE

4.1. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ȘI CU BUGETELE DE ASIGURĂRI SOCIALE

Salariul reprezintă *totalitatea veniturilor în bani sau în natură*, obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau forma sub care se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate și pentru concediu privind îngrijirea copilului până la doi ani. Salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă.

Salariul cuprinde salariul de bază (încadrare), indemnizațiile, sporurile, precum și *alte adaosuri*. Drepturile salariale convenite personalului constituie atât o cheltuială pentru angajator cât și o obligație de plată a acestora către beneficiarii sumelor respective.

Salariul brut, cuprinde, în general următoarele componente:

a) salariul de încadrare este stabilit în urma negocierilor colective sau individuale dintre patronat și salariați sau reprezentanții acestora, este echivalentul valoric al muncii prestate. Acesta nu poate fi mai mic decât salariul minim brut pe țară.

b) sporurile și adaosurile se acordă pentru situații cum ar fi:

- ✓ vechime în muncă;
- ✓ condiții de muncă periculoase, grele, penibile, nocive, de noapte;
- ✓ muncă suplimentară;
- ✓ indemnizații de conducere;
- ✓ cota-parte din profit care se cuvine și se repartizează salariaților.

c) indemnizațiile pentru concediile de odihnă. Pentru perioada concediului de odihnă salariatul beneficiază de o indemnizație de concediu, care nu poate fi mai mică decât salariul de bază, indemnizațiile și sporurile cu caracter permanent convenite pentru perioada respectivă;

d) indemnizațiile aferente concediilor pentru formare profesională. Durata aferentă acestora nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual, fiind asimilată unei perioade de muncă efectivă. Concediile pentru formare profesională se pot acorda cu sau fără plată;

e) indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă plătite în funcție de durată din fondul de salarii brut realizat conform timpului efectiv lucrat sau din bugetul asigurărilor sociale;

f) avantajele în natură constituie partea salariului acordată angajatului sub formă de bunuri și servicii;

g) tichetele de masă. Valoarea tichetelor de masă acordate salariaților este componentă a salariului brut și se impozitează. Nu se plătesc taxe sociale pentru tichetele de masă acordate.

Alături de componentele drepturilor salariale convenite personalului, cheltuielile suportate de angajator includ și cele referitoare la contribuțiile la bugetele de asigurări și protecție socială.

Principalele documente care intervin în cadrul relațiilor dintre angajator și angajați sunt:

- **documente referitoare la prezența la lucru și volumul de muncă prestat:** condică de prezență, carnet de pontaj, fișă de pontaj, foaie colectivă de pontaj, situația prezențelor și absențelor;

- **documente referitoare la producția obținută:** pontajul lucrărilor manuale, bon de lucru individual, bon de lucru colectiv, raport de producție și salarizare;

- **documente referitoare la stabilirea salariilor:** listă de avans chenzinal, stat de plată pentru angajați, listă pentru plăți parțiale, listă de indemnizații pentru concediul de odihnă, desfășurătorul indemnizațiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat, drepturi bănești-chenzina I, drepturi bănești-chenzina II, cerere tip privind solicitarea drepturilor de asigurări sociale, altele decât pensiile, fișă de evidență a salariilor;

- **documente referitoare la evidența nominală a angajaților, a salariilor acestora și a impozitelor aferente:** contract individual de muncă, decizie de desfacere a contractului de muncă, adeverință salariat, declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (D112), registrul de evidență a salariaților.

Contribuțiile sociale datorate de angajați sunt reprezentate de:

1. Contribuția la asigurările sociale. Angajații contribuie cu 25% din salariul brut.

2. Contribuția la asigurările sociale de sănătate. Angajații contribuie cu 10% din salariul brut;

Contribuția socială datorată de angajator se numește **contribuție asiguratorie pentru muncă** și este stabilită în cotă de 2.25% din salariul brut.

În conformitate cu reglementările legale în vigoare, angajații beneficiază de drepturi privind asigurările sociale, dintre care amintim:

- **indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă** – se achită din fondul brut de salarii aferent timpului efectiv lucrat și din bugetul asigurărilor sociale de stat;

- **indemnizația pentru maternitate (sarcină și lăuzie)** – se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat. Concediile medicale pentru maternitate se acordă pe o perioadă de 126 de zile calendaristice;

- **indemnizația pentru creșterea copilului** – se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat, acordându-se unuia dintre părinții copilului, până când acesta împlinește vârsta de 1 an sau 2 ani (conform deciziei salariatului. În acest caz se suspendă

contractul individual de muncă iar plata indemnizație este făcută de instituții ale statului), iar în cazul copilului cu handicap, până la împlinirea vârstei de 3 ani.

- **alte concedii plătite** - se acordă salariaților pentru diferite scopuri și anume:

- pentru căsătorie – 5 zile calendaristice;
- pentru nașterea sau căsătoria unui copil al salariatului – 3 zile calendaristice;
- pentru decesul soțului/soției sau al unei rude până la gradul II – 3 zile calendaristice.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu salariații se realizează cu ajutorul conturilor:

- **421 „Personal – salarii datorate”**, care este un cont de pasiv fiind utilizat pentru evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale în bani și în natură ale acestuia, inclusiv a adaosurilor și a premiilor plătite din fondul de salarii;
- **423 „Personal – ajutoare materiale datorate”**, este utilizat pentru evidența ajutoarelor pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a celor de maternitate, a ajutoarelor de deces datorate personalului;
- **424 „Participarea personalului la profit”** care este un cont de pasiv fiind utilizat pentru evidența stimulentele materiale repartizate angajaților din profitul net realizat;
- **425 „Avansuri acordate personalului”**, este un cont de activ cu ajutorul căruia se ține evidența avansului chenzinal acordat angajaților;
- **426 „Drepturi de personal neridicate”**, cont de pasiv, în care se transferă drepturile de personal neridicate;
- **427 „Rețineri din salarii datorate terților”**, este utilizat pentru evidența reținerilor din drepturile salariale datorate terților (chirii, popriri, pensii alimentare);
- **428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”**
 - 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”
 - 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu bugetele de asigurări și protecție socială se efectuează cu ajutorul conturilor de gradul I din grupa **43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”** și din grupa **44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”** și anume:

- ✓ 431 „Asigurări sociale” – cu detalierea pe următoarele conturi de gradul II:
 - 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”
 - 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”
 - 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”
 - 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”
 - 4315 „Contribuția de asigurări sociale”

- 4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate”
- ✓ 436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă”
- ✓ 438 „Alte datorii și creanțe sociale” - care se desfășoară pe următoarele conturi de gradul II:

- 4381 „Alte datorii sociale”
- 4382 „Alte creanțe sociale”

Toate aceste conturi, cu excepția contului 4382 „Alte creanțe sociale” sunt conturi de pasiv, reflectând datoriile ale entităților față de beneficiarii sumelor respective. Conturile de cheltuieli legate de salariile personalului sunt: **641 „Cheltuieli cu salariile personalului”**, **645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”**, acesta din urmă detaliindu-se pe mai multe conturi sintetice de gradul II, respectiv **646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”**.

Exemplul nr. 1

O entitate care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu amănuntul are un singur angajat Pop Vasile, pentru care s-a încheiat un contract individual de muncă, în condiții normale de desfășurare a muncii, pentru o perioadă nedeterminată de timp, cu normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore/zi. Salariul de bază brut lunar este de 3.000 lei. Angajatul are funcția de bază la această entitate (deducerea personală de bază este 195 lei lunar) și nu mai are alte persoane aflate în întreținere. Angajatul nu are alte rețineri din remunerațiile salariale datorate terților (rate, chirii, garanții, popriri). Avansul salarial (chenezina I) reprezintă 30% din salariul de bază brut lunar și se achită în numerar în data de 25 a lunii curente pentru luna în curs. Restul de plată (chenezina a doua, lichidarea) se achită în numerar, în data de 11 a lunii următoare pentru luna precedentă.

Întocmiți statul de salarii aferent perioadei. Realizați înregistrările contabile, inclusiv pentru decontarea datoriilor sociale și fiscale cu bugetul statului și achitarea în numerar a restului de plată către personal (chenezina a doua).

În aceste condiții, statul de salarii cuprinde următoarele date:

Nume și prenume	Salariu brut de încadrare	Salariu brut de încadrare aferent timpului efectiv lucrat	CAS 25%	CASS 10%
0	1	2	3 = 2 x 25%	4 = 2 x 10%
Pop Vasile	3.000	3.000	750	300
TOTAL	3.000	3.000	750	300

Deducere personală de bază	Venit bază de calcul	Impozit pe veniturile din salarii	Salariu net	Avans (chenz.I)	Rest de plată (chenz. a II-a)	Semnătura
5	6 = 2-3-4-5	7 = 6 x 10%	8 = 2-3-4-7	9	10 = 8-9	11
195	1.755	176	1.774	900	874	
195	1.755	176	1.774	900	874	

Contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de angajator pentru salariile realizate este următoarea: 3.000 lei x 2,25% = 68 lei

Înregistrările contabile aferente salariilor realizate de personal pe baza statului de salarii întocmit pentru luna curentă

1) Achitarea în numerar a avansului salarial în cursul lunii curente pentru luna curentă (chenzina I)

425 „Avansuri acordate personalului”	=	5311 „Casa în lei”	900
--------------------------------------	---	--------------------	-----

2) Înregistrarea datoriilor entității privind salariile brute aferente timpului lucrat convenite personalului:

641 „Cheltuielile cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate”	3.000
--	---	-----------------------------------	-------

3) Reținerile din salariile brute convenite personalului:

421 „Personal – salarii datorate”	=	%	<u>2.126</u>
		4315 „Contribuția de asigurări sociale”	750
		4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	300
		444 „Impozitul pe veniturile de natura salariilor”	176
		425 „Avansuri acordate personalului”	900

4) Înregistrarea obligațiilor entității cu contribuția asiguratorie pentru muncă

646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”	=	436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă”	68
--	---	---	----

5) Achitarea restului de plată (chenzina a doua) în numerar:

421 „Personal – salarii datorate”	=	5311 „Casa în lei”	874
-----------------------------------	---	--------------------	-----

6) Înregistrarea achitării în luna următoare a impozitelor reținute pe destinații:

	%	=		
			5121 „Conturi la bănci în lei”	<u>1.294</u>
4315 „Contribuția de asigurări sociale”				750
4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate”				300
444 „Impozitul pe veniturile de natura salariilor”				176
436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă”				68

4.2. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL STATULUI

Derularea activităților economice ale entităților generează datorii și creanțe față de bugetul statului și față de alte organisme publice. Datoriile fiscale se concretizează în impozite, taxe și contribuții. Acestea se pot clasifica după cum urmează:

- **impozite directe**, suportate direct de către plătitori și anume:

- impozitul pe profit;
- impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- impozitul pe veniturile de natura salariilor;
- impozitul pe dividende;
- impozite și taxe locale: impozitul pe clădiri, pe terenuri, taxa pentru mijloacele de transport, taxa pentru utilizarea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor, impozitul pe spectacole, taxa hotelieră.

- **impozite indirecte**, incluse în prețurile bunurilor și tarifele serviciilor și anume:

- taxa pe valoarea adăugată;
- accize;
- taxe vamale;
- taxe pentru jocuri de noroc;
- taxe pentru eliberarea de licențe, autorizații de funcționare.

Pentru reflectarea datoriilor și creanțelor față de buget și alte organisme publice în lista de conturi s-a prevăzut grupa de conturi **44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”**, în cadrul căreia există două categorii, și anume:

A. Conturi de datorii, și anume:

- ✓ 441 „Impozit pe profit/venit”
 - o 4411 „Impozitul pe profit”
 - o 4418 „Impozitul pe venit”
- ✓ 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, cu detalierea:

- 4423 „TVA de plată”
- 4427 „TVA colectată”
- 4428 „TVA neexigibilă”
- ✓ 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”
- ✓ 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
- ✓ 447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate”
- ✓ 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”
 - 4481 „Alte datorii față de bugetul statului”

B. Conturi de creanțe:

- ✓ 441 „Impozitul pe profit/venit”
- ✓ 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, cu conturile operaționale:
 - 4424 „TVA de recuperat”
 - 4426 „TVA deductibilă”
 - 4428 „TVA neexigibilă”
- ✓ 445 „Subvenții”
- ✓ 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”
 - 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului”

În continuare, vom exemplifica, pe scurt, problematica impozitului pe profit, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Calculul **impozitului pe profit** se face prin aplicarea cotei de impozit pe profit de 16% la Profitul impozabil stabilit la sfârșitul fiecărui trimestru, cumulat de la începutul anului. Rezultatul fiscal (profit impozabil/pierdere fiscală) se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile (elementele) neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform relației:

$$\text{Rezultat}_{\text{fiscal}} = \text{Rezultat}_{\text{contabil}} - \text{Venituri}_{\text{neimpozabile}} + \text{Cheltuieli}_{\text{nedeductibile fiscal}} - \text{Deduceri}_{\text{fiscale}}$$

Veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile sunt definite în Codul Fiscal.

Impozitul pe profit datorat se înregistrează în contul **4411 „Impozitul pe profit”** și reprezintă o cheltuială a entității, înregistrată cu ajutorul contului **691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”**.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se datorează de entitățile economice care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- ✓ persoanele juridice române care au realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro;
- ✓ capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile administrativ-teritoriale;

- ✓ nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

Persoanele juridice române care nu intră sub incidența acestui sistem de impunere pe veniturile microîntreprinderilor sunt următoarele: persoanele juridice care se organizează și funcționează potrivit legilor speciale de organizare și funcționare din domeniul bancar (societățile comerciale bancare, casele de schimb valutar, băncile de credit ipotecar, cooperativele de credit etc.). Nu intră sub incidența acestor prevederi instituțiile financiare nebankare care sunt înființate și funcționează conform legislației în vigoare; persoanele juridice care se organizează și funcționează potrivit legilor speciale de organizare și funcționare din domeniul asigurărilor (de exemplu, societățile de asigurare-reasigurare), al pieței de capital (de exemplu, bursele de valori sau de mărfuri, societățile de servicii de investiții financiare, societățile de registru, societățile de depozitare), cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii (brokerii și agenții de asigurare); persoanele juridice care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc.

Impozitul se calculează prin aplicarea procentului de 1% (dacă microîntreprinderile au unul sau mai mulți angajați echivalent normă întreagă) sau 3% (pentru microîntreprinderile fără angajați) asupra Bazei impozabile a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, care o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad: veniturile aferente costurilor stocurilor de produse; veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție; veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale; veniturile din subvenții; veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare; veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil; veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii; veniturile din diferențe de curs valutar; veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial; valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării. Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă se adaugă următoarele: valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, iar în trimestrul IV și diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului.

Impozitul pe venit datorat se înregistrează în contul **4418 „Impozitul pe venit”** și reprezintă o cheltuială a entității, înregistrată cu ajutorul contului **698 „Alte cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”**.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat.

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică din punct de vedere al regimului de impozitare astfel:

A. Operațiuni impozabile sau taxabile, pentru care se aplică cota standard sau redusă;

Principalele operațiuni taxabile sau impozabile sunt:

- livrări de bunuri corporale și necorporale, cum ar fi imobilizări corporale, imobilizări necorporale și stocuri;
- prestări de servicii de reparații, transport, lucrări de construcții, închirieri, activități de intermediere, de publicitate, consultanță, de studii, cercetări și expertize;
- importul de bunuri și servicii.

B. Operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate.

Principalele operațiuni scutite cu drept de deducere sunt:

- exportul de bunuri și prestatile de servicii legate direct de exportul bunurilor;
- activitățile desfășurate în zona liberă de către entitățile economice autorizate în acest scop.

C. Operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În această categorie intră spitalizarea, îngrijirile medicale, activitatea de învățământ, meditațiile acordate în particular de cadre didactice din domeniul învățământului școlar, preuniversitar și universitar; prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, etc.

Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de **19%** și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată de **9%** se aplică asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- ✓ livrările de proteze de orice fel și accesoriile acestora, cu excepția protezelor dentare;
- ✓ livrările de produse ortopedice;
- ✓ livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- ✓ livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele.
- ✓ livrarea apei pentru irigații în agricultură, livrarea de îngrășăminte și pesticide
- ✓ serviciile de alimentare cu apă și canalizare

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată de **5%** se aplică pentru:

- ✓ dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții;
- ✓ livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv publicității;
- ✓ cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- ✓ servicii de restaurant și catering, dreptul de utilizare a facilităților sportive, etc
- ✓ livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite (locuință suprafață utilă maxim 120 mp și valoare maximă 450.000 lei inclusiv terenul).

Taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare.

Entitățile stabilite în România cu cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de 300.000 lei, pot aplica scutirea de taxă (entitățile sunt considerate neplătitoare de TVA).

Principalele documentele justificative pe baza cărora se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată, în contabilitatea entității, sunt facturile, bonuri de comandă-chitanță, monetare, bilete de călătorie, bonuri fiscale, declarația vamală de import.

Organizarea evidenței operative a TVA constă din întocmirea următoarelor documente:

- **Jurnal pentru cumpărari** - în care se înregistrează toate cumpărările pe baza facturilor primite în cursul perioadei, cu scopul determinării TVA deductibile, care s-a achitat sau se va achita furnizorilor;

- **Jurnal pentru vânzări** - în care se înregistrează livrările pe baza facturilor și a altor documente legale emise în cursul perioadei, cu scopul determinării TVA colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la clienți;

- **Borderoul de vânzare (încasare)** - în care se centralizează zilnic încasările realizate de unități;

- **Borderoul cuprinzând operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și servicii;**

- **Decont de taxă pe valoarea adăugată** se întocmește lunar sau trimestrial pe baza totalurilor preluate din jurnalele pentru vânzări și cumpărări. Se depune la organele financiare până la data de 25 a lunii următoare. Prin derogare, conform reglementărilor fiscale în vigoare, pentru entitatea care **nu a depășit** în cursul anului precedent o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere de **100.000 euro** inclusiv, la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului precedent, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

- **Cerere de compensare** - se întocmește în cazul în care suma negativă a taxei pe valoarea adăugată (TVA de recuperat) se compensează cu impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Contabilitatea sintetică a taxei pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul contului **442 „Taxa pe valoarea adăugată”**, care se detaliază pe următoarele conturi operaționale, sintetice de gradul II:

- ✓ 4423 „T.V.A. de plată”
- ✓ 4424 „T.V.A. de recuperat”
- ✓ 4426 „T.V.A. deductibilă”
- ✓ 4427 „T.V.A. colectată”
- ✓ 4428 „T.V.A. neexigibilă”

Exemplul nr. 2

În trimestrul I al exercițiului financiar N s-au înregistrat în contabilitate următoarele elemente de cheltuieli și venituri:

- cheltuieli cu materiile prime: 5.000 lei;
- cheltuieli cu materialele auxiliare: 3.000 lei;
- cheltuieli privind alte materiale consumabile: 2.000 lei;
- cheltuieli privind mărfurile: 15.000 lei;
- cheltuieli de reclamă și publicitate 1.500 lei;
- cheltuieli privind penalitățile de întârziere datorate instituțiilor publice: 300 lei;
- venituri din vânzarea mărfurilor: 80.000 lei;
- venituri din servicii prestate către terți: 10.000 lei;
- venituri din titluri de participare (dividende încasate): 2.400 lei.

Să se calculeze și să se înregistreze în contabilitate impozitul pe profit datorat.

Rezultatul impozabil = Rezultatul contabil + Cheltuielile nedeductibile fiscal - Venituri neimpozabile – Deduceri fiscale

Rezultatul contabil = Total venituri – Total cheltuieli = 92.400 – 26.800 = 65.600 (lei)

Cheltuieli nedeductibile fiscal = 300 lei (cheltuieli cu penalitățile de întârziere)

Venituri neimpozabile = 2.400 lei (venituri din dividende)

Deduceri fiscale = 0 lei

Rezultatul impozabil = 65.600 + 300 – 2.400 – 0 = 63.500 (lei)

Impozitul pe profit datorat pe trimestrul I: 63.500 lei x 16% = 10.160 lei

1) Înregistrarea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	4411 „Impozitul pe profit”	10.160
---	---	----------------------------	--------

2) Înregistrarea achitării cu ordin de plată a impozitului pe profit datorat (până la data de 25 aprilie N):

4411 „Impozitul pe profit”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	10.160
----------------------------	---	--------------------------------	--------

Exemplul nr.3

O entitate face parte, potrivit legii, din categoria microîntreprinderilor. În condițiile în care se presupune că nu are nici un angajat, să se calculeze și să înregistreze în contabilitate impozitul pe venitul microîntreprinderilor pentru trimestrul I, cunoscând următoarele date:

Venituri Trim I

- venituri din vânzarea mărfurilor 30.000 lei;
- venituri din vânzarea produselor finite 60.000 lei;
- venituri aferente costurilor stocurilor de produse 10.000 lei;
- venituri din producția de imobilizări corporale 40.000 lei.

Cheltuieli Trim I

- cheltuieli privind mărfurile 15.000 lei;
- cheltuieli cu materiile prime 20.000 lei;
- cheltuieli privind amenzi/penalități 1.000 lei.

Calculare impozit pe veniturile realizate de microîntreprinderi pentru trimestrul I:

$$\text{Impozit venit} = 3\% \times \text{Bază de calcul} = 3\% \times (30.000 + 60.000) = 2.700 \text{ (lei)}$$

1) Înregistrarea impozitului pe venit datorat pentru trimestrul I:

698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit”	=	4418 „Impozitul pe venit”	2.700
--	---	---------------------------	-------

2) Înregistrarea achitării cu ordin de plată bancar a impozitului pe venit datorat (până la data de 25 aprilie N):

4418 „Impozitul pe venit”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	2.700
---------------------------	---	--------------------------------	-------

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA TREZORERIEI ȘI A DECONTĂRILOR FINANCIARE

5.1. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PRIN TREZORERIE

În sens larg, noțiunea de trezorerie cuprinde toate mijloacele de care o entitate economică dispune pentru a putea face față plăților cum sunt: disponibilitățile din casierie și din bănci, valorile mobiliare de plasament, efectele comerciale scontate, creditele pe termen scurt. În sens restrâns, noțiunea de trezorerie cuprinde doar disponibilitățile bănești ale unității economice aflate în casierie și la bănci, fie în lei, fie în valută.

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, disponibilităților în conturi la bănci și în casă, creditelor bancare pe termen scurt și a altor valori de trezorerie.

Contabilitatea trezoreriei trebuie organizată și condusă în așa fel încât să asigure îndeplinirea următoarelor obiective:

- ✓ reflectarea, urmărirea și controlul existenței și gestionării corecte a elementelor de trezorerie;
- ✓ respectarea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți fără numerar prin conturile deschise la bănci;
- ✓ urmărirea modificărilor ce intervin în componența și volumul elementelor de trezorerie;
- ✓ asigurarea promptă și corectă a tuturor informațiilor privind elementele de trezorerie necesare factorilor de decizie din entitățile economice.

Contabilitatea analitică a trezoreriei se organizează pe gestiuni de păstrare și de mișcare a numerarului/disponibilităților bănești.

Contabilitatea sintetică a trezoreriei se organizează cu ajutorul conturilor din clasa 5 „**Conturi de trezorerie**”, care cuprinde următoare grupe de conturi:

- ✓ **50 „Investiții pe termen scurt”**
- ✓ **51 „Conturi la bănci”**
- ✓ **53 „Casa”**
- ✓ **54 „Acreditiv”**
- ✓ **58 „Viramente interne”**
- ✓ **59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie”**

Valorile de încasat sunt instrumente de plată la termen aflate în posesia beneficiarului pentru a fi încasate în termen scurt. Din această categorie fac parte cecul și biletul la ordin. **Cecul** este titlul de credit prin care **trăgătorul** (creditorul) dă ordin **trasului** - băncii sale la care are deschis contul bancar, bancă ce are calitatea de debitor, să plătească suma înscrisă pe cec beneficiarului sau la ordinul acestuia.

Valorile de încasat se grupează, în contabilitate, astfel:

- **cecuri de încasat** – sunt instrumente de plată la termen primite de la clienți și depuse la bancă pentru încasare;
- **efecte de încasat** – sunt bilete la ordin sau cambii depuse la bancă pentru încasarea acestora la scadență;
- **efecte remise spre scontare** - sunt instrumente de plată la termen depuse la bănci în vederea încasării acestora înainte de scadență. Operațiunea se numește **scontare**. Banca percepe o dobândă (taxa scontului), calculată în funcție de riscul de neîncasare la scadență a efectului respectiv și de numărul de zile până la scadență.

Contabilitatea valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului de activ 511 “Valori de încasat”, care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ✓ 5112 „Cecuri de încasat”, cont de activ
- ✓ 5113 „Efecte de încasat, cont de activ
- ✓ 5114 „Efecte remise spre scontare”, cont de activ

Pentru disponibilitățile în valută se deschid conturi distincte pentru fiecare tip de valută. Încasările și plățile în valută se evaluează și în lei la cursul zilei, iar la sfârșitul perioadei (lunar), disponibilitățile în valută se evaluează în lei la cursul din ultima zi a perioadei, comunicat de BNR. Datorită fluctuației cursurilor valutare pot apărea diferențe de curs favorabile, ce reprezintă venituri financiare – înregistrate în contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, sau nefavorabile, ce reprezintă cheltuieli financiare - înregistrate în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Contabilitatea sintetică a operațiunilor prin conturile deschise la bănci, se conduce cu contul **5121 „Conturi la bănci în lei”** și **5124 „Conturi la bănci în valută”**, intervenind și conturile de cheltuieli și venituri din diferențe de curs valutar, în cazul derulării operațiunilor în valută. În condițiile în care aceste conturi reflectă doar disponibilitățile entităților economice la bănci, atunci ele au funcția contabilă de activ, soldul lor fiind întotdeauna debitor.

În ceea ce privește dobânzile încasate sau plătite, entitatea le înregistrează pe măsură ce apar în extrasele de cont. Dacă dobânzile aferente unei luni nu se plătesc/încasează în luna respectivă atunci, conform principiului independenței exercițiului, se impune înregistrarea cheltuielilor și veniturilor privind dobânzile în corespondență cu contul **518 „Dobânzi”**, care se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II: **5186 „Dobânzi de plătit”** și **5187 „Dobânzi de încasat”**.

Entitățile pot face o serie de încasări și plăți în lei și/sau valută prin casieria unității, cunoscute sub denumirea generică de **decontări în numerar**.

Încasările în lei pot să provină din vânzarea de produse din producție proprie, din vânzarea de mărfuri, lichidarea unor debitori, ridicări de numerar de la bancă, aport la capital,

etc. **Plățile în lei** se pot face pentru achitarea drepturilor salariale, plata ajutoarelor materiale din fondul asigurărilor sociale, avansuri spre decontare, cumpărări de bunuri, depuneri de numerar la bancă.

Atunci când se folosește numerarul, încasarea/plata se face individual, imediat și fără intermediere. Fluxurile de numerar la casierie sunt evidențiate în **Registrul de casă**, condus separat pentru operațiunile în lei de cele în valută.

Ca documente folosite în operațiile de casă în lei, care stau la baza înregistrărilor, în contabilitate, întâlnim:

- **chitanța/bonul fiscal** se emite la fiecare încasare în lei;
- **foaia de vărsământ/ridicare numerar** servește pentru depunerea/ridicarea sumelor în lei din casierie la bancă sau invers;
- **dispoziția de plată/încasare către casierie** este utilizată fie pentru plăți în lei din casierie, fie pentru încasări în lei, când nu există alte documente justificative de plăți și încasări.

Unele plăți se fac direct pe baza documentelor justificative întocmite anterior de diferite compartimente ale unității (state de salarii, liste de avans chenzinal, ordin de deplasare, fără să se mai întocmească alte documente de plată). Reglementările legale stabilesc anumite plafoane maxime și condiții pentru plățile efectuate în numerar către o altă entitate*.

Contabilitatea sintetică a decontărilor în numerar realizează cu ajutorul conturilor **5311 „Casa în lei și 5314 „Casa în valută**. Aceste conturi sunt, după funcția contabilă, conturi de activ.

În casieriile entităților se pot păstra și **alte valori** și anume: timbre poștale și fiscale, bilete de tratament și odihnă, tichete de călătorie, bonuri de combustibil. Contabilitatea altor valori se conduce cu ajutorul contului **532 „Alte valori”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi operaționale:

- ✓ 5321 „Timbre fiscale și poștale”
- ✓ 5322 „Bilete de tratament și odihnă”
- ✓ 5323 „Tichete și bilete de călătorie”
- ✓ 5328 „Alte valori”

Acestea sunt conturi de activ, debitându-se cu intrările în unitate de elemente aparținând altor valori și creditându-se cu ocazia ieșirii acestora din gestiune, soldul acestor conturi reprezintă alte valori existente în unitate la data determinării lor.

* Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar modificată și completată prin Legea nr. 344/2018 care a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 3 din 3 ianuarie 2019.

Prin casieria unității se derulează și operațiile privind **avansurile de trezorerie**. Acestea sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau a altor salariați în vederea efectuării unor plăți în numele entității. Justificarea avansului are loc la încheierea mandatului pe baza unui decont de cheltuieli și a documentelor justificative corespunătoare. Avansurile de trezorerie se pot acorda în lei sau în valută. Contabilitatea avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul contului de activ **542 „Avansuri de trezorerie”**, detaliat pe fiecare persoană beneficiară. Avansurile de trezorerie existente în sold la sfârșitul anului se trec în contul 461 „Debitori diverși”.

Exemplul nr. 1

O entitate economică depune la bancă cu 30 de zile înainte de scadență un efect comercial (bilet la ordin) în vederea scontării. Valoarea efectului de comerț este de 100.000 lei, iar taxa scontului percepută de către bancă este de 9%. Înregistrați în contabilitate aceste operațiuni.

Depunerea la bancă efectului comercial (<i>Bilet la ordin</i>)	5114	=	413	100.000
Încasarea efectului scontat și reținerea taxei scontului de bancă, conform <i>Extrasului de cont</i>	5121	=	5114	100.000
<i>Taxa scont = 100.000 x 9% x 30/365 zile = 740 lei</i>	666	=	5121	740

5.2. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR FINANCIARE PE TERMEN LUNG ȘI SCURT

Împrumuturile și datoriile asimilate, cu termene de rambursare mai mare de un an, sunt încadrate în categoria capitalurilor permanente sub denumirea de capitaluri împrumutate, deoarece ele au menirea de a finanța activitatea unităților patrimoniale cu caracter de relativă permanență.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung și mediu, datorii legate de participații și alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora. Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise prin subscripție publică, potrivit legii. Datoriile privind concesiunile și alte datorii similare se referă la bunurile preluate cu acest titlu de către entitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate se asigură cu ajutorul următoarelor conturilor din grupa **16 „Împrumuturi și datorii asimilate”** care se detaliază în conturi sintetice, operaționale, de gradul I și/sau II. Toate aceste conturi sunt de pasiv. Din această categorie detaliem și exemplificăm contabilitatea creditelor bancare pe termen lung.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele bancare sunt sume împrumutate de către bănci persoanelor fizice și juridice și care trebuie rambursate la un anumit termen numit scadență. Creditele bancare sunt purtătoare de dobânzi, care pentru entitate reprezintă o cheltuială. Creditele bancare pe termen lung (peste 1 an) sunt destinate finanțării investițiilor.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung și mediu se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **162 „Credite bancare pe termen lung”**, care se detaliază pe următoarele conturi sintetice operaționale de gradul II, în funcție de natura creditelor angajate:

- ✓ 1621 „Credite bancare pe termen lung”
- ✓ 1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”
- ✓ 1623 „Credite externe guvernamentale”
- ✓ 1624 „Credite bancare externe garantate de stat”
- ✓ 1625 „Credite bancare externe garantate de bănci”
- ✓ 1626 „Credite de la trezoreria statului”
- ✓ 1627 „Credite bancare interne garantate de stat”

Dobânzile aferente creditelor bancare pe termen lung se evidențiază cu ajutorul contului 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”.

Creditele bancare se pot acorda atât în lei cât și în valută. În cazul în care se acordă în valută, evidența acestora se ține atât în lei cât și în valută, evaluarea în lei făcându-se în funcție de cursul de schimb valutar din data primirii creditului în contul bancar. În momentul rambursării parțiale sau totale a creditului în valută, ținând seama că există un alt curs valutar decât cel de la data contractării creditului, apar diferențele de curs valutar care pot fi favorabile sau nefavorabile, după caz, și se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare. Aceleași diferențe de curs apar și la sfârșitul fiecărei luni când se revaluează creditele în valută la cursul oficial din ultima zi a lunii, aceste diferențe fiind tratate ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz. Același tratament îl au și dobânzile asociate creditelor în valută.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Creditele bancare care sunt scadente într-o perioadă de timp mai scurtă de un an sunt considerate credite bancare pe termen scurt. Entitățile care nu au resurse suficiente pentru finanțarea activității de exploatare pot apela la credite bancare pe termen scurt care pot fi acordate prin conturi distincte.

În ceea ce privește creditele acordate în conturi distincte, acordarea acestora se face la solicitarea entității, cu precizarea obiectului de creditare. Contul folosit pentru reflectarea acestora în contabilitate este **519 „Credite bancare pe termen scurt”**, în cadrul căruia s-au instituit și nominalizat conturi sintetice de gradul II, astfel:

- ✓ 5191 „Credite bancare pe termen scurt”
- ✓ 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”
- ✓ 5193 „Credite externe guvernamentale”
- ✓ 5194 „Credite externe garantate de stat”
- ✓ 5195 „Credite externe garantate de bănci”
- ✓ 5196 „Credite de la Trezoreria Statului”
- ✓ 5197 „Credite interne garantate de stat”
- ✓ 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”

Tratatamentul contabil al creditelor bancare pe termen scurt este identic cu cel al creditelor pe termen lung.

Exemplul nr. 2

O entitate primește un credit bancar în valoare de 100.000 lei la data de 01.10.N. Creditul este scadent la data de 31.12.N+1, rata anuală a dobânzii este de 6% și se achită în ultima zi lucrătoare a fiecărui exercițiu financiar. La scadență (31.12.N+1) nu se poate restitui creditul împrumutat. Acesta se restituie integral la 31.01.N+2 împreună cu dobanda restantă și penalizările pentru fiecare zi de întârziere de 0,01% aplicate la valoarea creditului contractat.

Primirea creditului în data de 01.10.N, conform Contract și Extras de cont	5121	=	1621	100.000
Înregistrarea și achitarea dobânzii la data de 31.12.N <i>Dobânda = 100.000 lei x 6% x 3 luni/12 luni = 1.500 lei,</i> conform Contract și Extras de cont	666	=	5121	1.500
Înregistrare obligație cu dobânda datorată băncii în data de 31.12.N+1 <i>Dobânda = 100.000 x 6% = 6.000 lei,</i> conform Contract	666	=	1682	6.000
Transferul în data de 31.12.N+1 a obligației cu creditul care nu se poate achita la categoria creditelor restante, Conform Decizie/dispoziție conducere	1621	=	1622	100.000
Achitare cu întârziere la 31.01.N+2 a obligației cu creditul restant, cu dobânda restantă și a penalizărilor aferente valorii creditului restant <i>Penalizări = 100.000 x 0,01% x 31 zile = 310 lei</i> conform Contract și Extras de cont	% 1622 1682 668	=	5121	<u>106.310</u> 100.000 6.000 310

Exemplul nr. 2

O entitate primește la începutul unui an un credit bancar pe termen de 2 ani în valoare de 1.000 USD la cursul de 3,6 lei/USD. Dobânda anuală este 8%, calculată anual și nu se capitalizează. La sfârșitul primului an cursul dolarului este de 3,8 lei/USD. Dobânda se achită la începutul anului următor când cursul valutar este de 3,7 lei/USD. La data restituirii integrale a împrumutului și a dobânzii pentru anul al doilea (sfârșitul anului al doilea) cursul valutar este de 4 lei/USD.

Primire credit bancar pe termen lung în valută la începutul anului (curs valutar 3,6 lei/USD) <i>Valoare încasată în echivalent lei = 1.000 USD x 3,6 lei/USD = 3.600 lei,</i> conform Contract și Extras de cont	5124	=	1621	3.600
Înregistrare obligație cu dobânda datorată la sfârșitul primului an (curs valutar 3,8 lei/USD) <i>Dobândă datorată an I = 1.000 USD x 8% x 12/12 luni x 3,8 lei/USD = 304 lei,</i> conform Contract	666	=	1682	304
Actualizare obligație credit bancar la sfârșitul primului an <i>Valoare istorică împrumut = 1.000 USD x 3,6 lei/USD = 3.600 lei</i> <i>Valoare actuală împrumut (sf. an. I) = 1.000 USD x 3,8 lei/USD = 3.800 lei</i> <i>Diferențe nefavorabile de curs valutar = 3.800 lei – 3.600 lei = 200 lei</i> conform Notă de calcul	665	=	1621	200
Achitare obligație cu dobânda la începutul anului următor <i>Valoare istorică a dobânzii = 80 USD x 3,8 lei/USD = 304 lei</i> <i>Valoare în lei la data plății = 1.000 USD x 8% x 3,7 lei/USD = 296 lei</i> <i>Diferențe favorabile de curs valutar = 8 lei</i> conform Contract, Extras de cont și Notă de calcul	1682	=	% 5124 765	304 296 8
Rambursare dobândă la scadență pentru anul al doilea (sf. an. II) <i>Dobândă aferentă an II = 1.000 USD x 8% x 4 lei/USD = 320 lei</i>	666	=	5124	320

Rambursare integrală credit la scadență (sfârșitul anului al doilea)	%	=	5124	4.000
	1621			3.800
<i>Valoare istorică credit = 1.000 USD x 3,8 lei/USD = 3.800 lei</i>	665			200
<i>Valoare în lei la data rambursării = 1.000 USD x 4 lei/USD = 4.000 lei</i>				
<i>Diferențe nefavorabile de curs valutar = 200 lei, conform Contract, Extras de cont și Notă de calcul</i>				

Exemplul nr. 3

Se primește un credit bancar pe 2 luni în sumă de 80.000 lei, care trebuie rambursat în 2 rate lunare egale, începând cu sfârșitul primei luni. Dobânda este de 10% pe an și trebuie achitată lunar. Din cauza unor dificultăți financiare, rata și dobânda aferente ultimei luni se achită în luna următoare.

Primirea creditului bancar pe termen scurt, conform Contract și Extras de cont	5121	=	5191	80.000
Achitarea dobânzii și rambursarea primei rate a creditului în prima lună, <i>Dobândă datorată = 80.000 lei x 10% x 1/12 luni = 666,67 lei</i> conform Contract și Extras de cont	% 666 5191	=	5121	<u>40.666,67</u> 666,67 40.000,00
Înregistrarea obligației cu dobânda față de bancă datorată pentru a două lună de credit, care se va achita ulterior <i>Dobândă datorată = 40.000 lei x 10% x 1/12 luni = 333,33 lei,</i> conform Contract și Notă de calcul	666	=	5198	333,33
Înregistrarea creditului bancar pe termen scurt neachitat la scadență în categoria creditelor restante, conform Decizie/dispoziție conducere	5191	=	5192	40.000
Achitarea în luna următoare a obligației cu dobâna restantă și rambursarea ratei restante conform Contract și Extras de cont	% 5198 5192	=	5121	<u>40.333,33</u> 333,33 40.000,00

Bibliografie

- 1. Mătiș D., Pop A. coordonatori** Contabilitate financiară, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca, 2010
- 2. Pânteș I.P., Bodea Gh.** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2013
- 3. Dumbavă P.** Contabilitate financiară, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2005
- 4. Pânteș I.P., coordonator** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2003
- 5. ***** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963/30.12.2014
- 6. ***** Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, publicată în M. Of. nr. 668/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare
- 7. ***** Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în M. Of. nr. 454/18.06.2008 actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 8. ***** Legea nr. 31/1990 Legea societăților, publicată în M. Of. nr. 1066/17.11.2004, republicată, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 9. ***** Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, publicată în M. Of. nr. 345/2011, republicată, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 10. ***** HG. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în M. Of. nr. 46/13.01.2005, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 11. ***** Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar modificată și completată prin Legea nr. 344/2018 care a fost publicată în M. Of. nr. 3/03.01.2019