

Tematica la disciplina „Contabilitate financiară” pentru examenul de licență 2018

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Prof. univ. dr. Lucia Paliu – Popa

**Târgu Jiu
2018**

CUPRINS

1. Contabilitatea capitalurilor	3
1.1. Contabilitatea rezultatului exercițiului	3
1.2. Contabilitatea provizioanelor	5
1.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung	7
2. Contabilitatea imobilizărilor	9
2.1. Contabilitatea altor imobilizări necorporale	9
2.2. Contabilitatea terenurilor	10
2.3. Contabilitatea operațiilor economice privind intrările de mijloace fixe	13
2.4. Contabilitatea operațiilor economice privind ieșirile de mijloace fixe	16
3. Contabilitatea stocurilor și a producției în curs de execuție	20
3.1. Contabilitatea operațiilor economice privind materiile prime în cazul utilizării inventarului permanent și a costului de achiziție	20
3.2. Contabilitatea operațiilor economice privind produsele finite în cazul utilizării inventarului permanent și a costului de producție efectiv	22
3.3. Contabilitatea operațiilor economice privind produsele finite în cazul utilizării inventarului permanent și a prețului prestabilit (standard sau normat)	24
3.4. Contabilitatea mărfurilor în situația în care pentru evaluare se utilizează prețul de vânzare cu ridicata și prețul de vânzare cu amănuntul	25
3.5. Operații economice specifice privind ambalajele	26
4. Contabilitatea creanțelor și datoriilor	28
4.1. Contabilitatea creanțelor neîncasate în termen	28
4.2. Contabilitatea operațiilor economice privind impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	30
4.3. Contabilitatea datoriilor din alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	31
4.4. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții	33
5. Contabilitatea trezoreriei, cheltuielilor și veniturilor	35
5.1. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt	35
5.2. Contabilitatea altor valori	36
5.3. Contabilitatea decontării (închiderii) conturilor de cheltuieli și de venituri	37
Bibliografie selectivă	39

1. CONTABILITATEA CAPITALURILOR

1.1. Contabilitatea rezultatului exercițiului

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

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilesc *lunar*, cu date cumulate de la începutul anului. În acest sens, conturile de cheltuieli și conturile de venituri, în care se înregistrează în raport de natura lor, cheltuielile, respectiv veniturile, se închid prin rezultatul exercițiului.

Așadar, conturile de cheltuieli (cele din clasa a 6-a) și de venituri (cele din clasa a 7-a) se soldează la finele fiecărei perioade de gestiune (lună), diferența dintre cele două clase de conturi influențând direct clasa 1 a conturilor de capitaluri.

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde:

- ✓ rezultatul curent;
- ✓ rezultatul extraordinar.

Rezultatul curent reprezintă diferența între veniturile din operațiile curente (veniturile din exploatare și veniturile financiare) și cheltuielile din operațiile curente (cheltuielile din exploatare și cheltuielile financiare).

Rezultatul extraordinar reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile extraordinare, ca urmare a unor operațiuni efectuate de unitatea patrimonială care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Evidența rezultatelor se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 12 „Rezultatul exercițiului”** respectiv:

- **contul 121** „Profit și pierdere”;
- **contul 129** „Repartizarea profitului”.

Contul 121 „Profit și pierdere” ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului, cont sintetic de gradul I, operațional, *bifuncțional*.

Soldul creditor reprezintă profitul realizat (veniturile depășesc cheltuielile), iar **soldul debitor** reflectă pierderea înregistrată (cheltuielile depășesc veniturile).

De fapt, rezultatul exercițiului este dat de soldul final al contului 121 „Profit și pierdere”, care apoi este supus repartizării.

Contul 129 „Repartizarea profitului” ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent, asupra căreia decide adunarea generală a asociaților și/sau acționarilor.

Este un cont sintetic de gradul I, operațional, cu funcție contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă profitul repartizat, aferent anului în curs.

Contabilitatea analitică se ține pe destinațiile profitului.

În legătură cu profitul și repartizarea acestuia sau cu pierderea și acoperirea ei, în contabilitate se pot efectua următoarele *înregistrări*:

- preluarea soldurilor creditoare, ale conturilor de venituri, la sfârșitul perioadei de gestiune:

	*	
7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”	%	= 121 „Profit și pierdere”
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”		
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>		

- Excepție de la această regulă de închidere a conturilor de venituri la finele fiecărei luni, face **contul 709** „Reduceri comerciale acordate”, care are funcția contabilă de activ, precum și **conturile 711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și **712** „Venituri aferente

costurilor serviciilor în curs de execuție”, conturi bifuncționale. Exemplificarea închiderii conturilor respective va fi efectuată la tema privind contabilitatea veniturilor.

- preluarea soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli, la sfârșitul perioadei de gestiune:

$$\begin{array}{r} \hline \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \% \\ \hline \text{601 „Cheltuieli cu materiile prime”} \\ \hline \text{-----} \\ \hline \text{698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și} \\ \text{cu alte impozite”} \\ \hline * \\ \hline \end{array}$$

- Excepție de la această regulă de închidere a conturilor de cheltuieli, la finele fiecărei luni, face **contul 609** „Reduceri comerciale primite”, care are funcția contabilă de pasiv. Exemplificarea închiderii contului respectiv va fi efectuată la tema privind contabilitatea cheltuielilor.

- amânarea acoperirii pierderii contabile din perioada precedentă:

$$\begin{array}{r} \hline \text{1171 „Rezultatul reportat reprezentând} \\ \text{profitul nerepartizat sau} \\ \text{pierderea neacoperită”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array}$$

- amânarea repartizării profitului net realizat în perioada precedentă:

$$\begin{array}{r} \hline \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{1171 „Rezultatul reportat reprezentând} \\ \text{profitul nerepartizat sau} \\ \text{pierderea neacoperită”} \\ \hline \end{array}$$

- acoperirea pierderii realizate în perioada precedentă din profitul perioadei recent încheiate:

$$\begin{array}{r} \hline \text{1171 „Rezultatul reportat reprezentând} \\ \text{profitul nerepartizat sau} \\ \text{pierderea neacoperită”} \\ \text{- analitic distinct} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{1171 „Rezultatul reportat reprezentând} \\ \text{profitul nerepartizat sau} \\ \text{pierderea neacoperită”} \\ \text{- analitic distinct} \\ \hline \end{array}$$

- constituirea rezervelor legale din profitul realizat în exercițiul curent, conform reglementărilor legale în vigoare:

$$\begin{array}{r} \hline \text{129 „Repartizarea profitului”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{1061 „Rezervele legale”} \\ \hline \end{array}$$

- repartizarea profitului net la „alte rezerve”, corespunzător facilităților fiscale acordate la calculul și plata impozitului pe profit:

$$\begin{array}{r} \hline \text{129 „Repartizarea profitului”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{1068 „Alte rezerve”} \\ \text{- analitic distinct} \\ \hline \end{array}$$

- reflectarea profitului net, realizat în exercițiul precedent, repartizat conform destinațiilor legale:

$$\begin{array}{r} \hline \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} * \\ \hline \text{129 „Repartizarea profitului”} \\ \hline \end{array}$$

Această operație are loc în luna ianuarie a anului următor anului încheiat, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

1.2. Contabilitatea provizioanelor

Provizioanele, cunoscute și sub denumirea de provizioane pentru riscuri și cheltuieli, au ca obiect acoperirea pierderilor sau cheltuielilor viitoare, care la data închiderii exercițiului sunt probabile sau sigure, dar nedeterminate. Acestea sunt deprecieri posibile a fi reversibile și, ca atare, nu corectează valoarea elementelor de activ la care se referă.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie, de regulă, la finele exercițiului, pentru acele elemente de patrimoniu a căror realizare sau plată este incertă ori pentru acele cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, sau la apariția evenimentelor pentru care acestea se constituie, precum:

- litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție acordată clienților;
- alte provizioane specifice anumitor sectoare de activitate.

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

La finele fiecărui exercițiu, provizioanele constituite la sfârșitul anului precedent sau în cursul anului se analizează și *se regularizează* astfel:

- prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării provizionului;
- prin creditul contului de venituri, când provizionul trebuie diminuat sau anulat.

Evidența acestor provizioane se realizează cu ajutorul **contului 151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”**, cont sintetic de gradul I, neoperațional, cu funcția contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, constituite.

Contul se detaliază pe următoarele *conturi sintetice, operaționale de gradul al II-lea*:

- **1511** „Provizioane pentru litigii”;
- **1512** „Provizioane pentru garanții acordate clienților”;
- **1513** „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”;
- **1514** „Provizioane pentru restructurare”;
- **1515** „Provizioane pentru pensii și obligații similare”;
- **1516** „Provizioane pentru impozite”;
- **1517** „Provizioane pentru terminarea contractului de muncă”;
- **1518** „Alte provizioane”.

Reflectarea în contabilitate a constituirii și utilizării provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli diferă în funcție de natura acestora.

a) Provizioane pentru litigii

Se creează la apariția litigiului, putând fi menținute până la soluționarea acestuia, precum și în cazul în care una din părți face recurs, până la sentința definitivă, modificându-se numai suma în funcție de elementele noi care apar.

Operațiunile economice privind provizioanele pentru litigii sunt:

- constituirea provizionului pentru litigii privind activitatea de exploatare:

	*	
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	1511 „Provizioane pentru litigii”
	*	

- reflectarea creanței incerte care face obiectul litigiului (concomitent se reflectă și constituirea ajustărilor pentru repreciera creanțelor – clienți):

	*	
4118 „Clienți incerti sau în litigiu”	=	4111 „Clienți”
	*	

- colectarea cheltuielilor de judecată aferente litigiului pierdut:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
---	---	---------------------------------------

➤ anularea provizionului, pentru litigiul rămas fără obiect:

1511 „Provizioane pentru litigii”	=	7812 „Venituri din provizioane”
--	---	--

➤ scăderea din evidență a creanței (concomitent are loc anularea ajustării pentru deprecierea creanțelor- clienți, rămasă fără obiect):

%	=	4118 „Clienți incerți sau în litigiu”
---	---	--

654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”

4427 „TVA colectată”

~ concomitent, clienții insolvabili se trec în contul extrabilanțier **8034** „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”.

b) Provizioane pentru garanții acordate clienților

Pentru unele produse, furnizorii acordă beneficiarilor un anumit termen de garanție, în interiorul căruia remedierea defecțiunilor apărute din vina furnizorilor se suportă de către aceștia.

Provizioanele pentru garanțiile acordate clienților implică *înregistrările contabile*:

➤ constituirea provizionului pentru garanții acordate clienților:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”
--	---	---

➤ efectuarea cheltuielilor pentru remedierea defecțiunilor apărute în perioada de garanție:

6xx „Conturi de cheltuieli din activitatea de exploatare”	=	%
		3xx „Conturi de stocuri”
		4xx „Conturi de terți”
		5xx „Conturi de trezorerie”

➤ anularea sau diminuarea provizionului pentru garanții acordate clienților, pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierea sau la expirarea perioadei de garanție înscrisă în contract:

1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”	=	7812 „Venituri din provizioane”
---	---	--

1.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Pentru completarea necesităților de trezorerie, o entitate poate apela la instituții bancare în vederea contractării de credite pe termen lung, al căror termen de rambursare este mai mare de un an. Acestea sunt o componentă a capitalurilor permanente, reprezentând o sursă de finanțare cu caracter durabil pentru agentul economic.

Evidența sintetică a creditelor bancare pe termen lung se realizează cu ajutorul **contului 162 „Credite bancare pe termen lung”**, cont de *pasiv*, al cărui *sold final creditor* reflectă valoarea creditelor contractate și neachitate.

Dacă entitatea nu achită creditele la scadență, acestea sunt evidențiate și urmărite separat, deoarece banca percepe dobânzi penalizatoare (majorate) aferente sumelor respective.

În acest sens se utilizează *conturile sintetice operaționale de gradul al doilea*, respectiv:

- ✓ **contul 1621** „Credite bancare pe termen lung”;
- ✓ **contul 1622** „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”.

Dobânzile aferente acestor credite sunt reflectate cu ajutorul **contului 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”**. În funcție de contractul încheiat cu unitatea bancară, dobânda se achită odată cu achitarea ratei scadente la credit, la finele fiecărei luni sau alte perioade. Creditele pe termen lung pot fi contractate *în lei* sau *în valută*.

a) Operații economice în situația în care creditul este contractat în lei

Creditele pe termen lung, contractate în lei, implică următoarele *înregistrări contabile*:

- primirea creditului de la unitatea bancară:

_____	*	_____
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	1621 „Credite bancare pe termen lung”
_____	*	_____

- reflectarea dobânzii datorată băncii:

_____	*	_____
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”
_____	*	_____

- rambursarea ratei scadente și a dobânzii aferente:

_____	*	_____
%	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
1621 „Credite bancare pe termen lung”		
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”		
_____	*	_____

- trecerea la restanță a creditului nerambursat la scadență, din lipsă de disponibilități:

_____	*	_____
1621 „Credite bancare pe termen lung”	=	1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”
_____	*	_____

- dobânda penalizatoare pentru nerambursarea la scadență a ratei, se reflectă:

_____	*	_____
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung” - <i>analitic distinct</i>
_____	*	_____

- achitarea creditului bancar trecut la restanță și a dobânzii de întârziere, în momentul refacerii capacității de plată:

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”		
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung” - <i>analitic distinct</i>		

b) Operații economice în situația în care creditul este contractat în valută

Înregistrarea în contabilitate a creditelor bancare pe termen lung, contractate în valută, implică *înregistrări contabile* asemănătoare cu cele efectuate la punctul a), cu deosebirea că în locul contului 5121 „Conturi la bănci în lei” se utilizează contul 5124 „Conturi la bănci în valută”.

În plus, cu ocazia achitării datoriilor în valută, datorită evoluției cursului valutar se calculează și se înregistrează diferențele de curs valutar astfel:

- diferența favorabilă de curs valutar apărută în urma achitării ratei la împrumutul contractat:

%	=	%
1621 „Credite bancare pe termen lung”		5124 „Conturi la bănci în valută”
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar”

- diferența nefavorabilă de curs valutar rezultată cu ocazia rambursării ratei la împrumutul primit:

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

Achitarea dobânzii și rambursarea împrumutului în valută comportă înregistrări contabile similare ca la creditul pe termen lung în lei.

Lunar, datoriile în valută se evaluează luându-se în considerare cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României din ultima zi lucrătoare a lunii, moment în care se calculează și se înregistrează diferențele de curs valutar astfel:

- diferențele favorabile de curs valutar:

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

- diferențele nefavorabile de curs valutar:

%	=	%
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		1621 „Credite bancare pe termen lung”

În mod asemănător se înregistrează diferențele de curs valutar și pentru celelalte categorii de datorii aferente creditului bancar contractat (conturile: 1622, 1682).

2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

2.1. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

În categoria altor imobilizări necorporale se includ programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, precum și alte imobilizări necorporale, conform legislației în vigoare. Evidența acestora se realizează cu ajutorul **contului 208 „Alte imobilizări necorporale”**. Este un cont de imobilizări necorporale, cu funcția contabilă de *activ*.

Soldul debitor reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Operații economice privind alte imobilizări necorporale

Înregistrările contabile referitoare la alte imobilizări necorporale sunt:

- achiziționarea unui program informatic de la terți (furnizori):

	*	_____
%	=	404 „Furnizori de imobilizări”
208 „Alte imobilizări necorporale”		
4426 „TVA deductibilă”		
	*	_____

- realizarea în regie proprie a unui program informatic:

	*	_____
208 „Alte imobilizări necorporale”	=	721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”
	*	_____

- depunerea aportului, în natură, la capitalul social de către asociați sau acționari, reprezentat de alte imobilizări necorporale:

	*	_____
208 „Alte imobilizări necorporale”	=	456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”
	*	_____

~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:

	*	_____
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”
	*	_____

- amortizarea lunară a programelor informatice, începând cu luna următoare recepției acestora:

	*	_____
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”
	*	_____

- scăderea din activul patrimonial a unui program informatic, integral amortizat:

	*	_____
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”	=	208 „Alte imobilizări necorporale”
	*	_____

- cedarea către terți a unui program informatic, parțial amortizat:

	*	_____
461 „Debitori diverși”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427 „TVA colectată”
	*	_____

- scăderea din evidență a programului informatic cedat, parțial amortizat:

%	*	=	208 „Alte imobilizări necorporale”
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”			
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			
%	*	=	208 „Alte imobilizări necorporale”
261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”			
262 „Acțiuni deținute la entități asociate”			
263 „Acțiuni deținute la entități controlate în comun”			
265 „Alte titluri imobilizate”			

- se reflectă valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport în capitalul altei entități, în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora:

2.2. Contabilitatea terenurilor

Contabilitatea terenurilor se realizează pe două **categorii**:

- ◆ terenuri;
- ◆ amenajări de terenuri.

Terenurile se pot detalia pe mai multe subcategorii, în contabilitatea analitică, respectiv:

- terenuri agricole;
- terenuri silvice;
- terenuri fără construcții;
- terenuri cu zăcăminte;
- terenuri cu construcții;
- alte terenuri.

Terenurile se evaluează la intrarea în patrimoniu, la o valoare stabilită potrivit legii, în funcție de fertilitatea și amplasarea acestora, precum și alte criterii, la *valoarea de aport* sau la *costul de achiziție*, după caz. Terenurile nu sunt supuse amortizării.

Amenajările de terenuri – reprezintă investițiile efectuate pentru punerea în valoare a terenurilor, lacurilor, bălților, iazurilor și alte lucrări similare. Aceste investiții sunt supuse amortizării, într-o perioadă de cel mult 10 ani.

Evidența terenurilor și a amenajărilor de terenuri (racordarea lor la sistemul de alimentare cu energie, împrejmuirile, lucrările aferente căilor de acces etc.) se realizează cu ajutorul **contului 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”**, care este un cont cu funcția contabilă de *activ*.

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

Contul 211 „Terenuri și amenajări de terenuri” este un cont sintetic de gradul I, neoperațional, care se detaliază în *două subconturi de gradul II, operaționale*:

- ✓ **contul 2111** „Terenuri”;
- ✓ **contul 2112** „Amenajări de terenuri”.

Contabilitatea analitică în cadrul celor două subconturi se organizează pe grupe de terenuri, loc de amplasare și suprafață, respectiv pe feluri de amenajări sau categorii de lucrări.

Operații economice privind terenurile

- recepția terenurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor și/sau asociaților la capitalul social:

2111 „Terenuri”	=	456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”
~ concomitent, are loc realizarea capitalului subscris, vărsat:		
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”
➤ recepția terenurilor achiziționate de la terți (furnizori):		
%	=	404 „Furnizori de imobilizări”
2111 „Terenuri”		
4426 „TVA deductibilă”		
➤ reflectarea terenurilor primite prin subvenții pentru investiții:		
2111 „Terenuri”	=	4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”
➤ primirea cu titlu gratuit a unui teren:		
2111 „Terenuri”	=	4753 „Donații pentru investiții”
➤ creșterea valorii terenurilor în urma operației de reevaluare a acestora, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat:		
2111 „Terenuri”	=	105 „Rezerve din reevaluare”
<ul style="list-style-type: none"> • În situația în care printr-o reevaluare anterioară a fost înregistrată o descreștere a valorii terenurilor pe seama cheltuielilor, atunci în locul contului 105 „Rezerve din reevaluare” se utilizează contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, până la concurența compensării cheltuielilor. 		
➤ evidențierea amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu:		
2112 „Amenajări de terenuri”	=	722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”
➤ recepția amenajărilor de terenuri executate în regie proprie, a căror realizare a început în perioada anterioară de gestiune:		
2112 „Amenajări de terenuri”	=	231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”
➤ recepția amenajărilor de terenuri executate de furnizori:		
%	=	404 „Furnizori de imobilizări”
2112 „Amenajări de terenuri”		
4426 „TVA deductibilă”		
➤ amortizarea lunară a amenajărilor de terenuri:		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”

➤ scăderea din evidență a amenajării de teren amortizată integral:

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”	=	2112 „Amenajări de terenuri”
--	---	-------------------------------------

➤ vânzarea amenajării de teren, incomplet amortizată (exclusiv terenul):

461 „Debitori diverși”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427 „TVA colectată”

➤ scăderea din evidență a amenajării de teren ce a fost cedată:

%	=	2112 „Amenajări de terenuri”
---	---	-------------------------------------

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		

➤ terenurile cedate terților se scot din evidență la prețul de înregistrare, reprezentând o cheltuială, care se evidențiază astfel:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	2111 „Terenuri”
--	---	------------------------

➤ diminuarea valorii terenurilor în urma operației de reevaluare a acestora, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

105 „Rezerve din reevaluare”	=	2111 „Terenuri”
-------------------------------------	---	------------------------

- În situația în care în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ, atunci în locul **contului 105** „Rezerve din reevaluare” se utilizează **contul 655** „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”.

➤ evidențierea valorii terenurilor expropriate:

6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare”	=	2111 „Terenuri”
---	---	------------------------

➤ reflectarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei entități:

%	=	2111 „Terenuri”
---	---	------------------------

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		
262 „Acțiuni deținute la entități asociate”		
263 „Acțiuni deținute la entități controlate în comun”		
265 „Alte titluri imobilizate”		

2.3. Contabilitatea operațiilor economice privind intrarea în patrimoniu a mijloacelor fixe

Mijloacele fixe existente într-o unitate patrimonială pot fi în *folosință permanentă* sau în *folosință temporară*.

Intrarea de mijloace fixe în folosință permanentă se pot realiza pe mai multe *căi* și anume:

- ✓ aportul acționarilor/asociaților la constituirea capitalului social;
- ✓ achiziționarea de mijloace fixe de la terți (furnizori, entități afiliate, entități controlate în comun);
- ✓ realizarea de mijloace fixe în regie proprie;
- ✓ modernizarea mijloacelor fixe existente;
- ✓ creșterea valorii imobilizărilor corporale prin investiții efectuate de concesionar, locatar sau chiriaș;
- ✓ mijloace fixe primite prin subvenții pentru investiții;
- ✓ primirea de mijloace fixe cu titlu gratuit;
- ✓ plusuri de mijloace fixe constatate la inventariere;
- ✓ creșterea valorii mijloacelor fixe în urma operației de reevaluare.

Operații economice privind intrarea de mijloace fixe în folosință permanentă

Principalele înregistrări contabile referitoare la intrarea de mijloace fixe în folosință permanentă, corespunzătoare căilor de intrare, sunt:

1. Aportul asociaților la constituirea capitalului social

- depunerea aportului în natură, reprezentat de mijloace fixe, la capitalul social, de către asociați și(sau) acționari:

	*	
%	=	456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”
212 „Construcții”		

217 „Active biologice productive”

~ concomitent, se evidențiază realizarea capitalului subscris și vărsat:

	*	
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”

2. Achiziționarea de mijloace fixe de la terți

- procurarea de mijloace fixe de la terți (furnizori), se reflectă:

	*	
%	=	404 „Furnizori de imobilizări”
212 „Construcții”		

217 „Active biologice productive”

4426 „TVA deductibilă”

- În situația în care achiziția se efectuează de la entități afiliate, atunci în locul contului 404 „Furnizori de imobilizări” se utilizează *contul 4511* „Decontări între entitățile afiliate”, iar în cazul în care achiziția se realizează de la entități controlate în comun atunci se utilizează *contul 4531* „Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”.

3. Realizarea de mijloace fixe în regie proprie

- mijloacele fixe realizate în regie se reflectă astfel:

	*	
%	=	231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”
212 „Construcții”		

214 „Mobilier, aparatură birotică,

echipamente de protecție a
valorilor umane și materiale
și alte active corporale”

216 „Active corporale de explorare și
evaluare a resurselor minerale”

217 „Active biologice productive”

*

- În situația în care se realizează investiții imobiliare din producție proprie se debitează **contul 215** „Investiții imobiliare” și se creditează **contul 235** „Investiții imobiliare în curs de execuție”.

4. Modernizarea mijloacelor fixe existente

- creșterea valorii de înregistrare (de intrare) a mijloacelor fixe, ca urmare a încorporării unor accesorii, aparate de măsură și control sau alte părți componente ale mijloacelor fixe achiziționate de la terți:

a) evidențierea accesoriilor cumpărate și recepționate:

*

%

= **404** „Furnizori de imobilizări”

302 „Materiale consumabile”

4426 „TVA deductibilă”

*

b) utilizarea accesoriilor pentru modernizarea imobilizărilor corporale:

*

602 „Cheltuieli cu materialele
consumabile”

= **302** „Materiale consumabile”

*

Pentru conturile 302 „Materiale consumabile” și 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile” se utilizează conturile sintetice operaționale adecvate de gradul al doilea.

- c) recepționarea lucrării de investiții realizată în regie prin încorporarea cheltuielilor efectuate cu modernizarea în valoarea imobilizărilor corporale implică aceeași formulă contabilă ca la pct. 3.

5. Creșterea valorii imobilizărilor corporale prin investiții efectuate de concesionar, locatar sau chiriaș

- majorarea valorii de înregistrare a imobilizărilor corporale, prin încorporarea în valoarea de intrare a acestora, a investițiilor efectuate de concesionar, locatar sau chiriaș, care au fost amortizate integral:

*

212 „Construcții”

= **2812** „Amortizarea construcțiilor”

*

*

215 „Investiții imobiliare”

= **2815** „Amortizarea investițiilor imobiliare”

*

6. Investiții (capacități) puse în funcțiune cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare în categoria mijloacelor fixe

Investițiile (capacitățile) puse în funcțiune, total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe, implică următoarele *înregistrări contabile*:

a) evidențierea investiției (capacității) puse în funcțiune:

*

231 „Imobilizări corporale în curs de
execuție”

= **722** „Venituri din producția de
imobilizările corporale”

an.: „Imobilizări corporale fără
forme de înregistrare la
mijloacele fixe”

*

b) amortizarea investiției fără forme de înregistrare la mijloace fixe:

*	
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	= 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” (Subconturile: 2812-2814) an.: „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare”
*	

c) trecerea investițiilor terminate în categoria mijloacelor fixe:

*	
212 „Construcții”	= 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” an.: „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare la mijloacele fixe”
----- 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	
*	

d) reflectarea amortizării investițiilor terminate și trecute în categoria mijloacelor fixe:

*	
281 „Amortizări privind imobilizările corporale” (Subconturile: 2812-2814) an.: „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare”	= 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” (Subconturile: 2812-2814)
*	

7. Mijloace fixe primite prin donație

➤ primirea prin donație a unui mijloc fix, se evidențiază:

*	
212 „Construcții”	= 4753 „Donații pentru investiții”
----- 217 „Active biologice productive”	
*	

- Plusul de mijloace fixe, constatat cu ocazia inventarierii, se reflectă prin aceeași formulă contabilă ca în cazul donațiilor de mijloace fixe, cu deosebirea că în locul **contului 4753** „Donații pentru investiții” se utilizează **contul 4754** „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”. În situația în care mijloacele fixe sunt primite prin subvenții atunci în locul contului 4753 „Donații pentru investiții” se utilizează **contul 4751** „Subvenții guvernamentale pentru investiții”.

8. Creșterea valorii imobilizărilor corporale în urma operației de reevaluare

➤ plusul valoric rezultat în urma reevaluării mijloacelor fixe, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate:

*	
212 „Construcții”	= 105 „Rezerve din reevaluare”
----- 217 „Active biologice productive”	
*	

- În situația în care printr-o reevaluare anterioară a fost înregistrată o descreștere a valorii respectivelor imobilizări corporale pe seama cheltuielilor, atunci în locul **contului 105** „Rezerve din reevaluare” se utilizează **contul 755** „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, până la concurența compensării cheltuielilor.

2.4. Contabilitatea operațiilor economice privind ieșirile de mijloace fixe

Ieșirea mijloacelor fixe dintr-o unitate patrimonială poate avea loc *definitiv* sau *temporar*.

Ieșirea definitivă din patrimoniu se realizează pe următoarele *căi*:

- ✓ scoaterea din funcțiune;
- ✓ vânzarea sau cedarea către terți;
- ✓ ieșirea mijloacelor fixe datorită unor cauze excepționale;
- ✓ lipsuri constatate la inventariere;
- ✓ donație;
- ✓ descreșterea valorii mijloacelor fixe în urma operației de reevaluare;
- ✓ participarea în natură cu mijloace fixe la capitalul social al altei societăți comerciale.

Operații economice privind ieșirea definitivă din patrimoniu a mijloacelor fixe

Înregistrările contabile referitoare la ieșirea mijloacelor fixe din patrimoniu, pe căi de ieșire, sunt următoarele:

1) scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe, datorită expirării duratei normale de utilizare și amortizării integrale a valorii de intrare a acestora, implică *următoarele înregistrări*:

- ✓ scăderea din evidență a mijlocului fix integral amortizat:

2812 „Amortizarea construcțiilor”	*	= 212 „Construcții”
	*	

2817 „Amortizarea activelor biologice productive”	*	= 217 „Active biologice productive”
---	---	-------------------------------------

- ✓ colectarea cheltuielilor ocazionate cu dezmembrarea mijloacelor fixe:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	%
		3xx „Conturi de stocuri”
		4xx „Conturi de terți”
		5xx „Conturi de trezorerie”

- ✓ evidențierea ansamblelor, subansamblelor, pieselor și materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe:

3xx „Conturi de stocuri”	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
--------------------------	---	--

2) scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe, în cazul neamortizării integrale a valorii de intrare a acestora. În situația unei construcții se efectuează înregistrările:

- ✓ colectarea cheltuielilor ocazionate cu dezmembrarea construcției:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	%
		3xx „Conturi de stocuri”
		4xx „Conturi de terți”
		5xx „Conturi de trezorerie”

- ✓ reflectarea ansamblelor, subansamblelor, pieselor și materialelor rezultate din dezmembrarea construcției:

:

3xx „Conturi de stocuri”	=	* 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
✓ majorarea amortizării cu diferența dintre veniturile obținute din dezmembări și cheltuielile efectuate (diferență favorabilă):		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” - analitic distinct -	=	* 2812 „Amortizarea construcțiilor” an.: „Amortizarea recuperărilor din dezmembări”
✓ scoaterea din evidență a construcției neamortizate integral, avându-se în vedere valoarea amortizată până la scoaterea din folosință, diferența dintre veniturile obținute din valorificări și cheltuielile ocazionate cu dezmembrarea și diferența neamortizată ce urmează să afecteze direct cheltuielile:		
2812 „Amortizarea construcțiilor” 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	* 212 „Construcții”
3) vânzarea mijloacelor fixe către terți, implică următoarele <i>înregistrări contabile</i> : ✓ facturarea către terți a mijlocului fix vândut (ex.: mijloc de transport):		
461 „Debitori diverși”	=	* % 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” 4427 „TVA colectată”
✓ scăderea din evidență a mijlocului de transport cedat, parțial amortizat:		
2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport ” 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	* % 2133 „Mijloace de transport”
4) vânzarea mijloacelor fixe cu plata în rate implică următoarele <i>articole contabile</i> : ✓ reflectarea creanței din vânzarea cu plata în rate inclusiv dobânda datorată de cumpărător:		
461 „Debitori diverși”	=	* % 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” 4427 „TVA colectată” 472 „Venituri înregistrate în avans”
✓ scăderea din evidență a imobilizării corporale vândute cu plata în rate, parțial amortizată (mijloc de transport):		
2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	* % 2133 „Mijloace de transport”
✓ reflectarea încasării ratelor scadente de la cumpărător:		

5121 „Conturi la bănci în lei”	* = 461 „Debitori diverși” *
✓ la scadența fiecărei rate, indiferent că aceasta se încasează sau devine restantă, se înregistrează veniturile curente corespunzătoare valorii dobânzii:	
472 „Venituri înregistrate în avans”	* = 766 „Venituri din dobânzi” *
5) ieșirea de mijloace fixe parțial amortizate (construcții) ca urmare a calamităților naturale:	
%	* = 212 „Construcții” *
2812 „Amortizarea construcțiilor”	
6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare”	
Valoarea neamortizată a mijlocului fix distrus de calamități este deductibilă fiscal numai în cazul în care acesta a fost asigurat.	
6) ieșirea mijloacelor fixe datorită lipsurilor constatate la inventar sau ca urmare a distrugerii acestora din vina unor persoane, implică următoarele înregistrări:	
✓ scăderea din evidență a mijlocului fix (utilaj) constatat lipsă:	
%	* = 2131 „Echipamente tehnologice” *
2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	
✓ imputarea în sarcina celor vinovați a valorii de înlocuire a bunurilor constatate lipsă mijlocului fix constat lipsă (exclusiv TVA, sumele imputate nu intră în sfera de aplicare a TVA):	
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	* = 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” *
✓ ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă:	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	* = 4426 „TVA deductibilă” *
7) donația unui mijloc fix implică înregistrările:	
✓ scăderea din evidență a bunurilor cedate cu titlu gratuit, amortizate:	
6582 „Donații acordate”	* = % 212 „Construcții” ----- 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” *
✓ reflectarea TVA colectată aferentă donației, după caz (conform legislației fiscale):	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	* = 4427 „TVA colectată” *

În cazul în care mijlocul fix donat este parțial amortizat atunci alături de **contul 6582** „Donații acordate” apare și **contul 281** „Amortizări privind imobilizările corporale”, *subcontul corespunzător*, cu amortizarea înregistrată până în momentul donației.

8) diminuarea valorii imobilizărilor corporale în urma operației de reevaluare în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

	*		
105 „Rezerve din reevaluare”	=	%	
			212 „Construcții”

			217 „Active biologice productive”
			*

- În situația în care în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ, atunci în locul **contului 105** „Rezerve din reevaluare” se utilizează **contul 655** „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”.

9) participarea cu bunuri de natura mijloacelor fixe la capitalul social al altei entități:

	*		
261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	=	%	
			212 „Construcții”

			214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”
			*

- În locul **contului 261** „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” se pot utiliza și **conturile: 262** „Acțiuni deținute la entități asociate”, **263** „Acțiuni deținute la entități controlate în comun” și **265** „Alte titluri imobilizate”.

3. CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

3.1. Contabilitatea operațiilor economice privind materiile prime în cazul utilizării inventarului permanent și a costului de achiziție

În situația utilizării inventarului permanent, intrarea de materii prime se înregistrează la *costuri de achiziție, prețuri standard (prestabilite sau normate)* sau *alte valori* în funcție de proveniența acestora, iar operațiile privind ieșirea de materii prime se realizează la *costuri medii ponderate, prețuri stabilite prin metoda FIFO și LIFO* sau *prețuri standard (prestabilite sau normate)*.

Operațiile economice pe care le implică **utilizarea inventarului permanent și a costului de achiziție** sunt:

- aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, cunoscând costul de achiziție:

	*	
%		= 401 „Furnizori”
301 „Materii prime”		
4426 „TVA deductibilă”		
	*	

- În cazul în care achiziția se efectuează de la entități afiliate, atunci în locul **contului 401** „Furnizori” se utilizează **contul 4511** „Decontări între entitățile afiliate”, iar în situația în care achiziția se realizează de la entități asociate atunci se folosește **contul 4531** „Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”.

- intrarea în patrimoniu a materiilor prime aduse ca aport la constituirea capitalului social de către asociați și/sau acționari:

	*	
301 „Materii prime”		= 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”
	*	

~ concomitent, pentru aportul adus de asociați, se evidențiază trecerea capitalului din nevărsat în vărsat:

	*	
1011 „Capital subscris nevărsat”		= 1012 „Capital subscris vărsat”
	*	

- primirea cu titlu gratuit a materiilor prime:

	*	
301 „Materii prime”		= 7582 „Venituri din donații primite”
	*	

- intrarea în patrimoniu a materiilor prime sosite de la furnizori, fără factură:

	*	
%		= 408 „Furnizori – facturi nesoșite”
301 „Materii prime”		
4428 „TVA neexigibilă”		
	*	

- intrarea în gestiune a materiilor prime, primite de la unitate sau subunități:

	*	
301 „Materii prime”		= %
		481 „Decontări între unitate și subunități”
		482 „Decontări între subunități”
	*	

- recepția materiilor prime achiziționate din avansuri de trezorerie:

	*	
%	=	542 „Avansuri de trezorerie”
301 „Materii prime”		
4426 „TVA deductibilă”	*	
➤ se evidențiază plusul de materii prime constatat la inventariere:		
	*	
301 „Materii prime”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”
	*	
➤ reținerea din producția proprie a semifabricatelor și produselor finite ce urmează a fi utilizate ca și materii prime:		
	*	
301 „Materii prime”	=	% 341 „Semifabricate” 345 „Produse finite”
	*	
➤ reflectarea taxelor vamale aferente materiilor prime importate (din afara Uniunii Europene):		
	*	
301 „Materii prime”	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” - <i>analitic distinct</i>
	*	
➤ se înregistrează consumul de materii prime:		
	*	
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”
	*	
Datorită faptului că de la o aprovizionare la alta, costurile de achiziție ale materiilor prime diferă, evaluarea ieșirilor se efectuează la costuri medii ponderate sau prețuri stabilite prin metoda FIFO sau LIFO. Identic, se evaluează și pierderile din deprecieri.		
➤ se înregistrează pierderile din calamități naturale precum și materiile prime acordate cu titlu gratuit:		
	*	
%	=	301 „Materii prime”
6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare”		
6582 „Donații acordate”	*	
~ concomitent, pentru donațiile de materii prime se evidențiază, după caz, TVA colectată:		
	*	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4427 „TVA colectată”
	*	
➤ se înregistrează materiile prime vândute, ca atare:		
	*	
371 „Mărfuri”	=	301 „Materii prime”
	*	
➤ trimiterea materiilor prime spre prelucrare la terți:		
	*	
351 „Materii și materiale aflate la terți”	=	301 „Materii prime”
	*	

Primirea materiilor prime de la terți se înregistrează printr-o formulă contabilă inversă decât la trimitere, la nivelul valorii cu care acestea au ieșit din gestiune.

Diferențele în plus rezultate în urma prelucrării, măresc valoarea respectivelor materii prime, iar formula contabilă este aceeași cu cea întâlnită la intrarea de materii prime de la furnizori.

➤ se înregistrează materiile prime constatate lipsă la inventariere:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	*	= 301 „Materii prime”
-------------------------------------	---	-----------------------

~ ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	*	= 4426 „TVA deductibilă”
--	---	--------------------------

~ imputarea materiilor prime constatate lipsă în sarcina persoanelor vinovate (exclusiv TVA, sumele imputate nu intră în sfera de aplicare a TVA):

4282 „Alte creanțe în legătură personalul”	*	= 7588 „Alte venituri din exploatare”
---	---	---------------------------------------

➤ se evidențiază materiile prime trimise la unitate sau subunități:

%	*	= 301 „Materii prime”
---	---	-----------------------

481 „Decontări între unitate și
subunități”

482 „Decontări între subunități”

3.2. Contabilitatea operațiilor economice privind produsele finite în cazul utilizării inventarului permanent și a costului de producție efectiv

Această variantă se folosește mai rar, deoarece presupune cunoașterea *costurilor de producție efective* ale produselor, în timpul lunii, atunci când acestea se obțin.

Principalele operații economice, pe care le implică această situație, sunt:

➤ obținerea de produse în cursul lunii, cunoscându-se costul de producție efectiv:

345 „Produse finite”	*	= 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
----------------------	---	---

➤ vânzarea produselor finite obținute în cursul lunii:

4111 „Clienți”	=	%	7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”
			4427 „TVA colectată”

~ concomitent, se înregistrează descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”
---	---	----------------------

➤ evidențierea plusurilor de produse finite constatate cu ocazia inventarierii:

345 „Produse finite”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
----------------------	---	---

➤ se înregistrează lipsurile de produse constatate cu ocazia inventarierii:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = **345** „Produse finite”

~ ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = **4426** „TVA deductibilă”

~ imputarea produselor finite constatate lipsă în sarcina persoanelor vinovate (exclusiv TVA, sumele imputate nu intră în sfera de aplicare a TVA):

4282 „Alte creanțe în legătură personalul” = **7588** „Alte venituri din exploatare”

➤ evidențierea produselor finite distruse în urma calamităților naturale:

6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare” = **345** „Produse finite”

➤ se înregistrează donația unor produse finite:

6582 „Donații acordate” = **345** „Produse finite”

~ concomitent, după caz, se reflectă TVA colectată aferentă donației:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = **4427** „TVA colectată”

➤ vânzarea produselor finite prin magazinele proprii de desfacere, care se transferă la mărfuri:

371 „Mărfuri” = **345** „Produse finite”

➤ trimiterea la terți a produselor finite, în diferite scopuri:

354 „Produse aflate la terți” = **345** „Produse finite”

➤ aducerea de la terți a produselor finite:

345 „Produse finite” = **354** „Produse aflate la terți”

➤ reflectarea produselor finite reținute pentru consumul propriu:

301 „Materii prime” = **345** „Produse finite”

3021 „Materiale auxiliare”

3028 „Alte materiale consumabile”

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

3.3. Contabilitatea operațiilor economice privind produsele finite în cazul utilizării inventarului permanent și a prețului prestabilit (standard sau normat)

De regulă, costurile de producție efective se determină la sfârșitul lunii. Având în vedere faptul că produsele finite se obțin pe tot parcursul lunii, moment în care nu se cunoaște costul efectiv, este necesară reflectarea acestora la **prețuri prestabilite (standard sau normate)**. La sfârșitul lunii, se calculează diferențele dintre aceste prețuri și costurile efective și se evidențiază în conturile de diferențe de preț. Pentru produsele ieșite din gestiune, diferențele de preț aferente se repartizează după ce în prealabil s-a determinat *coeficientul mediu de repartizare* a acestora.

Operațiile economice implicate de utilizarea prețului standard sunt:

➤ obținerea în cursul lunii a produselor finite, evaluate la costul standard:

$$\begin{array}{l} \text{345 „Produse finite”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array}$$

➤ vânzarea în cursul lunii a produselor finite obținute, la prețul de vânzare:

$$\begin{array}{l} \text{4111 „Clienți”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \% \\ \text{7015 „Venituri din vânzarea} \\ \text{produselor finite”} \\ \text{4427 „TVA colectată”} \\ \text{_____} \end{array}$$

~ concomitent, se înregistrează scăderea din gestiune a produselor finite vândute, evaluate la costul standard:

$$\begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{345 „Produse finite”} \\ \text{_____} \end{array}$$

➤ **La sfârșitul lunii**, se calculează costul de producție efectiv al produselor finite obținute în cursul lunii și se procedează astfel:

a) În situația în care **costul efectiv > costul standard**, se efectuează *înregistrările contabile*:

✓ evidențierea diferenței în plus între costul efectiv și prețul standard:

$$\begin{array}{l} \text{348 „Diferențe de preț la produse”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array}$$

~ concomitent, se înregistrează repartizarea diferențelor de preț în plus aferente produselor finite vândute, calculate pe baza coeficientului mediu de repartizare:

$$\begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{348 „Diferențe de preț la produse”} \\ \text{_____} \end{array}$$

b) În situația în care **costul efectiv < costul standard**, se efectuează *înregistrările contabile*:

✓ evidențierea diferenței de preț în minus între costul efectiv și costul standard aferentă producției obținute în cursul lunii:

$$\begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{348 „Diferențe de preț la produse”} \\ \text{_____} \end{array}$$

~ concomitent, se înregistrează repartizarea diferențelor de preț în minus aferente produselor vândute, calculate pe baza coeficientului mediu de repartizare:

$$\begin{array}{l} \text{348 „Diferențe de preț la produse”} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} * \\ \text{=} \\ \text{_____} \end{array} \begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \text{_____} \end{array}$$

3.4. Contabilitatea mărfurilor în situația în care pentru evaluare se utilizează prețul de vânzare cu ridicata și prețul de vânzare cu amănuntul

Prețul de vânzare cu ridicata este format din prețul de cumpărare (costul de achiziție) plus adaosul comercial. În situația în care evaluarea se realizează la prețul de vânzare cu ridicata, unitatea desface mărfurile respective în sistem *en-gros*.

Operațiile economice implicate de această situație, sunt:

- aprovizionarea cu mărfuri în scopul vânzării acestora, en-gros:

%	=	401 „Furnizori”
371 „Mărfuri”		
4426 „TVA deductibilă”		

~ concomitent, se înregistrează adaosul comercial:

%	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri”
371 „Mărfuri”		

- vânzarea en-gros a mărfurilor către unitățile de desfacere cu amănuntul:

%	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
4111 „Clienți”		4427 „TVA colectată”

- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute en-gros, după ce în prealabil s-a calculat coeficientul mediu de repartizare, cu date cumulate de la începutul anului:

%	=	371 „Mărfuri”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		
378 „Diferențe de preț la mărfuri”		

Prețul de vânzare cu amănuntul este format din prețul de vânzare cu ridicata plus TVA neexigibilă, respectiv costul de achiziție, adaosul comercial și TVA neexigibilă.

În situația în care evaluarea mărfurilor se realizează la prețul de vânzare cu amănuntul, entitatea desface mărfurile în sistem *en-detail*.

Operațiile economice pe care le implică această situație, sunt:

- aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori:

%	=	401 „Furnizori”
371 „Mărfuri”		
4426 „TVA deductibilă”		

~ concomitent, se evidențiază adaosul comercial și TVA neexigibilă, formându-se astfel prețul de vânzare cu amănuntul:

%	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri”
371 „Mărfuri”		4428 „TVA neexigibilă”

- se înregistrează vânzarea, cu încasarea imediată a contravalorii acestor mărfuri:

%	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
5311 „Casa în lei”		4427 „TVA colectată”

- descărcarea gestiunii corespunzător mărfurilor vândute en-detail, după determinarea prealabilă a coeficientului mediu de repartizare a adaosului comercial cu date cumulate de la începutul anului:

	*	
%		= 371 „Mărfuri”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		
378 „Diferențe de preț la mărfuri”		
4428 „TVA neexigibilă”		
	*	

3.5. Operații economice specifice privind ambalajele

Gestiunea de ambalaje necesită *înregistrări contabile specifice* atunci când între furnizor și client ambalajele circulă pe principiul restituirii directe, respectiv în situația când au loc livrări frecvente de mărfuri cu ambalaje refolosibile. În contabilitate, se efectuează *următoarele înregistrări*:

a) În contabilitatea furnizorului

- livrarea ambalajelor către clienți, prin sistemul restituirii directe, odată cu mărfurile:

	*	
4111 „Clienți”		= 419 „Clienți – creditori”
	*	

- reprimirea ambalajelor de la clienți, fără diferențe:

	*	
419 „Clienți – creditori”		= 4111 „Clienți”
	*	

- reflectarea ambalajelor reținute de clienți, care nu au fost restituite:

	*	
419 „Clienți – creditori”		= 708 „Venituri din activități diverse”
	*	

- se evidențiază TVA colectată aferentă ambalajelor reținute de clienți:

	*	
4111 „Clienți”		= 4427 „TVA colectată”
	*	

- descărcarea gestiunii de ambalajele reținute de client:

	*	
608 „Cheltuieli privind ambalajele”		= 381 „Ambalaje”
	*	

b) În contabilitatea clientului

- primirea de la furnizori, în sistemul restituirii directe, a ambalajelor cu conținut:

	*	
4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		= 401 „Furnizori”
	*	

- restituirea către furnizori a ambalajelor goale, fără diferențe:

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

- reținerea ambalajelor de către clienți:

381 „Ambalaje”	*	=	4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”
~ și, concomitent:	*		
4426 „TVA deductibilă”	*	=	401 „Furnizori”
➤ se evidențiază ambalajele degradate din vina clientului și nerestituite furnizorului:	*		
608 „Cheltuieli privind ambalajele”	*	=	4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”
~ și, concomitent:	*		
4426 „TVA deductibilă”	*	=	401 „Furnizori”
~ imputarea în sarcina persoanelor vinovate a degradărilor survenite:	*		
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	*	=	% 7588 „Alte venituri din exploatare” 4427 „TVA colectată”

Dacă degradarea are loc din cauza unui terț, atunci în locul *contului* 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” se utilizează *contul* 461 „Debitori diverși”.

4. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

4.1. Contabilitatea creanțelor neîncasate în termen

Pentru unele creanțe există riscul de a nu putea fi recuperate, încasarea lor devenind astfel incertă. Creanțele care nu sunt încasate la termen atrag unele daune pentru entitate datorită neîntrării valorilor respective în circuitul economic al furnizorilor.

Contabilitatea acestor creanțe se realizează cu ajutorul **contului 4118 „Clienți incerți sau în litigiu”**, care ține evidența clienților rău platnici, dubioși sau aflați în litigiu, respectiv a creanțelor neîncasate în termen și a căror recuperare a devenit nesigură.

Este un cont de active circulante în decontare, cu funcția contabilă de *activ*.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele datorate de clienții incerți sau în litigiu.

Operații economice privind creanțele neîncasate la termen

Creanțele care nu au fost încasate în termenul prevăzut, implică următoarele *înregistrări contabile*:

- evidențierea valorii bunurilor livrate, prestațiilor efectuate sau lucrărilor executate clienților care se dovedesc rău platnici, incerți sau cu care entitatea se află în litigiu:

_____	*	_____
4118 „Clienți incerți sau în litigiu”	=	4111 „Clienți”
_____	*	_____

~ concomitent, se constituie o ajustare pentru deprecierea creanțelor:

_____	*	_____
6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”
_____	*	_____

- încasarea clienților incerți în lei, prin casierie și în contul de disponibil de la bancă:

_____	*	_____
%	=	4118 „Clienți incerți sau în litigiu”
5121 „Conturi la bănci în lei”		
5311 „Casa în lei”		
_____	*	_____

~ concomitent cu încasarea clienților incerți se anulează ajustarea constituită anterior, rămasă fără obiect:

_____	*	_____
491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”
_____	*	_____

- trecerea la pierderi a clienților insolvabili:

_____	*	_____
%	=	4118 „Clienți incerți sau în litigiu”
654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”		
4427 „TVA colectată”		
_____	*	_____

~ concomitent, clienții insolvabili se trec în contul extrabilanțier 8034, astfel:

_____	*	_____
D: 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”		
_____	*	_____

~ anularea ajustărilor constituite anterior, concomitent cu trecerea pe pierderi a clienților insolvăbili:

_____	*	_____
491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”
_____	*	_____

Creanțele scoase din activ și reflectate în contul extrabilanțier 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” se mențin înregistrate în acest cont până la împlinirea termenului de prescriere, perioadă în care se efectuează demersuri pentru încasare.

➤ reactivarea clienților insolvăbili:

_____	*	_____
4111 „Clienți”	=	%
		754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși”
		4427 „TVA colectată”
_____	*	_____

~ concomitent, are loc anularea creanței extrabilanțiere:

_____	*	_____
		C: 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”

Creanțele neîncasate în termen pot fi exprimate și în valută. În acest caz, pot să apară diferențe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, aferente clienților incerti sau în litigiu, cu ocazia încasării lor, care se evidențiază astfel:

~ diferențele favorabile:

_____	*	_____
5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%
		4118 „Clienți incerti sau în litigiu”
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar”
_____	*	_____

~ diferențele nefavorabile:

_____	*	_____
		%
5124 „Conturi la bănci în valută”	=	4118 „Clienți incerti sau în litigiu”
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		
_____	*	_____

Concomitent, se anulează ajustarea constituită anterior pentru deprecierea creanțelor.

Lunar, creanțele în valută se evaluează luând în considerare cursul valutar din ultima zi lucrătoare a fiecărei luni, moment în care se calculează și se înregistrează diferențele de curs valutar, astfel (ajustările se diminuează sau se majorează, după caz):

➤ diferențele de curs valutar nefavorabile, aferente clienților incerti:

_____	*	_____
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	4118 „Clienți incerti sau în litigiu”
_____	*	_____

➤ diferențe favorabile de curs valutar, aferente clienților incerti:

_____	*	_____
4118 „Clienți incerti sau în litigiu”	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”
_____	*	_____

4.2. Contabilitatea operațiilor economice privind impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Această categorie economică generează în contabilitate următoarele *înregistrări contabile*:

- obligația trimestrială privind impozitul pe profit:

$$\text{691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”} = \text{4411 „Impozitul pe profit”}$$

Impozitul pe profit se determină cumulat de la începutul anului. La finele fiecărui trimestru se evidențiază, ca datorie față de buget, diferența rezultată între impozitul calculat la acea dată și impozitul înregistrat până la finele trimestrului precedent.

- în situația în care impozitul calculat cumulat la sfârșitul unui trimestru este mai mic decât cel înregistrat la finele trimestrului precedent, diferența de impozit se ștornează prin formula contabilă:

$$\text{691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”} = \text{4411 „Impozitul pe profit”} - \text{în roșu}$$

- reflectarea impozitului pe venit datorat de microîntreprinderi:

$$\text{698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite”} = \text{4418 „Impozitul pe venit”}$$

- plata impozitului pe profit și a impozitului pe venit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare pentru trimestrul expirat:

$$\begin{array}{l} \text{4411 „Impozitul pe profit”} \\ \text{4418 „Impozitul pe venit”} \end{array} = \text{5121 „Conturi la bănci în lei”}$$

- evidențierea impozitului pe profit sau a impozitului pe venit aferent exercițiului financiar anterior, în cazul corectării erorilor contabile:

$$\text{1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”} = \begin{array}{l} \% \\ \text{4411 „Impozitul pe profit”} \\ \text{4418 „Impozitul pe venit”} \end{array}$$

- reflectarea datoriilor anulate reprezentând impozit pe profit/venit aferente exercițiilor financiare anterioare, ca urmare a prescrierii:

$$\begin{array}{l} \text{4411 „Impozitul pe profit”} \\ \text{4418 „Impozitul pe venit”} \end{array} = \text{1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”}$$

Reducerea de impozit aferentă facilităților fiscale acordate, implică înregistrările contabile:

- reflectarea trimestrială a impozitului pe profit aferent facilităților fiscale acordate:

$$\text{691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”} = \text{4411 „Impozitul pe profit”}$$

~ concomitent, reducerea se evidențiază și extracontabil:

_____ *

D: 8039 „Alte valori în afara bilanțului”
- *analitic distinct*

- _____ *
- la sfârșitul exercițiului financiar se efectuează, corespunzător reducerilor acordate, repartizarea profitului la surse proprii de finanțare:

_____ *

129 „Repartizarea profitului” = **1068** „Alte rezerve”
- *analitic distinct*

- _____ *
- se diminuează impozitul pe profit înregistrat în cursul exercițiului cu suma aferentă reducerilor acordate:

_____ *

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” = **4411** „Impozitul pe profit” - *în roșu*

_____ *

~ concomitent, se diminuează și extracontabil impozitul aferent facilităților acordate:

_____ *

C: 8039 „Alte valori în afara bilanțului”
- *analitic distinct*

_____ *

4.3. Contabilitatea datoriilor din alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Datoriile care provin din alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate au o structură eterogenă, cuprinzând atât obligații către bugetul de stat cât și față de bugetele unităților administrativ-teritoriale (bugetele locale), care au o pondere mai redusă.

În categoria obligațiilor din *alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate către bugetul de stat*, se includ:

- ✓ accizele;
- ✓ taxele vamale;
- ✓ impozitul pe țigetele din producția internă și pe gazele naturale;
- ✓ impozitul pe dividende;
- ✓ vărsămintele din profitul regiilor autonome de interes național etc.

Impozitele și taxele față de bugetele locale, se referă la:

- ✓ impozitul pe clădiri și terenuri;
- ✓ taxa asupra mijloacelor de transport aparținând agenților economici;
- ✓ taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- ✓ taxa pentru folosirea locurilor publice;
- ✓ taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă;
- ✓ taxa pentru vizitarea muzeelor, pentru șederea în stațiunile balneoclimaterice;
- ✓ vărsăminte din profitul regiilor autonome de interes local etc.

Pentru reflectarea în contabilitate a acestor datorii se utilizează **contul 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”**, care are funcția contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

Având în vedere marea varietate a acestor impozite și taxe precum și destinația lor, în cadrul contului sintetic 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” este necesar să se deschidă *conturi analitice pe feluri de impozite și taxe*.

**Operații economice privind datoriile din alte impozite,
taxe și vărsăminte asimilate**

Aceste datorii către bugetul statului și bugetele locale generează în contabilitate următoarele înregistrări:

- datoria regiilor publice de a vărsa la buget anumite cote din profitul net:

	*	
1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” - <i>analitic distinct</i>

- datoria unității patrimoniale de a achita la bugetul de stat sau la bugetele locale alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (accize, impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport etc.):

	*	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” - <i>analitic distinct</i>

În situația în care valoarea impozitelor și taxelor locale este mare, în locul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” este justificat să se utilizeze contul **471 „Cheltuieli înregistrate în avans”**, cont care reflectă, *în debit*, obligația aferentă întregului an fiscal, iar, *în credit*, pe bază de scadențar, datoria aferentă fiecărei luni prin debitul contului de cheltuieli.

- reflectarea impozitului pe dividende în procent de 5 %, ce se reține din datoria totală:

	*	
457 „Dividende de plată”	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” - <i>analitic distinct</i>

- evidențierea taxelor vamale aferente achizițiilor din import (din afara Uniunii Europene):

	*	
2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” - <i>analitic distinct</i>

214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”

301 „Materii prime”

3021 „Materiale auxiliare”

3028 „Alte materiale consumabile”

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

371 „Mărfuri”

381 „Ambalaje”

- efectuarea plăților către bugetul de stat sau bugetele locale reprezentând alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – <i>analitic distinct</i>	*	= 5121 „Conturi la bănci în lei”
➤ reflectarea datoriilor anulate reprezentând alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate aferente exercițiului curent sau exercițiilor financiare anterioare:		
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” – <i>analitic distinct</i>	*	= % 7588 „Alte venituri din exploatare” 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile ”

4.4. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții denumite și subvenții aferente activelor reprezintă sume alocate de la bugetul de stat sau obținute de la alte entități interesate, de care beneficiază unii agenți economici, în vederea procurării sau producerii de echipamente ori a altor bunuri de natura imobilizărilor (subvenții pentru echipament), pentru finanțarea activității pe termen lung (ex: prime de dezvoltare pentru întreprinderile care creează noi locuri de muncă) sau a altor cheltuieli de natura investițiilor, care vor conduce la obținerea de rezultate superioare într-o perioadă viitoare.

Principala condiție pentru acordarea subvenției pentru investiții este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active cu ciclul lung de fabricație.

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, modificată și completată ulterior, **se asimilează subvențiilor pentru investiții:**

- valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite sub formă de donație sau cu titlu gratuit;
- valoarea bunurilor de natura imobilizărilor constatate plus la inventar.

Evidența sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse pentru finanțarea investițiilor, precum și a imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate plus cu ocazia inventarierii se realizează cu ajutorul **contului 475 „Subvenții pentru investiții”**, cont cu funcția contabilă de *pasiv*, al cărui *sold final creditor* reflectă valoarea subvențiilor pentru investiții nevirate încă la rezultatul exercițiului (**4751, 4752, 4753, 4754, 4758**).

Eșalonarea sumelor pe mai multe exerciții, prin trecerea lor la venituri, se efectuează astfel:

- ✓ trecerea la venituri a unei sume egale cu mărimea amortizării, dacă investiția rezultată din subvenții este amortizabilă;
- ✓ împărțirea valorii investiției rezultate din subvenții la 10 ani, determinându-se suma anuală ce va afecta veniturile, dacă imobilizarea este neamortizabilă.

Subvențiile pentru investiții generează în contabilitate *următoarele înregistrări:*

- se evidențiază subvenția pentru investiții, de primit:

4451 „Subvenții guvernamentale”	*	= 4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”
➤ încasarea subvenției pentru investiții, care anterior a fost evidențiată la subvenții de primit:		
5121 „Conturi la bănci în lei”	*	= 4451 „Subvenții guvernamentale”
➤ trecerea la venituri a cotei părți din subvenția pentru investiții, corespunzătoare amortizării lunare incluse în costuri:		
4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	*	= 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”

Anterior acestei înregistrări, are loc reflectarea amortizării lunare a investiției realizată din subvenții.

➤ primirea prin donație a unui brevet și a unui teren:

	*	
%	=	4753 „Donații pentru investiții”
205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”		
2111 „Terenuri”		
	*	

➤ constatarea în plus, la inventariere, a unui utilaj:

	*	
2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	=	4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”
	*	

➤ trecerea cotei părți din subvenții la venituri, corespunzătoare amortizării incluse în cheltuieli, pentru imobilizările amortizabile (205, 2131), iar pentru imobilizările neamortizabile (2111) a unei cote părți egală cu valoarea investiției împărțită la 120 luni:

	*	
%	=	7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”
4753 „Donații pentru investiții”		
4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”		
	*	

➤ reflectarea subvenției pentru investiții neutilizată, restituită din contul de disponibil de la bancă în lei sau de restituit:

	*	
4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	=	%
		5121 „Conturi la bănci în lei”
		462 „Creditori diverși”
	*	

5. CONTABILITATEA TREZORERIEI, CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

5.1. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

Pentru asigurarea desfășurării normale a activității de bază, entitățile care nu au suficiente surse proprii pot apela la **credite bancare curente** numite **credite de trezorerie** sau **credite pe termen scurt**. În situația în care creditele bancare pe termen scurt se acordă în cadrul unor linii de creditare sub formă de **plafoane maxime de credite**, acestea se reflectă pe măsura efectuării de plăți pe seama lor cu ajutorul contului **5121** „Conturi la bănci în lei”.

În cazul în care creditele pe termen scurt (sub 1 an) se acordă în conturi distincte de împrumut, pe obiective de creditare, acestea se evidențiază în contabilitate cu ajutorul **contului 519** „**Credite bancare pe termen scurt**”, cont cu funcția contabilă de *pasiv*.

Soldul creditor reprezintă creditele bancare pe termen scurt, nerestituite.

Contul 519 „Credite bancare pe termen scurt” se detaliază pe *conturi sintetice operaționale de gradul al doilea* în funcție de felul creditului (5191, 5192, 5193, 5194, 5195, 5196, 5197, 5198) și *conturi analitice* pe feluri de credite pe termen scurt și pe instituțiile care le-au acordat.

Operații economice privind creditele pe termen scurt

Creditele acordate de bancă în conturi distincte pe termen scurt, implică următoarele *înregistrări contabile*:

➤ primirea de la bancă a unui credit pe termen scurt:

_____	*	_____
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	5191 „Credite bancare pe termen scurt”
_____	*	_____

➤ reflectarea obligației de plată a dobânzii aferentă creditului primit:

_____	*	_____
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”
_____	*	_____

➤ evidențierea creditelor bancare pe termen scurt, nerambursate la scadență:

_____	*	_____
5191 „Credite bancare pe termen scurt”	=	5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”
_____	*	_____

➤ reflectarea obligației de plată a dobânzii penalizatoare pentru ratele restante la credit:

_____	*	_____
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt” - <i>analitic distinct</i>
_____	*	_____

➤ rambursarea creditelor pe termen scurt, a celor pe termen scurt nerambursate la scadență, precum și plata dobânzii aferente:

_____	*	_____
%	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
5191 „Credite bancare pe termen scurt”		
5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”		
5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”		
_____	*	_____

Creditele bancare pe termen scurt în valută care se acordă în cadrul unor linii de creditare sub formă de plafoane maxime de credite, se evidențiază cu ajutorul contului **5124** „Conturi la bănci în valută”. În situația în care creditele pe termen scurt în valută se acordă în conturi distincte, atunci în cadrul conturilor sintetice de gradul al doilea ale contului **519** „Credite bancare pe termen scurt”, se deschid *analitice distincte* pe feluri de credite, respectiv în lei și în valută. În cazul conturilor de credite în valută se înregistrează în plus față de creditele pe termen scurt în lei, *diferențele favorabile și nefavorabile de curs valutar* la finele fiecărei luni, cu ocazia evaluării datoriilor în valută. De asemenea, în momentul rambursării creditelor pot apărea *diferențe favorabile sau nefavorabile de curs valutar* care afectează veniturile sau cheltuielile financiare, după caz.

5.2. Contabilitatea altor valori

În casierile entităților se pot păstra, pe lângă numerar și **alte valori** în care sunt incluse:

- ✓ timbrele fiscale și poștale;
- ✓ biletele de tratament și odihnă;
- ✓ tichetele și biletele de călătorie;
- ✓ alte valori (bonuri de valoare pentru combustibili auto, tichete de masă, tichete cadou etc.).

Contabilitatea sintetică a altor valori păstrate în casierie se realizează cu ajutorul **contului 532 „Alte valori”**, care are funcția contabilă de *activ*. *Soldul debitor* reprezintă alte valori existente.

Contul 532 „Alte valori” se detaliază pe *conturi sintetice operaționale de gradul al doilea*, astfel:

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

Conturile se dezvoltă în analitice pe feluri de alte valori.

Operații economice privind alte valori

Valorile de trezorerie din categoria celor amintite anterior generează în contabilitate următoarele *înregistrări*:

- procurarea timbrelor poștale și tichetelor de călătorie de la furnizori:

	*	
%	=	401 „Furnizori”
5321 „Timbre fiscale și poștale”		
5323 „Tichete și bilete de călătorie”		
4426 „TVA deductibilă”		
	*	

- utilizarea timbrelor poștale:

	*	
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	=	5321 „Timbre fiscale și poștale”
	*	

- utilizarea tichetelor de călătorie:

	*	
%	=	5323 „Tichete și bilete de călătorie”
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”		
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		
	*	

- procurarea biletelor de odihnă și tratament de la unitățile de profil:

	*	
%	=	401 „Furnizori”
5322 „Bilete de tratament și odihnă”		
4426 „TVA deductibilă”		
	*	

- distribuirea către salariați a biletelor de tratament și odihnă având în vedere faptul că entitatea suportă o parte din contravaloarea acestora:

<hr/>		*	<hr/>	
	%	=	5322	„Bilete de tratament și odihnă”
6458	„Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”			
4282	„Alte creanțe în legătură cu personalul”			

- ~ concomitent, se înregistrează TVA care se suportă parțial de către salariați și parțial de unitate, pentru acordarea unor gratuități:

<hr/>		*	<hr/>	
	%	=	4427	„TVA colectată”
4282	„Alte creanțe în legătură cu personalul”			
635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			

- achiziționarea de bunuri de valoare pentru combustibili auto (B.V.C.A.) de la furnizori:

<hr/>		*	<hr/>	
	%	=	401	„Furnizori”
5328	„Alte valori”			
4426	„TVA deductibilă”			

- procurarea combustibilului pe bază de B.V.C.A.-uri:

<hr/>		*	<hr/>	
3022	„Combustibili”	=	5328	„Alte valori”
<hr/>		*	<hr/>	

5.3. Contabilitatea decontării (închiderii) conturilor de cheltuieli și de venituri

La sfârșitul fiecărei luni, pentru determinarea rezultatului exercițiului, cumulat de la începutul anului, se procedează la închiderea conturilor de venituri și cheltuieli.

Închiderea lunară a conturilor de cheltuieli are în vedere soldul acestora la sfârșitul fiecărei perioade și se efectuează astfel:

- a) Închiderea conturilor de cheltuieli, cu funcția contabilă de activ:

<hr/>		*	<hr/>	
121	„Profit și pierdere”	=	%	
			601	„Cheltuieli cu materiile prime”

			6868	„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”
			698	„Cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite”
<hr/>		*	<hr/>	

- *Contul 609 „Reduceri comerciale primite”, are funcția contabilă de pasiv și se închide lunar, ca un cont de venituri, astfel:*

<hr/>		*	<hr/>	
609	„Reduceri comerciale primite”	=	121	„Profit și pierdere”
<hr/>		*	<hr/>	

În această etapă se închid toate conturile de cheltuieli *cu excepția contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, care concură la determinarea impozitului pe profit.*

b) După determinarea impozitului pe profit și înregistrarea acestuia ca o cheltuială se închide și contul 691, prin formula contabilă:

$$\begin{array}{l} \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} = \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array}$$

La finele fiecărei luni, după închiderea conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

Pentru determinarea lunară a rezultatului exercițiului (profit sau pierdere), conturile de venituri, la fel ca și conturile de cheltuieli, se închid prin rezultatul exercițiului. Principiul necompensării impune ca veniturile perioadei să nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin înregistrări contabile de debitare a conturilor de venituri și creditare a conturilor de cheltuieli.

Rezultă că, decontarea veniturilor, respectiv închiderea conturilor de venituri, se efectuează numai în corespondență cu contul 121 „Profit și pierdere”, la sfârșitul fiecărei luni.

Distingem astfel, **închiderea (decontarea) a două categorii de venituri** și anume:

- ✓ închiderea conturilor de venituri cu funcția contabilă de pasiv;
- ✓ închiderea altor conturi de venituri.

a) Decontarea conturilor de venituri ale perioadei curente, cu funcția contabilă de pasiv, se realizează prin închiderea soldurilor creditoare ale conturilor de venituri, astfel:

$$\begin{array}{l} \text{7015 „Venituri din vânzarea} \\ \text{produselor finite”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \% \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} = \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array}$$

**7864 „Venituri din ajustări pentru
pierderea de valoare a
activelor circulante”**

b) Decontarea altor conturi de venituri, se realizează astfel:

- închiderea contului 709 „Reduceri comerciale acordate”, cont cu funcția contabilă de activ, ca un cont de cheltuieli:

$$\begin{array}{l} \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} = \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{709 „Reduceri comerciale acordate”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array}$$

- închiderea conturilor bifuncționale 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, astfel:
 - în cazul în care, înainte de închidere, aceste conturi prezintă un sold final creditor:

$$\begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \% \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} = \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{712 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{serviciilor în curs de execuție”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array}$$

- în cazul în care, înainte de închidere, aceste conturi prezintă un sold final debitor:

$$\begin{array}{l} \text{121 „Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} = \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \% \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{711 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{stocurilor de produse”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} \text{712 „Venituri aferente costurilor} \\ \text{serviciilor în curs de execuție”} \\ \hline \end{array} \begin{array}{l} * \\ \hline \end{array}$$

La finele fiecărei luni, după închiderea conturilor de venituri, ca și în cazul conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

Bibliografie selectivă

1. Greceanu-Cocoș, V., *Contabilitatea aplicată a întreprinderilor și microîntreprinderilor*, Editura Universitară, București, 2014.
2. Ionescu, C. și colaboratorii, *Provocări actuale în contabilitatea firmei. Compendiu de contabilitate*, Editura Fundația România de Mâine, București, 2015.
3. Ionescu, E. și colaboratorii, *Marea Carte verde a Monografiilor contabile 2016*, Editura Rentrop & Straton, București, 2016.
4. Mateș, D. și colaboratorii, *Contabilitate financiară. Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz*, Editura Mirton, Timișoara, 2010.
5. Mățiș, D., Pop, A. (coordonatori), *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca, 2010.
6. Mihai, M., Mehedințu, F., *Informația contabilă și gestiunea capitalurilor firmei*, Editura Universitaria, Craiova, 2008.
7. Mihai, M., Drăgan, C., Brabete, V., *Situații financiare anuale și semestriale*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2012.
8. Munteanu, V. (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2015.
9. Paliu-Popa, L., *Contabilitate financiară – pentru uzul studenților ID*, Editura Academica Brâncuși, Târgu Jiu, 2013.
10. Paliu-Popa, L., Ecobici, N., *Contabilitate financiară aplicată. Ghid contabil*, Editura Universitaria, Craiova, 2010.
11. Pânteia Iacob, P., Bodea, Gh., *Contabilitate financiară*, Editura Intelcredo, Deva, 2014.
12. *** Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale republicată, cu modificările și completările ulterioare.
13. *** Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.
14. *** Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.
15. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.
16. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.
17. *** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
18. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile.
19. *** Revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*.
20. *** Revista *Gestiunea și contabilitatea firmei*.
21. *** Revista *Finanțe Publice și Contabilitate*.
22. *** Revista *Tribuna Economică*.
23. *** <http://www.mfinante.ro>