

**UNELE ASPECTE PRIVIND
APLICAREA REGLEMENTĂRILOR CONTABILE CONFORME CU
DIRECTIVA A IV-A A CEE,
PARTE COMPONENTĂ A REGLEMENTĂRILOR CONTABILE
CONFORME CU DIRECTIVELE EUROPENE,
APROBATE PRIN ORDINUL MINISTRULUI FINANTELOR PUBLICE
NR. 3.055/2009**

- Ghid practic -

2010

**UNELE ASPECTE PRIVIND APLICAREA
REGLEMENTĂRILOR CONTABILE CONFORME CU
DIRECTIVA A IV-A A CEE,
PARTE COMPONENTĂ A REGLEMENTĂRILOR
CONTABILE CONFORME CU DIRECTIVELE EUROPENE,
APROBATE PRIN ORDINUL MINISTRULUI FINANTELOR PUBLICE
NR. 3.055/2009**

Începând cu data de 1 ianuarie 2010, operatorii economici aplică **Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009. Odată cu intrarea în vigoare a acestor reglementări a fost abrogat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea **reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, cu modificările și completările ulterioare.

Reglementările contabile menționate presupun aplicarea, de către toți operatorii economici, a aceluiași reguli contabile. În contextul Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, singura diferențiere între operatorii economici este din punctul de vedere al numărului de componente ale situațiilor financiare anuale, respectiv al formatului bilanțului cuprins în situațiile financiare anuale.

Implicit, obligația de auditare a situațiilor financiare anuale (individuale) se referă doar la anumite categorii de operatori economici. Astfel, persoanele juridice care depășesc limitele criteriilor de mărime prevăzute de reglementări, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum este definită de legislația în vigoare privind piața de capital, precum și persoanele juridice de interes public definite prin lege au obligația auditării situațiilor financiare anuale.

În sprijinul operatorilor economici, specialiștii ai Direcției de legislație și reglementări contabile din Ministerul Finanțelor Publice au elaborat un ghid referitor la aplicarea în practică a Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Exemplele prezentate în continuare nu sunt exhaustive, dată fiind multitudinea operațiunilor care au loc în practică.

De asemenea, la contabilizarea operațiunilor economico-financiare trebuie avute în vedere atât documentele și clauzele contractuale care stau la baza operațiunilor, cât și reglementările contabile în vigoare. Totodată, în toate cazurile se va urmări respectarea legislației care reglementează anumite aspecte economico - financiare.

În ceea ce privește tratamentul fiscal, acesta este cel prevăzut de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

CAPITOLUL I ASPECTE GENERALE

1.1 Aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene

Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene prevăd formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, unele reguli privind contabilitatea de gestiune, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

Acestea stabilesc, de asemenea, reguli privind organizarea și conducerea contabilității și raportările efectuate în conformitate cu cerințele instituțiilor statului, pentru uzul tuturor categoriilor de utilizatori.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se aplică de următoarele entități:

- a) societățile comerciale:
 - societățile în nume colectiv;
 - societățile în comandită simplă;
 - societățile pe acțiuni;
 - societățile în comandită pe acțiuni; și
 - societățile cu răspundere limitată.
- b) societățile/companiile naționale;
- c) regiile autonome;
- d) institutele naționale de cercetare-dezvoltare;
- e) societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale;
- f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute de reglementările contabile;
- g) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a) - e), cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute de reglementările contabile;
- h) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile.

Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, organizează și conduc evidență contabilă proprie, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale.

Activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României, cu respectarea prevederilor Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

În înțelesul reglementărilor contabile aplicabile operatorilor economici, prin subunități fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, se înțelege sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte asemenea unități fără personalitate juridică, înființate potrivit legii.

Persoanele desemnate ca reprezentant/împuternicit fiscal, potrivit Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, țin contabilitatea proprie în funcție de statutul lor de persoane fizice sau juridice, după caz. În cazul în care sunt persoane juridice, acestea întocmesc situații financiare anuale și raportări contabile, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991¹, republicată.

Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor

¹ *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată* (M.O. nr. 454/18.06.2008)

persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii.

La organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât reglementările contabile aplicabile, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene se aplică, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale.

Politici contabile

În aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, entitățile trebuie să dezvolte politici contabile proprii care se aprobă de administratori, potrivit legii. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Politicile contabile nu pot fi unitare sau „standardizate” deoarece ele trebuie să fie adaptate specificului activității societății comerciale.

Totuși, regulile și tratamentele contabile trebuie să fie cele prevăzute de Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2010.

În funcție de modul de prezentare al politicilor contabile, acestea pot să apară sub formă de:

- un document (manual) care cuprinde atât reguli și tratamente contabile prevăzute de reglementările contabile, cât și documente justificative ce stau la baza înregistrării operațiunilor economico-financiare;
- două sau mai multe documente care formează un tot unitar, cum este cazul societăților comerciale care utilizează programe informatice complexe care au proceduri și înregistrări standardizate. În astfel de cazuri, se poate ca regulile contabile aprobate de administratori să fie completate cu tratamentele contabile și procedurile de sistem.

În toate cazurile, se va avea în vedere aprobarea politicilor contabile de către administratori.

Prezentăm în continuare câteva din elementele care trebuie cuprinse în politicile contabile:

1. Elaborarea politicilor contabile începe cu identificarea societății comerciale căreia îi sunt aplicabile politicile contabile, respectiv denumirea societății, adresa, numărul din registrul comerțului, codul unic de înregistrare.

Având în vedere că politicile contabile sunt adaptate specificului activității (industrie, construcții, comerț, agricultură etc.), fapt care va determina dezvoltarea anumitor reguli privind evaluarea și contabilizarea operațiunilor, este necesară prezentarea pe scurt a activității entității, plecând de la actul constitutiv al acesteia.

Necesitatea prezentării este dată de faptul că, deși politicile contabile reprezintă un document intern, acestea sunt analizate/consultate de către auditorii financiari/statutari, auditorii interni, organele cu atribuții de control în domeniul financiar-contabil, personalul din departamentele financiar-contabile.

În același timp, în situațiile financiare anuale este prezentat un extras din politicile contabile, astfel ca utilizatorii de informații să înțeleagă semnificația indicatorilor din bilanț și contul de profit și pierdere și, după caz, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar.

2. Trebuie precizat cadrul de reglementare în baza căruia au fost elaborate politicile contabile. De exemplu: Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 sau în baza IAS/IFRS dacă societatea comercială întocmește și situații IFRS.

Pentru ca politicile contabile să fie credibile și fundamentate în baza reglementărilor contabile aplicabile, considerăm necesară precizarea punctului din reglementarea contabilă care se referă la problema respectivă.

3. Chiar dacă este prevăzută în legislația națională obligativitatea conducerii contabilității în limba română, politicile contabile trebuie să cuprindă o precizare în acest sens.

Pot fi înregistrate în contabilitate facturi și alte documente într-o altă limbă și altă monedă, dacă acest fapt este prezentat expres printr-un act normativ (de exemplu Codul fiscal, referitor la factură).

4. Este necesară menționarea monedei în care este ținută contabilitatea, respectiv leu sau leu și valută (pct. 2 alin. (1) din reglementările contabile), în cazul tranzacțiilor în valută.

5. Prezentarea obiectivului politicilor contabile.

De exemplu: Prezentele politici contabile cuprind reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a elementelor de bilanț și cont de profit și pierdere, precum și reguli pentru conducerea contabilității în societatea X.

6. Precizarea modului în care se procedează atunci când entitatea derulează operațiuni pentru care nu are prevăzute tratamente contabile în politicile contabile aprobate.

De exemplu: Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009. În cazul efectuării unor operațiuni pentru care nu există prevedere expresă în prezentele politici contabile, conducerea compartimentului financiar-contabil va efectua înregistrările contabile în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, cu completarea și aprobarea ulterioară a politicilor contabile aplicate în aceste cazuri, dar nu mai târziu de întocmirea situațiilor financiare anuale.

7. Precizarea faptului că regulile și tratamentele contabile cuprinse în politicile contabile trebuie să respecte legislația națională în ansamblul său.

În acest sens, așa cum se menționează și în reglementările contabile, este necesară cunoașterea evoluției legislației contabile (pct. 317).

De exemplu: Prezentele politici contabile trebuie aplicate cu respectarea legislației, în general, și a celei care reglementează aspecte financiar-contabile (ordine ale ministrului finanțelor publice etc.), în mod special. Considerăm că este necesară o astfel de prevedere deoarece nu este suficientă respectarea numai a reglementării contabile. Pot fi prevederi în legislație care reglementează unele domenii de activitate și care pot conduce la înregistrări în contabilitate. De asemenea, legislația care reglementează aspectele fiscale, poate determina anumite înregistrări sau restricționarea efectuării unor înregistrări.

Se poate menționa, cu titlu de exemplificare, prevederea din Codul fiscal care restricționează utilizarea rezervelor aferente facilităților fiscale.

8. Stabilirea modului de corectare a erorilor contabile.

Corectarea erorilor contabile se efectuează astfel:

- erorile aferente exercițiului curent se corectează pe seama contului de profit și pierdere, prin stornarea operațiunilor eronate și înregistrarea corectă a operațiunilor. În funcție de posibilitățile oferite de programul informatic utilizat, se poate preciza dacă stornarea se efectuează prin înregistrarea operațiunilor inițiale în roșu sau prin înregistrarea inversă (pct. 63 alin. (9));
- erorile aferente exercițiului precedent se corectează pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit și pierdere, în funcție de semnificația erorii contabile. În acest caz se va stabili ce înseamnă eroare semnificativă. Se poate preciza că pentru erorile aferente exercițiilor anterioare, conducerea compartimentului financiar-contabil informează consiliul de administrație cu privire la natura erorii, valoare, cauze etc.

9. Precizarea faptului că politicile contabile aprobate respectă conceptele și principiile cuprinse în reglementările contabile aplicabile. Fără a fi necesară enumerarea tuturor conceptelor și principiilor prevăzute de reglementările contabile aplicabile, precizarea că politicile contabile se bazează pe acestea este suficientă pentru cei care le analizează.

În măsura în care se dorește prezentarea tuturor conceptelor și a principiilor contabile, entitatea poate proceda în acest sens.

10. Trebuie să existe o procedură de aplicare a manualului de politici contabile, ca și un control asupra modului de respectare a acestuia.

Aspectele cu caracter general menționate mai sus sunt câteva din cele care ar trebui cuprinse în politicile contabile. În funcție de cerințele administratorilor, pot fi incluse și alte prevederi care să reglementeze activitatea financiar-contabilă în entitate.

Persoanele juridice care întocmesc situații financiare anuale individuale potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene întocmesc și prezintă fie situații financiare anuale, fie situații financiare anuale simplificate.

Persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- total active: 3.650.000 euro,
- cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro,
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50

întocmesc *situații financiare anuale* care cuprind:

- a) bilanț;
- b) cont de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului propriu;
- d) situația fluxurilor de numerar;
- e) note explicative la situațiile financiare anuale.

Acest set de situații financiare format din cinci componente mai este denumit pe parcursul prezentului material, *situații financiare anuale dezvoltate*.

Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată întocmesc situații financiare anuale dezvoltate (cu cinci componente), chiar dacă nu depășesc limitele a două din cele trei criterii de mărime prevăzute de reglementări.

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

- a) bilanț prescurtat,
- b) cont de profit și pierdere,
- c) note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Persoanele juridice care întocmesc situații financiare anuale simplificate au posibilitatea ca, opțional, să întocmească situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

O entitate care a întocmit situații financiare anuale simplificate (cu 3 componente) va întocmi situații financiare anuale dezvoltate (cu cinci componente) numai dacă în două exerciții financiare consecutive depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009.

O entitate care a depășit limitele a două din cele trei criterii și a întocmit situații financiare anuale dezvoltate, va întocmi situații financiare anuale simplificate numai dacă, în două exerciții financiare consecutive, nu depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009.

Prin două exerciții financiare *consecutive* se înțelege exercițiul financiar *precedent* celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar *curent*, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

Ca urmare, pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute de reglementările contabile se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent celui de raportare și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate la finele exercițiului financiar curent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la pct. 3 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene sunt *auditate* potrivit legii.

Fac obiectul *auditului statutar* și situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice de interes public, astfel cum sunt definite potrivit legii, precum și societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum este definită de legislația în vigoare privind piața de capital.

Situațiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o *declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii* entității pentru întocmirea acestora potrivit prevederilor art. 30 din Legea contabilității nr.

82/1991, republicată, și Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

1.2 Calculul criteriilor de mărime

Indicatorii în funcție de care se stabilesc criteriile de mărime sunt: total active, cifra de afaceri netă și număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar.

Indicatorul total active cuprinde: active imobilizate, active circulante și cheltuieli în avans.

Cifra de afaceri netă se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.

Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite și taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite.

Numărul mediu de salariați se determină după metodologia stabilită de Institutul Național de Statistică.

Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale ale exercițiului financiar 2010, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute la pct. 3 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2009 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate pentru exercițiul financiar 2010.

Exemplu de calcul al indicatorilor în condițiile în care exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic (pentru 3 exerciții financiare consecutive)

Notă: evoluția cursului de schimb valutar are caracter exemplificativ.

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2010

Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale ale exercițiului financiar 2010, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute la pct. 3 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2009 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate pentru exercițiul financiar 2010.

Presupunem că, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2009 o entitate a depășit limitele a două din criteriile de mărime prevăzute la pct. 3 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Indicatorii aferenți exercițiului financiar 2010 sunt determinați la finele exercițiului financiar, pe baza evidenței contabile și a balanței încheiate pentru exercițiul financiar 2010.

Presupunem că indicatorii de mărime la finele exercițiului financiar 2010 sunt:

- total active: 20.000.000 lei,
- cifra de afaceri netă: 45.000.000 lei,
- număr mediu salariați în cursul exercițiului financiar: 42.

Cursul de schimb valutar, comunicat de BNR și valabil la data închiderii exercițiului financiar 2010 presupunem că este 4,3664 lei/euro, astfel că valorile calculate în euro pentru acești indicatori sunt:

- total active: 4.580.432,39 euro,
- cifra de afaceri netă: 10.305.972,88 euro.

Având în vedere valorile calculate ale indicatorilor și faptul că au fost depășite două dintre limitele criteriilor de mărime în două exerciții consecutive, entitatea va întocmi la finele exercițiului financiar 2010 situații financiare anuale formate din:

- a) bilanț;
- b) cont de profit și pierdere;

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

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2011

Situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar 2011 au la bază valoarea indicatorilor de la finele exercițiilor financiare 2010 și 2011.

Indicatorii aferenți exercițiului financiar 2010 sunt determinați pe baza situațiilor financiare întocmite la finele exercițiului financiar 2010.

Informațiile aferente exercițiului financiar 2010 sunt cele prezentate mai sus.

Pentru exercițiul financiar 2011, indicatorii determinați în baza balanței de verificare sunt:

- cifra de afaceri netă: 12.000.000 lei,
- total active: 25.000.000 lei,
- număr mediu salariați în cursul exercițiului financiar: 38.

Cursul de schimb valutar comunicat de BNR și valabil la data închiderii exercițiului financiar 2011 este de 4,4000 lei/euro.

Valorile calculate în euro pentru acești indicatori sunt:

- cifra de afaceri netă: 2.727.272,73 euro,
- total active: 5.681.818,18 euro.

Se constată că în exercițiul financiar 2010 entitatea depășește limitele a două din cele trei criterii de mărime, iar în exercițiul financiar 2011 nu mai depășește limitele acestor criterii. Entitatea va întocmi în continuare situații financiare anuale dezvoltate (cu cinci componente) formate din:

- a) bilanț;
- b) cont de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului propriu;
- d) situația fluxurilor de numerar;
- e) note explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2012

Presupunem că la finele exercițiului financiar 2012 nu sunt depășite limitele a două din cele trei criterii de mărime stabilite.

Având în vedere că entitatea nu a depășit în două exerciții financiare consecutive (exercițiul financiar 2011 și exercițiul financiar 2012) limitele a două din cele trei criterii de mărime, rezultă că la finele exercițiului financiar 2012 aceasta va întocmi situații financiare anuale simplificate formate din:

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

Opțional, entitatea poate întocmi și situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

Aceste situații financiare anuale trebuie verificate potrivit legii.

În cazul *entităților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*, nu sunt necesare astfel de judecăți bazate pe limitele criteriilor de mărime, deoarece aceste entități au obligația de a întocmi situații financiare anuale dezvoltate (cu cinci componente), indiferent de mărimea celor trei indicatori de referință și, implicit, obligația de auditare a situațiilor financiare anuale.

Notă:

Entitățile **care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată**, vor utiliza pentru calculul indicatorilor cursurile de schimb valutar comunicate de Banca Națională a României, valabile la data încheierii situațiilor financiare anuale ale celor două exerciții financiare consecutive. De exemplu, o entitate care a ales ca dată de raportare pentru situațiile financiare anuale, 30 septembrie 2010, pentru calculul criteriilor de mărime aferente exercițiului financiar curent (2010) se va utiliza cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la 30

septembrie 2010, iar pentru determinarea indicatorilor aferenți exercițiului financiar precedent se va utiliza cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data de 30 septembrie 2009.

1.3 Reguli de evaluare

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege.

În bilanț elementele de activ și datorii sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene:

a) **un activ** - reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil;

b) **o datorie** - reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil;

c) **capitalurile proprii** - reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție.

Astfel, potențialul poate fi unul productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producerea de bunuri destinate vânzării de către entitate. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.

Veniturile și cheltuielile unui exercițiu financiar sunt raportate în contul de profit și pierdere. Potrivit reglementărilor contabile, acestea sunt definite astfel:

a) **veniturile** - constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

b) **cheltuielile** - constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Pentru evaluarea elementelor din situațiile financiare anuale sunt utilizate reguli de bază și reguli alternative, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile.

A. Reguli de evaluare de bază

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

Există următoarele momente când are loc evaluarea elementelor de activ și datorii din bilanț, și anume:

1. Evaluarea la data intrării în entitate

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, determinată astfel:

- a) la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

2. Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

Cu ocazia inventarierii, evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009², și ale normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

La fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

b) Pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a).

c) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției.

d) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

► Provizioane

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

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie redus sau anulat prin reluare la venituri.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu.

Actualizarea provizioanelor se efectuează, de regulă, de către persoane specializate. Rata de actualizare utilizată reflectă evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.

² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/10.11.2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.O. nr. 766/10.11.2009)

3. Evaluarea la data ieșirii din entitate

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată).

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

B. Reguli de evaluare alternative

Regulile de evaluare alternative ce pot fi aplicate sunt cele referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale și cele referitoare la evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare.

Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare **se poate efectua numai în situațiile financiare anuale consolidate.**

CAPITOLUL 2 IMOBILIZĂRI

Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfășurării activităților entității.

2.1 Imobilizări 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.

O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:

- a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau
- b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate.

Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

Listele de clienți nu se recunosc ca imobilizări necorporale.

O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; și
- imobilizările necorporale în curs de execuție.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate clasifică generarea imobilizării într-o fază de cercetare și o fază de dezvoltare. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

Nicio imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaște. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cheltuială atunci când sunt generate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta va genera beneficii economice viitoare.

Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Exemple de activități de cercetare sunt:

- activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;
- identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;
- căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
- formularea, elaborarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

2.1.1 Cheltuielile de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz în care reprezintă imobilizări. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma profitului reportat și a rezervelor disponibile pentru distribuție, potrivit legii, este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate. Întrucât legislația națională nu definește rezervele distribuibile, se vor avea în vedere rezervele care pot fi utilizate, potrivit legii.

Exemplul 1

La sfârșitul primului an de la înființare, o entitate prezintă în bilanț cheltuieli de constituire neamortizate în sumă de 1.000 lei, iar capitalul propriu este în sumă de 2.100 lei, format din:

- capital social: 500 lei,
- profitul net al exercițiului curent (inclusiv cel destinat rezervei legale): 1.600 lei,

Rezerva legală de constituit din profitul curent, potrivit prevederilor legale: 100 lei.

În această situație, din profitul net al exercițiului de 1.600 lei se poate distribui o sumă maximă de 500 lei (1.600 lei profit net al exercițiului – 100 lei rezerva legală – 1.000 lei cheltuieli de constituire neamortizate).

Exemplul 2

O entitate decide să-și extindă activitatea și, ca urmare, deschide o filială. Cheltuielile ocazionate de înființarea filialei sunt în sumă de 10.000 lei. Conform politicilor societății, acest gen de cheltuieli se recuperează, liniar, într-o perioadă de maxim 4 ani. În contabilitate, noua entitate va recunoaște cheltuielile de constituire ca imobilizare necorporală.

201 Cheltuieli de constituire	=	404 Furnizori de imobilizări	10.000 lei
-------------------------------	---	------------------------------	------------

Amortizarea calculată pentru primul exercițiu financiar este în sumă de 2.500 lei (10.000/4 ani), articol contabil:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	2.500 lei
--	---	---	-----------

La finele perioadei de 4 ani, după ce se amortizează integral cheltuielile de constituire, se va reflecta scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire, prin articolul contabil:

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	201 Cheltuieli de constituire	10.000 lei
---	---	-------------------------------	------------

2.1.2 Cheltuielile de dezvoltare

Imobilizările de natura *cheltuielilor de dezvoltare* sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
 - intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
 - capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
 - modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile.
- Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
- disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
 - capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- proiectarea uneltelor și matritelor care implică tehnologie nouă;
- proiectarea, construcția și operarea unei uzine 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.

La cheltuielile de dezvoltare pot fi înscrise și cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale. Nu reprezintă imobilizări necorporale de natura activelor de explorare și de evaluare acele active care sunt în mod clar corporale (de exemplu, vehicule și echipamente de forare).

Cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale.

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

Exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și exploatare pot fi următoarele:

- cheltuieli cu achiziția drepturilor de a explora;
- cheltuieli cu studii topografice, geologice, geochimice și geofizice etc.

O entitate nu va înregistra la cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare și evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

- înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;
- după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale.

O imobilizare necorporală de natura activelor de explorare și evaluare nu va mai fi clasificată ca atare atunci când fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale sunt demonstrabile.

Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare și evaluare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte și împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze și să efectueze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare și evaluare:

- durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat și nu se preconizează reînnoirea;
- nu sunt prevăzute în buget și nici planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare și pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;
- explorarea și evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;
- există suficiente date care să indice că, deși este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate. Întrucât legislația națională nu definește rezervele distribuibile, se vor avea în vedere rezervele care pot fi utilizate, potrivit legii.

Exemplu

S.C. MEDICOM S.A. își desfășoară activitatea în industria farmaceutică și are ca obiect de activitate cercetarea-dezvoltarea, realizată prin:

- laboratorul propriu de cercetare;
- colaborare cu un centru de cercetări pentru medicamente.

Faza de cercetare

În luna ianuarie 2010, entitatea a înregistrat următoarele consumuri pentru laboratorul propriu de cercetare:

- materii prime: 2.000 lei,
- materiale auxiliare: 5.000 lei,
- manoperă: 500 lei,
- amortizare imobilizări corporale: 300 lei.

Întrucât cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. În acest sens, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare și au afectat profitul contabil al perioadei.

Pentru reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate în activitatea de cercetare, se efectuează înregistrările:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	2.000 lei
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	302 Materiale consumabile	5.000 lei
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	500 lei
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	300 lei

Faza de dezvoltare

În domeniul cercetării și dezvoltării, activitatea desfășurată la S.C. MEDICOM S.A. are ca scop obținerea unui nou vaccin antigripal și a altor trei medicamente noi.

S.C. MEDICOM S.A. a încheiat cu un centru de cercetări pentru medicamente un contract pentru achiziționarea studiului "Tehnologia de obținere a vaccinului Antigrip" în valoare de 60.000 lei.

Se apreciază că sunt îndeplinite criteriile pentru recunoașterea acestor cheltuieli ca activ.

Înregistrarea în contabilitate a achiziției:

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	404 Furnizori de imobilizări	60.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	------------

Entitatea MEDICOM SA înregistrează în aceeași lună, la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM), produsul astfel obținut. Taxele plătite pentru brevetarea acestei invenții se ridică la suma de 5.000 lei, produsul fiind protejat pe o perioadă de trei ani.

Entitatea obține dreptul de a vinde licența asupra fabricării acestui vaccin pe o perioadă de trei ani.

Înregistrarea licenței la o valoare de 65.000 lei (cheltuiala de dezvoltare este de 60.000 lei, la care se adaugă cheltuielile aferente brevetării în sumă de 5.000 lei):

205 Concesiuni, brevete, licențe mărci comerciale, drepturi și active similare	=	%	65.000 lei
		203 Cheltuieli de dezvoltare	60.000 lei
		404 Furnizori de imobilizări	5.000 lei

Entitatea decide ca licența respectivă să se amortizeze pe perioada celor trei ani, cât este înregistrat la OSIM, dreptul de exploatare.

Exemplu

O entitate achiziționează un program de contabilitate în sumă de 30.000 lei, care urmează a fi utilizat pentru nevoi proprii.

Durata de utilizare economică este de trei ani.

Odată cu achiziția programului pentru necesități proprii, entitatea achiziționează și licența în valoare de 38.000 lei, respectiv dreptul de a multiplica și vinde terților acest program, pe o perioadă de doi ani.

Deoarece se poate efectua o separare clară între cele două componente, în contabilitate ele vor fi urmărite separat:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	68.000 lei
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			38.000 lei
208 Alte imobilizări necorporale			30.000 lei

În aceste condiții, amortizarea programului informatic utilizat pentru necesități proprii se va efectua pe perioada de utilizare, respectiv trei ani, iar costul licenței va fi amortizat pe o perioadă de doi ani.

2.1.3 Recunoașterea drepturilor din contractele de concesiuni

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, *concesiunile* primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

Pentru exemplificarea înregistrării în contabilitate a operațiunilor ce decurg din preluarea în concesiune a unor bunuri, se consideră o entitate care preia un bun în concesiune, pentru o perioadă de 40 de ani.

Se va exemplifica atât situația în care concesiunea nu se poate recunoaște ca activ, cât și situația în care aceasta poate fi înscrisă în activul bilanțului. În cazul celor două situații prezentate în continuare, se utilizează aceleași date cu privire la obiectul concesiunii, durata concesiunii, valoarea redevenței (în acest caz, trimestrială), termenele scadente. Operațiunile ce decurg din derularea contractului de concesiune se vor înregistra în contabilitate, în funcție de prevederile contractuale.

Astfel, în prima situație, în care contractul nu prevede o valoare amortizabilă a concesiunii, ci doar plata unor redevențe lunare, concesiunea nu se poate recunoaște ca activ. În cea de-a doua situație, contractul prevede o durată și o valoare totală a concesiunii, ceea ce permite recunoașterea acesteia ca activ în bilanț.

Exemplu**A. Situația în care concesiunea nu se poate recunoaște ca activ**

O entitate primește în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2010.

În contractul încheiat între cele două părți nu se stabilește valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenței trimestriale datorate, care este în sumă de 100.000 lei.

La expirarea perioadei de concesiune se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent. Plata redevenței se va face trimestrial, la data de 15 a primei luni a trimestrului.

Pentru înregistrarea operațiunilor, se vor efectua următoarele articole contabile:

Data: 01.01.2010

a) Conform contractului, înregistrarea sumelor reprezentând redevențele datorate pe toată perioada concesiunii în valoare totală de 16.000.000 lei (100.000 lei x 4 trimestre x 40 ani):

Debit cont 8036, 16.000.000 lei

"Redevențe, locații de gestiune,
chirii și alte datorii asimilate"

Data: 15.01.2010

b) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I - anul 2010:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	401 Furnizori	100.000 lei
--	---	---------------	-------------

și concomitent,
se înregistrează sumele respective în creditul contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"

Credit cont 8036 100.000 lei

"Redevențe, locații de gestiune,
chirii și alte datorii asimilate"

c) Achitarea datoriei față de furnizori:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
---------------	---	------------------------------	-------------

Notă: Înregistrările prezentate mai sus se repetă pentru fiecare dată scadentă stabilită în contract.

Data: 31.12.2010

Soldul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” la data de 31.12.2010 este de 15.600.000 lei (100.000 lei x 4 trimestre x 39 ani) și reprezintă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.

Data: 15.01.2011

a) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I al anului 2011:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	401 Furnizori	100.000 lei
--	---	---------------	-------------

și concomitent, se înregistrează sumele respective în creditul contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"

Credit cont 8036 100.000 lei

"Redevențe, locații de gestiune,
chirii și alte datorii asimilate"

b) Achitarea datoriei față de furnizori:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
---------------	---	------------------------------	-------------

Notă: Înregistrările prezentate mai sus se repetă pentru fiecare dată scadentă stabilită în contract.

Data: 31.12.2011

Soldul debitor al contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" în sumă de 15.200.000 lei (100.000 lei x 4 trimestre x 38 ani) reflectă contravaloarea concesiunilor rămase de achitat la data de 31 decembrie 2011.

Înregistrările se efectuează similar până la încheierea contractului.

La încheierea perioadei de concesiune, odată cu plata ultimei redevențe, contul 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" se soldează.

B. Situația în care concesiunea se poate recunoaște ca activ

O entitate primește în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2010.

Prin contractul de concesiune s-a stabilit că valoarea totală a concesiunii primite este de 16.000.000 lei, iar valoarea redevenței trimestriale datorate este de 100.000 lei.

La expirarea perioadei de concesiune se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent. Plata redevențelor se va face trimestrial, la data de 15 a primei luni a fiecărui trimestru.

Amortizarea concesiunii se efectuează pe durata de folosire a acesteia, prevăzută în contractul de concesiune, prin utilizarea metodei liniare.

Amortizarea anuală este 16.000.000 lei /40 ani = 400.000 lei/an

Amortizarea lunară este 400.000 lei /12 luni = 33.333,33 lei/lună

Anul 2010:

Concesiunea este recunoscută ca activ.

a) Se înregistrează în contabilitate valoarea totală a concesiunii primite:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	16.000.000 lei
---	---	---	----------------

și concomitent se înregistrează în afara bilanțului activul primit în concesiune, în debitul contului 8038 "Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie" cu valoarea de 16.000.000 lei.

b) Înregistrarea amortizării lunare a concesiunii:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	33.333,33 lei
--	---	--	---------------

Această înregistrare contabilă se repetă în fiecare lună, pe durata concesiunii:

c) Achitarea redevenței datorate pentru trimestrul I al anului 2010, conform contractului:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
---	---	------------------------------	-------------

Notă: Redevențele facturate de proprietarul bunului cedat în concesiune și plătite acestuia se înregistrează prin articolele contabile 167 = 404 și 404 = 5121, iar taxa pe valoarea adăugată are regimul stabilit de Codul fiscal.

Soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" la 31.12.2010 este 15.600.000 lei (16.000.000 lei – 400.000 lei), și reflectă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la expirarea perioadei de concesiune.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2010, concesiunea primită se reflectă la imobilizări necorporale, la valoarea de 15.600.000 lei, reprezentând valoarea de intrare (16.000.000 lei) diminuată cu ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea (în cazul nostru 400.000 lei reprezentând amortizarea aferentă primului an de concesiune).

Anul 2011

a) Se calculează și înregistrează amortizarea corespunzătoare fiecărei luni pe parcursul întregului exercițiu financiar:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevete- lor, licențelor, mărci- lor comerciale, drepturilor și activelor similare	33.333,33 lei
--	---	---	---------------

b) Achitarea redevențelor aferente trimestrului I al anului 2011:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
---	---	------------------------------	-------------

Înregistrările contabile prezentate mai sus se efectuează în fiecare lună, respectiv trimestru, până la expirarea perioadei de concesiune.

Soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" la data de 31.12.2011 este 15.200.000 lei, reprezentând contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la expirarea perioadei de concesiune.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2011, concesiunea primită se reflectă la imobilizări necorporale, cu o valoare de 15.200.000 lei, reprezentând valoarea de intrare (16.000.000 lei) diminuată cu ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea aferentă celor doi ani de concesiune, în cazul nostru 800.000 lei (33.333,33 lei/lună x 24 luni).

Notă: Înregistrările contabile prezentate mai sus se efectuează în fiecare lună, respectiv trimestru, până la expirarea perioadei de concesiune.

La expirarea duratei contractului, după amortizarea integrală a concesiunii, se înregistrează restituirea imobilului și a terenului aferent și, implicit, scoaterea din evidență a concesiunii primite:

2805 Amortizarea concesiunilor, brevete- lor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	=	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	16.000.000 lei
--	---	---	----------------

și concomitent Credit cont 8038 "Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie" cu valoarea de 16.000.000 lei.

2.2 Imobilizări corporale

În funcție de politicile contabile stabilite la nivel de entitate, un bun poate fi recunoscut din punct de vedere contabil în categoria imobilizărilor corporale sau în categoria stocurilor în funcție de scopul deținerii/utilizării acestuia și durata deținerii, respectiv pe termen lung sau pe termen scurt.

2.2.1 Aspecte generale privind imobilizările corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care:

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

Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Din punct de vedere contabil nu există o limită valorică de la care activele se încadrează în categoria imobilizărilor corporale.

Din punct de vedere fiscal, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mijlocul fix reprezintă orice imobilizare corporală, care este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative, dacă are o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului.

În prezent, limita este în sumă de 1.800 lei, stabilită conform *Hotărârii Guvernului nr. 105/2007³ privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, această limită fiind utilizată pentru scopuri fiscale.*

Prin urmare, există posibilitatea ca în contabilitate să se înregistreze imobilizări corporale care să îndeplinească din punct de vedere contabil cele două condiții (de a fi utilizate în producție de bunuri sau prestare de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și de a avea o durată de utilizare economică mai mare de un an), dar să aibă o valoare mai mică decât plafonul minim recunoscut din punct de vedere fiscal.

În funcție de caracteristicile și modul de utilizare a imobilizărilor corporale, pentru încadrarea acestora în grupele și clasele corespunzătoare se poate utiliza Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin *Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004⁴.*

Astfel, potrivit catalogului, acestea sunt grupate după cum urmează:

Grupa > subgrupa > clasa > subclasa > familia

Exemplu

- grupa 2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- subgrupa 2.1 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje ...);
- clasa 2.1.17 Mașini, utilaje și instalații comune care funcționează...;
- subclasa 2.1.17.2 Mașini pentru prelucrarea mecanică a ..., mori;
- familia 2.1.17.2.1 - morile din industria cimentului.

Această grupare facilitează și aplicarea prevederilor referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale, având în vedere caracteristicile tehnice similare ale grupelor de imobilizări.

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se revaluează simultan, pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Exemplu de înregistrare în contabilitate a unei imobilizări corporale a cărei valoare inițială este sub limita de 1.800 lei.

Entitatea "Gazonul" are ca obiect de activitate grădinaritul peisagistic pentru construirea și întreținerea peisajelor.

Pentru realizarea obiectului de activitate, entitatea achiziționează mașini de tuns gazonul de la un producător.

Entitatea "Gazonul" achiziționează în luna iulie 2010 o mașină de tuns gazonul, în valoare de 1.200 lei fără TVA.

Conform politicilor stabilite, entitatea va recunoaște în contabilitate o imobilizare corporală, amortizabilă pe parcursul duratei de utilizare economică estimate, de trei ani, astfel:

a) Înregistrarea activului:

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	1.200 lei
---	---	------------------------------	-----------

b) Plata furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi curente la bănci	1.200 lei
------------------------------	---	-------------------------------	-----------

c) Amortizarea lunară înregistrată în contabilitate este de 33,33 lei rezultată din următoarele calcule:

Amortizarea anuală: 1.200 lei / 3 ani = 400 lei / an

Amortizarea lunară: 400 lei / 12 luni = 33,33 lei / lună

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	33,33 lei
--	---	--	-----------

³ Hotărârea Guvernului nr. 105/31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe (M.O. nr. 103/12.02.2007).

⁴ Hotărârea Guvernului nr. 2.139/30.11.2004 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe (M.O. nr. 46/13.01.2005).

2.2.2 Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și cheltuieli ulterioare în legătură cu acestea

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din reglementările contabile, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

- a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;*
- b) cheltuieli materiale;*
- c) costurile de amenajare a amplasamentului;*
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;*
- e) costurile de instalare și asamblare;*
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;*
- g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului);*
- h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.*

Cheltuieli ulterioare

Ulterior recunoașterii inițiale a unei imobilizări corporale, pe parcursul duratei de utilizare economică sunt efectuate cheltuieli cu scopul reparării, reabilitării, modernizării etc. respectivelor imobilizări. Astfel de cheltuieli sunt denumite cheltuieli ulterioare.

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

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Exemple de cheltuieli ulterioare efectuate la imobilizări corporale existente, care duc la creșterea de beneficii economice viitoare:

- efectuarea unor lucrări la imobilizările corporale, care au ca scop sporirea capacității de exploatare/utilizare, reducerea pierderilor tehnologice și a consumurilor specifice;
- modernizarea unor componente ale imobilizărilor corporale, cu scopul obținerii de creșteri substanțiale ale calității producției sau activității;
- efectuarea unor lucrări de modernizare la clădiri și construcții existente, care au ca scop sporirea gradului de confort și ambiant.

Exemplu

O entitate cu capital privat are ca obiect de activitate - activitatea hotelieră, prestând în general servicii de cazare și masă.

Conducerea hotelului are ca obiectiv pe următorii doi ani, obținerea unui nivel mai mare de venituri viitoare din activitatea de exploatare. Acesta este principalul motiv pentru care se dorește trecerea activității hoteliere de la categoria de două stele la cea de trei stele.

Conform planului de investiții și bugetului de venituri și cheltuieli, societatea va efectua două categorii de lucrări:

- de reparații - efectuate în scopul de a păstra parametrii tehnici inițiali ai clădirii (recunoscute în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la momentul efectuării lor);
- de modernizare - efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare (recunoscute fie în valoarea activului existent, fie ca active separate, după caz).

Conform procedurilor de recunoaștere a activelor adoptate de entitate, pe toată perioada investiției, cheltuielile ulterioare au fost separate pe cele două categorii de lucrări și înregistrate în contabilitate astfel:

a) lucrările de reparații în valoare de 200.000 lei, reprezentând reparații - tencuieli, zugrăveli, înlocuit tapet:

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	=	401 Furnizori	200.000 lei
---	---	---------------	-------------

b) lucrările de modernizare în valoare de 1.500.000 lei, reprezentând montarea unui sistem de aer condiționat și de ventilație specifică în caz de incendii, lucrări cu instalații, lucrări de extindere clădire, montare tavane false, alte instalații și lucrări care au determinat un plus de performanță.

În funcție de modalitatea de recunoaștere, contravaloarea acestor lucrări se regăsește:

- fie în conturi de active separate, dacă au durate de utilizare economică diferită de cea a activului existent și pot fi exploatate separat de acesta;
- fie în conturi de imobilizări în curs (contul 231), dacă lucrările respective sunt încorporate în valoarea activului existent.

La încadrarea acestor lucrări în valoarea activului sau în cheltuieli curente entitatea va avea în vedere și respectarea principiului prudenței, corespunzător căruia valoarea activului nu trebuie să fie mai mare decât valoarea sa recuperabilă.

2.2.3 Amortizarea pe baza duratelor de utilizare economică

Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

- a) amortizarea liniară;
- b) amortizarea degresivă;
- c) amortizarea accelerată;
- d) amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu.

Terenurile nu se amortizează.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).

În înțelesul Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, prin *durata de utilizare economică* se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

- a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau
- b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Amortizarea recunoscută fiscal la determinarea profitului impozabil este cea determinată potrivit legislației fiscale în vigoare.

În contabilitate amortizarea se calculează conform duratelor de utilizare economică stabilite de fiecare entitate în parte. Aceste durate pot fi diferite de duratele normale de funcționare, prevăzute de legislația fiscală în vigoare la calculul amortizării fiscale.

În continuare sunt prezentate exemple care pun în evidență aceste situații:

Exemplul 1 - Durata de utilizare economică este mai mare decât durata normală de funcționare

În ianuarie 2010 o entitate a achiziționat un echipament cu valoarea de 15.000 lei, amortizabil pe o perioadă de utilizare economică estimată de cinci ani, folosind metoda de amortizare liniară.

Din punct de vedere fiscal, durata normală de funcționare este de patru ani.

Potrivit datelor de mai sus, amortizarea contabilă anuală este de 3.000 lei (15.000 lei/5 ani), iar cea fiscală este de 3.750 lei (15.000 lei/4 ani).

Amortizarea contabilă lunară este de 250 lei (3.000 lei/12 luni).

Pe parcursul duratei de utilizare economică, lunar, în contabilitate se înregistrează această amortizare în valoare de 250 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	250 lei
--	---	--	---------

Exemplul 2 - Durata de utilizare economică este mai mică decât durata normală de funcționare

În ianuarie 2010 o entitate a achiziționat un echipament cu valoarea de 15.000 lei, amortizabil pe o perioadă de utilizare economică estimată de trei ani, folosind metoda de amortizare liniară.

Din punct de vedere fiscal, durata normală de funcționare este de patru ani.

Amortizarea contabilă anuală este de 5.000 lei (15.000 lei/3 ani), iar cea fiscală este 3.750 lei.

Amortizarea contabilă lunară este de 416,6 lei (5.000 lei/12 luni).

Această amortizare de 416,6 lei se înregistrează în contabilitate, lunar, pe parcursul duratei de utilizare economică de trei ani.

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	416,6 lei
--	---	--	-----------

2.2.4 Deprecierea activelor imobilizate

În bilanț, potrivit regulilor de evaluare de bază, imobilizările corporale se prezintă la valoarea de intrare din care se deduc ajustările cumulate de valoare.

Aceste ajustări de valoare cuprind pe de o parte amortizările calculate în funcție de durata de utilizare economică atribuită activului și ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

În funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării activelor, acestea pot fi: *ajustări permanente*, denumite în continuare amortizări, și/sau *ajustările provizorii* denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare.

Exemplu

La data de 31 decembrie 2010 o entitate efectuează inventarierea tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Pentru elementele de imobilizări corporale la care se constată deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite, comisia de inventariere face propuneri în vederea determinării ajustărilor pentru depreciere sau pentru înregistrarea unor amortizări suplimentare, după caz.

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor corporale se constată următoarele:

– lei –

Nr. crt.	Specificație activ	Valoare contabilă netă	Valoare de inventar	Diferența	Observații
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (4) - (3)	
1	Clădire 01	150.000	140.000	- 10.000	Depreciere ireversibilă (distrugere parțială)
2	Clădire 02	210.000	203.000	- 7.000	Depreciere reversibilă (neutilizare la capacitate normală de funcționare)
3	Sistem IBM 12	2.000	1.800	- 200	Depreciere ireversibilă (tehnică depășită)
4	Copiator Cannon	2.100	2.100	-	-
5	Instalație îmbuteliat apă 01	5.000	5.800	800	Nu se înregistrează
6	Instalație îmbuteliat apă 02	5.400	5.300	- 100	Depreciere reversibilă
7	Auto	25.000	27.000	2.000	Nu se înregistrează

Rezultatele inventarierii anuale sunt prezentate conducerii societății în vederea aprobării și înregistrării depreciilor în contabilitate. Astfel, în situațiile financiare anuale imobilizările corporale se prezintă la valoarea pusă de acord cu cea rezultată la inventariere.

Acolo unde valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, plusul rezultat nu se înregistrează.

Pierderile din depreciere se înregistrează individual la activele imobilizate la care valoarea contabilă netă depășește valoarea de inventar.

Ca modalitate de înregistrare, depreciile ireversibile se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, iar depreciile reversibile pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Astfel, rezultă următoarele înregistrări:

a) Înregistrarea depreciilor reversibile:

- clădire 02

6813	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2912/analitic clădire 02 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor	7.000 lei
------	---	---	---	-----------

- instalație de îmbuteliat apă 02:

6813	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913/analitic instalație 02 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	100 lei
------	---	---	---	---------

b) Înregistrarea deprecierilor ireversibile:

- clădire 01

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812/analitic clădire 01 Amortizarea construcțiilor	10.000 lei
------	---	---	---	------------

- sistem IBM 12:

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2814/analitic sistem Amortizarea altor imobilizări corporale	200 lei
------	---	---	--	---------

2.2.5 Imobilizări corporale în regim de leasing

Entitățile vor aplica *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, la clasificarea operațiunilor de leasing.

La prezentarea creanțelor în bilanț se are în vedere delimitarea creanțelor din leasing în funcție de scadență. Astfel, entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțele aferente contractelor de leasing financiar, precum și alte creanțe imobilizate cu scadență mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadență mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi prezentată la creanțe.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de natura contractului de leasing.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare.

Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operațional se efectuează la începutul contractului.

În înțelesul Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, contractul de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită.

Operațiunile de leasing sunt de două feluri: leasing financiar și leasing operațional.

Leasingul operațional este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

Un contract de leasing poate fi recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
- locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;
- durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional, de către locator/finanțator.

În cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile și mobile sunt tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

În cazul leasingului operațional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale și imobilizări corporale.

Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8051 "Dobânzi de plătit").

Locatorul are recunoscute în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanțe imobilizate.

Dobânzile de primit corespunzătoare creanțelor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatorului periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de venituri.

La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere legislația care reglementează categoriile de entități care pot derula asemenea operațiuni.

O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție.

Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin articolul contabil

512 "Conturi curente la bănci" = 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate", urmând ca dobânda și alte costuri ale finanțării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform reglementărilor contabile.

Din punct de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii.

b) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat, precum și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform reglementărilor contabile.

În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebanară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi banară anterioară acestuia.

1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor specifice leasingului financiar

Exemplu

O entitate încheie în data de 15.01.2010 un contract de leasing pe o perioadă de trei ani pentru achiziția unei centrale termice industriale de mare putere, în valoare de 360.000 lei.

Principalele clauze contractuale sunt:

- avans 10.000 lei ;
- scadențe trimestriale pe data de 25 a ultimei luni din trimestru;
- durata contractului: 3 ani;
- rata dobânzii 14% pe an;
- se plătesc tranșe egale în sumă de 37.000 lei fiecare, mai puțin ultima rată în valoare de 3.712 lei, valoare la care se efectuează transferul dreptului de proprietate și care nu conține dobândă;
- fiecare tranșă este formată din dobândă și rambursare de principal (cota parte din valoarea activului) conform graficului prezentat în continuare;
- valoarea reziduală*) 3.712 lei este însoțită de transferul dreptului de proprietate;

- durata de utilizare economică a activului este de 5 ani.

*) în contextul acestui exemplu, prin valoare reziduală se înțelege valoarea activului rămasă după plata tuturor ratelor, respectiv valoarea la care se efectuează transferul dreptului de proprietate.

GRAFIC DE RAMBURSARE CALCULAT DE LOCATOR

Sold Inițial	Dobândă	Rată	Principal	Sold Final
1	2 = 1 x 14% x 3/12	3	4 = 3 - 2	5 = 1 - 4
360.000,00	12.600,00	37.000,00	24.400,00	335.600,00
335.600,00	11.746,00	37.000,00	25.254,00	310.346,00
310.346,00	10.862,11	37.000,00	26.137,89	284.208,11
284.208,11	9.947,28	37.000,00	27.052,72	257.155,39
257.155,39	9.000,44	37.000,00	27.999,56	229.155,83
229.155,83	8.020,45	37.000,00	28.979,55	200.176,29
200.176,29	7.006,17	37.000,00	29.993,83	170.182,46
170.182,46	5.956,39	37.000,00	31.043,61	139.138,84
139.138,84	4.869,86	37.000,00	32.130,14	107.008,70
107.008,70	3.745,30	37.000,00	33.254,70	73.754,01
73.754,01	2.581,39	37.000,00	34.418,61	39.335,40
39.335,40	1.376,74	37.000,00	35.623,26	3.712,14
3.712,14		3.712,14	3.712,14	0,00
Total	87.712	447.712	360.000	

La sfârșitul perioadei de leasing, locatarul are dreptul de a achiziționa centrala prin achitarea valorii reziduale de 3.712,14 lei.

Potrivit legislației, societățile de leasing sunt instituții financiare nebancare și aplică Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, aprobate prin Ordinul Băncii Naționale a României nr. 13/2008, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, în continuare se prezintă doar înregistrările contabile pentru locatar.

Înregistrările contabile efectuate de locatar pe durata de leasing

a) Înregistrarea activului la valoarea capitalului de rambursat:

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	360.000 lei
---	---	---	-------------

- evidențierea dobânzii aferente contractului de leasing, în cont extrabilanțier:

Debit cont	8051 Dobânzi de plătit	87.712 lei
------------	------------------------	------------

b) Înregistrarea primei facturi pentru rata scadentă:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	37.000 lei
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate			24.400 lei
666 Cheltuieli privind dobânzile			12.600 lei

- extracontabil, diminuarea dobânzii de plată cu suma de 12.600 lei:

Credit cont	8051 Dobânzi de plătit	12.600 lei
-------------	------------------------	------------

- Achitarea facturii:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	37.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	------------

c) Primirea facturii pentru a doua rată în sumă totală de 37.000 lei:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	37.000 lei
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate			25.254 lei
666 Cheltuieli privind dobânzile			11.746 lei

- extracontabil, diminuarea dobânzii de plată cu suma de 11.746 lei:

Credit cont		8051 Dobânzi de plătit	11.746 lei
- Plata celei de a doua rate:			
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	37.000 lei

În mod similar se înregistrează toate operațiunile până la sfârșitul perioadei de leasing.

La plata ultimei rate, locatarul achită valoarea reziduală și obține dreptul de proprietate juridică asupra activului respectiv:

d) Primirea facturii de la societatea de leasing pentru valoarea reziduală:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	404 Furnizori de imobilizări	3.712 lei
---	---	------------------------------	-----------

e) Achitarea facturii către societatea de leasing:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.712 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

În cazul leasingului financiar, locatarul este cel care înregistrează amortizarea activului.

Pentru activele achiziționate prin contracte de leasing financiar, știind că se transferă dreptul de proprietate, se aplică aceleași proceduri de amortizare stabilite pentru celelalte active similare existente în entitate (durata de utilizare economică, metoda de amortizare).

În exemplul de mai sus:

- Valoare amortizabilă: 360.000 lei,
- Durata de utilizare economică: 5 ani (60 luni),
- Amortizare lunară în valoare de 6.000 lei (360.000 lei/60 luni).

f) Înregistrarea amortizării lunare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	6.000 lei
--	---	--	-----------

2. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor specifice leasingului operațional

Contractul de leasing operațional este orice contract de leasing încheiat între locator și locatar, care nu îndeplinește condițiile contractului de leasing financiar.

La contabilizarea operațiunilor de leasing operațional, locatorul trebuie să prezinte bunurile date în regim de leasing operațional în conturile de imobilizări necorporale și imobilizări corporale, în conformitate cu natura acestora.

Sumele încasate sau de încasat se înregistrează în contabilitatea locatorului ca un venit în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operațional sunt evidențiate în conturi de evidență din afara bilanțului.

Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

Exemplu

Entitatea Rustic închiriază în regim de leasing o clădire necesară desfășurării producției, în următoarele condiții:

- durata contractului de leasing 3 ani,
- plățile se efectuează trimestrial și sunt în sumă de 10.000 lei fiecare.

În plus, se cunosc:

- valoarea clădirii: 850.000 lei,
- durata de utilizare economică: 20 de ani.

Înregistrările contabile efectuate de locatar pe durata de leasing

- extracontabil, evidențierea ratelor de leasing viitoare în valoare totală de 120.000 lei (10.000 lei x 4 trimestre x 3 ani):

Debit cont		8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	120.000 lei
- primirea facturii reprezentând rata trimestrială:			
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	401 Furnizori	10.000 lei
și, concomitent: extracontabil, diminuarea ratelor de leasing cu suma de 10.000 lei			
Credit cont		8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	10.000 lei
- plata facturii către societatea de leasing:			
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.000 lei

2.2.6 Reevaluarea imobilizărilor corporale

Ca regulă alternativă de evaluare, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție situațiile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Principalele reguli de reevaluare:

- Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață;

- Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se revaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite;

- Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate;

- O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități;

- Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare;

- Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

Rezultatul reevaluării

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve" (contul 105 "Rezerve din reevaluare").

Dacă rezultatul reevaluării este **o creștere** față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este **o descreștere** a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel:

- ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare); sau
- ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Tratamentul rezervei din reevaluare

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve (contul 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci când acest surplus reprezintă un **câștig realizat**.

Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

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

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:

- a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare;
- b) valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

Tratamentul amortizării

În cazul efectuării reevaluării, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

- este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
- este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare și este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Reflectarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării

Există două posibilități de reflectare în contabilitate a rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale, determinate de informațiile prezentate în rapoartele de evaluare, și anume:

- recalcularea proporțională atât a valorii brute a activului, cât și a amortizării;
- prezentarea activului la valoarea justă prin anularea amortizării.

Se prezintă comparativ un exemplu de înregistrare în contabilitate a rezultatelor reevaluării obținute prin cele două metode.

În tabelul de mai jos sunt prezentate sintetic toate informațiile, extrase din rapoartele de evaluare necesare la înregistrarea în contabilitate, în ambele situații.

- lei -

Val. de înreg.	Amortizare	Val. rămasă	Indici Actualiz.	Val. de înreg. actualiz.	Grad uzură	Amortiz. actualiz.	Dif. amortiz.	Val. rămasă actualiz.	Dif. reeval. activ	Rezerva reev. *)	Val. justă
2	3	4=2-3	5	6=2x5	7=3/2	8=6 x7	9=8-3	10=6-8	11=10-4	12	13=10
6.000	1.200	4.800	1,4167	8.500	20%	1.700	500	6.800	2.000	2000	6.800
8.500	4.250	4.250	0,8824	7.500	50%	3.750	500	3.750	-500	1500	3.750
7.500	4.500	3.000	0,4	3.000	60%	1.800	2.700	1.200	-1.800	0	1.200
3.000	2.100	900	2	6.000	70%	4.200	2.100	1.800	900	600	1.800
6.000											

*) reprezintă sumele din soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare" obținute după înregistrarea rezultatelor aferente fiecărei reevaluări, potrivit reglementărilor contabile.

Notă: În col. 1 se înscrie imobilizarea corporală care face obiectul celor patru reevaluări succesive exemplificate.

Indiferent de metoda de reevaluare utilizată, societatea va avea posibilitatea prezentării în bilanț a imobilizărilor corporale la valoarea justă.

I. Evidențierea rezultatelor din reevaluarea imobilizărilor corporale prin metoda recalculării amortizării proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului

Întreprinderea deține o linie tehnologică cu următoarele caracteristici:

- Costul inițial este de 6.000 lei;
- Durata de viață utilă este de 10 ani;
- Amortizarea cumulată pe 2 ani este de 1.200 lei;
- Metoda de amortizare folosită este cea liniară.

În continuare se prezintă modul de calcul al sumelor ce servesc la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de reevaluare.

- lei -

1. Prima reevaluare (după 2 ani de folosire)	Valori	Mod de calcul
Indice de actualizare	1,4167	
Valoarea contabilă brută actualizată	8.500	$6.000 \times 1,4167 = 8.500$
Amortizarea recalculeată (actualizată)	1.700	$8.500 \times 20\% = 1.700$
Diferența din recalcularea amortizării	500	$1.700 - 1.200 = 500$
Diferența din actualizarea valorii brute	2.500	$8.500 - 6.000 = 2.500$
Valoarea justă	6.800	$8.500 - 1.700 = 6.800$
Creștere din reevaluare	2.000	$2.500 - 500 = 2.000$
Valoarea brută de înregistrare după reevaluare	8.500	

a) înregistrarea diferențelor din reevaluare, corespunzătoare imobilizării (conform indicelui):

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	105 Rezerve din reevaluare	2.500 lei
---	---	----------------------------	-----------

b) înregistrarea diferenței de amortizare (urmărire actualizării):

105 Rezerve din reevaluare	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	500 lei
----------------------------	---	--	---------

Soldurile conturilor

2131		
S.I. 6.000		
2.500		
S.F. 8.500		
2813		
		S.I. 1.200
		500
		S.F. 1.700
105		
		2.500
500		S.F. 2.000

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de reevaluare	Situația după reevaluare
Imobilizări corporale	6.000	8.500
Amortizarea cumulată	(1.200)	(1.700)
Valoare netă (în bilanț)	4.800	6.800
Capital propriu	4.800	4.800
Rezerva din reevaluare	-	2.000
Total	4.800	6.800

Recalcularea amortizării:

 $8.500 - 1.700 = 6.800 \text{ lei} / 8 \text{ ani (după 2 ani de utilizare)} = 850 \text{ lei/an}$

2. A doua reevaluare se efectuează după trei ani de la ultima reevaluare:

- lei -

Valoare de înregistrare inițială	8.500	
Amortizarea cumulată	4.250	$1.700 + (3 \times 850) = 4.250$
Indice actualizare	0,8824	
Valoarea contabilă brută actualizată	7.500	$8.500 \times 0,8824 = 7.500$
Amortizarea recalculată (actualizată)	3.750	$7.500 \times 50\% = 3.750$
Diferența din recalcularea amortizării	- 500	$3.750 - 4.250 = - 500$
Diferența din actualizarea valorii brute	- 1.000	$7.500 - 8.500 = -1.000$
Valoarea justă	3.750	$7.500 - 3.750 = 3.750$
Descrășterea din reevaluare	- 500	$3.750 - 4.250 = - 500$
Valoarea de înregistrare după reevaluare	7.500	

a) înregistrarea diferențelor din reevaluare, corespunzătoare imobilizării (conform indicelui):

105 Rezerve din reevaluare	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	1.000 lei
----------------------------	---	---	-----------

b) înregistrarea diferenței de amortizare (urmăre actualizării):

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	105 Rezerve din reevaluare	500 lei
---	---	----------------------------	---------

Soldurile conturilor

2131	
S.I. 8.500	
S.F. 7.500	1.000
2813	
	S.I. 1.700
	2.550
500	S.F. 3.750
105	
	S.I. 2.000
1.000	500
	S.F. 1.500

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a doua reevaluare	Situația după a doua reevaluare
Imobilizări corporale	8.500	7.500
Amortizarea cumulată	(4.250)	(3.750)
Valoarea netă (în bilanț)	4.250	3.750
Capital propriu	2.250*)	2.250
Rezerva din reevaluare	2.000	1.500
Total	4.250	3.750

*) Capitalul propriu de 2.250 lei reprezintă 4.800 lei capital propriu (după prima reevaluare), din care se scad 2.550 lei cheltuielile cumulate cu amortizarea dintre prima și a doua reevaluare, cheltuieli care au fost evidențiate în contul de profit și pierdere.

Recalcularea amortizării $7.500 - 3.750 = 3.750$ lei/5 ani = 750 lei/an

3. A treia reevaluare se efectuează după un an de la ultima reevaluare:

- lei -

Valoarea de înregistrare inițială	7.500	
Amortizarea cumulată	4.500	$3.750 + 750 = 4.500$
Indice actualizare	0,4	
Valoarea brută actualizată	3.000	$7.500 \times 0,4 = 3.000$
Amortizarea recalculată (actualizată)	1.800	$3.000 \times 60\% = 1.800$
Diferența din recalcularea amortizării	- 2.700	$1.800 - 4.500 = - 2.700$
Diferența din actualizarea valorii brute	- 4.500	$3.000 - 7.500 = - 4.500$
Valoarea justă	1.200	$3.000 - 1.800 = 1.200$
Descrășterea din reevaluare	- 1.800	$1.200 - 3.000 = - 1.800$
Valoarea de înregistrare după reevaluare	3.000	

În urma acestei reevaluări contul 105 "Rezerve din reevaluare" nu trebuie să mai prezinte sold întrucât imobilizarea este depreciată sub valoarea sa rămasă cu 300 lei ($1.500 - 1.800$).

Înregistrările efectuate la această reevaluare, în debitul, respectiv în creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare" au rolul de a prezenta valoarea corectă atât în soldul contului de imobilizări, cât și în cel de amortizări.

a) ajustarea în minus a valorii imobilizării corporale reevaluate, până la valoarea justă (de data aceasta fiind sub valoarea contabilă):

%	=	2131 Echipamente tehnologice	4.500 lei
105 Rezerve din reevaluare		(mașini, utilaje și instalații	4.200 lei
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor		de lucru)	300 lei

b) ajustarea amortizării:

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	105 Rezerve din reevaluare	2.700 lei
--	---	----------------------------	-----------

Soldurile conturilor

2131		
S.I. 7.500		
		4.500
S.F. 3.000		
2813		
2.700		S.I. 3.750
		750
		S.F. 1.800
105		
		S.I. 1.500
4.200		2.700
		S.F. 0
6813*)		
300		
		S.F. 300

*) înainte de închiderea prin contul 121 "Profit sau pierdere"

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a treia reevaluare	Situația după a treia reevaluare
Imobilizări corporale	7.500	3.000
Amortizarea cumulată	(4.500)	(1.800)
Valoarea netă (în bilanț)	3.000	1.200
Capital propriu	1.500 *)	1.200
Rezerva din reevaluare	1.500	-
Total	3.000	1.200

*) Capitalul propriu de 1.500 lei reprezintă 2.250 lei capital propriu după a doua reevaluare, din care se scad 750 lei (cheltuielile cumulate cu amortizarea dintre a doua și a treia reevaluare).

Recalcularea amortizării: $3.000 - 1.800 = 1.200$ lei/4 ani = 300 lei/an

4. A patra reevaluare se efectuează după un an de la ultima reevaluare

- lei -

Valoare de înregistrare inițială	3.000	
Amortizarea cumulată	2.100	$1.800 + 300 = 2.100$
Indice de actualizare	2,00	
Valoarea brută actualizată	6.000	$3.000 \times 2,00 = 6.000$
Amortizarea recalculată (actualizată)	4.200	$6.000 \times 70\% = 4.200$
Diferența din recalcularea amortizării	2.100	$4.200 - 2.100 = 2.100$
Diferența din actualizarea valorii brute	3.000	$6.000 - 3.000 = 3.000$
Valoarea justă	1.800	$6.000 - 4.200 = 1.800$
Creșterea din reevaluare	900	$1.800 - 900 = 900$
Valoare de înregistrare după reevaluare	6.000	

a) Înregistrarea diferențelor din reevaluare, corespunzătoare imobilizării (conform indicelui):

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	%	3.000 lei
		105 Rezerve din reevaluare	2.700 lei
		7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	300 lei

b) Înregistrarea diferenței de amortizare (urmăre actualizării):

105 Rezerve din reevaluare	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	2.100 lei
----------------------------	---	--	-----------

Soldurile conturilor

2131		
S.I. 3.000		
3.000		
S.F. 6.000		
2813		
	S.I. 1.800	
	300	
	2.100	
	S.F. 4.200	
105		
	S.I. 0	
2.100	2.700	
	S.F. 600	

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a patra reevaluare	Situația după a patra reevaluare
Imobilizări corporale	3.000	6.000
Amortizarea cumulată	(2.100)	(4.200)
Valoarea netă (în bilanț)	900	1.800
Capital propriu	900	1.200*)
Rezerva din reevaluare	-	600
Total	900	1.800

*) Capitalul propriu de 1.200 lei reprezintă 900 lei capital propriu înainte de a patra reevaluare la care se adaugă 300 lei ajustări pentru deprecieri, reluate la venituri.

Recalcularea amortizării: $6.000 - 4.200 = 1.800$ lei/3 ani = 600 lei/anual

II. Evidențierea rezultatelor din reevaluarea imobilizărilor corporale la valoarea justă prin metoda eliminării amortizării din valoarea contabilă brută a activului

Întreprinderea deține o linie tehnologică cu următoarele caracteristici:

- Costul inițial este de 6.000 lei;
- Durata de viață utilă este de 10 ani;
- Amortizarea cumulată pe 2 ani este de 1.200 lei;
- Metoda de amortizare folosită este cea liniară.

Metodologia de reevaluare adoptată este cea bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea brută a activului.

1. Prima reevaluare a activului (după 2 ani de folosire):

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 6.800 lei;
- Valoare contabilă netă este de 4.800 lei ($6.000 - 1.200$);
- Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii activului care trebuie evidențiată.
- Creșterea din reevaluarea activului este de 2.000 lei ($6.800 - 4.800$).

Majorarea valorii imobilizării corporale ca rezultat al reevaluării:

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	1.200 lei
		și	
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	105 Rezerve din reevaluare	2.000 lei

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de reevaluare	Situația după reevaluare
Imobilizări corporale	6.000	6.800
Amortizarea cumulată	(1.200)	-
Valoare netă (în bilanț)	4.800	6.800
Capital propriu	4.800	4.800
Rezerva din reevaluare		2.000
Total	4.800	6.800

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 6.800 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 8 ani;

- Amortizarea anuală este de 850 lei (6.800 lei/8 ani).

2. A doua reevaluare a activului se efectuează după 3 ani de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 3.750 lei;
- Amortizarea cumulată pe ultimii 3 ani este 2.550 lei (850 x 3 ani);
- Valoarea contabilă netă este de 4.250 lei (6.800 – 2.550);
- Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, rezultă o depreciere a activului;
- Descreșterea din reevaluarea activului este de 500 lei (4.250 – 3.750).
- Descreșterea din reevaluare se înregistrează astfel:

%	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	3.050 lei
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			2.550 lei
105 Rezerve din reevaluare			500 lei

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a doua reevaluare	Situația după a doua reevaluare
Imobilizări corporale	6.800	3.750
Amortizarea cumulată	(2.550)	-
Valoare netă (în bilanț)	4.250	3.750
Capital propriu	2.250*)	2.250
Rezerva din reevaluare	2.000	1.500
Total	4.250	3.750

*) Capitalul propriu de 2.250 lei reprezintă 4.800 lei capital propriu (după prima reevaluare), din care se scad 2.550 lei cheltuielile cumulate cu amortizarea între prima și a doua reevaluare, cheltuieli care au fost evidențiate în contul de profit și pierdere.

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 3.750 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 5 ani;
- Amortizare anuală este de 750 lei (3.750 lei/5 ani).

3. A treia reevaluare a activului se efectuează după 1 an de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 1.200 lei;
- Valoarea contabilă netă este de 3.000 lei (3.750 – 750);
- Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o depreciere a activului;
- Descreșterea din reevaluarea activului este de 1.800 lei (3.000 – 1.200).

Reflectarea în contabilitate a rezultatului reevaluării:

%	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	2.550 lei
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			750 lei
105 Rezerve din reevaluare			
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor			1.500 lei
			300 lei

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a treia reevaluare	Situația după a treia reevaluare
Imobilizări corporale	3.750	1.200
Amortizarea cumulată	(750)	-
Valoare netă (în bilanț)	3.000	1.200
Capital propriu	1.500*)	1.200
Rezerva din reevaluare	1.500	-
Total	3.000	1.200

*) Capitalul propriu de 1.500 lei reprezintă 2.250 lei capital propriu după a doua reevaluare, din care se scad 750 lei cheltuielile cumulate cu amortizarea între a doua și a treia reevaluare.

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 1.200 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 4 ani;
- Amortizare anuală este de 300 lei (1.200 lei/4 ani).

4. A patra reevaluare a activului se efectuează după 1 an de la ultima reevaluare:

- Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 1.800 lei;
- Valoarea contabilă netă este de 900 lei (1.200 – 300);
- Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii activului;
- Creșterea din reevaluare activului este 900 lei (1.800 – 900).

Creșterea valorii activului se înregistrează:

a) anularea amortizării, în sumă de 300 lei:

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	300 lei
--	---	---	---------

b) înregistrarea creșterii valorii juste a activului:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	%	900 lei
		7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	300 lei
		105 Rezerve din reevaluare	600 lei

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

Explicații	Situația înainte de a patra reevaluare	Situația după a patra reevaluare
Imobilizări corporale	1.200	1.800
Amortizarea cumulată	(300)	-
Valoare netă (în bilanț)	900	1.800
Capital propriu	900	1.200*)
Rezerva din reevaluare	-	600
Total	900	1.800

*) Capitalul propriu de 1.200 lei reprezintă 900 lei capital propriu înainte de a patra reevaluare, la care se adaugă 300 lei ajustări pentru depreciere, reluate la venituri.

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată justă este de 1.800 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 3 ani;
- Amortizarea anuală este de 600 lei (1.800 lei/3 ani).

2.2.7 Tratamentul costurilor estimate pentru demontarea și mutarea activelor

Conform Reglementărilor contabile în vigoare, în costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea").

La realizarea cheltuielilor efective cu demontarea și mutarea activului, provizionul constituit rămâne fără obiect și va fi anulat pe seama veniturilor.

Exemplu

La 1 ianuarie 2010 o entitate achiziționează un echipament tehnologic pentru extragerea petrolului și, conform contractului prin care i s-a acordat dreptul de a efectua exploatare, are obligația ca la finalizarea exploatare să mute echipamentul și să reconstituie stratul de sol afectat. La data instalării echipamentului, entitatea a estimat că la terminarea extracției va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea activului în valoare de 100.000 lei

Costul de achiziție al echipamentului este de 1.000.000 lei .

Echipamentul are o durată de viață estimată inițial de 8 ani.

În valoarea de intrare a activului au fost incluse costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, astfel:

1. La 01.01.2010 - recunoașterea imobilizării la valoarea de achiziție plus valoarea estimată a costurilor pentru demontarea și mutarea activului, astfel:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	404 Furnizori de imobilizări	1.000.000.lei
și			
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	100.000 lei

2. Înregistrarea amortizării anuale în valoare de 137.500 lei (1.100.000 lei/8 ani):
Lunar se va înregistra o amortizare de 11.458,3 lei (137.500/12 luni = 11.458,3 lei)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	11.458,3 lei
--	---	--	--------------

La 31.12.2011 în bilanț avem următoarele elemente:

- provizionul constituit este de 100.000 lei;
- valoarea contabilă netă (după 2 ani de amortizare) este de 825.000 lei
[1.100.000 – (2 x 137.500)]

3. Efectuarea în anul 2018 a cheltuielilor cu demontarea, mutarea activului și cu restaurarea amplasamentului, în sumă efectivă de 120.000 lei.

6xx = 4xx 120.000 lei

4. Anularea provizionului înregistrat în valoarea inițială a activului

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	=	7812 Venituri din provizioane	100.000 lei
--	---	-------------------------------	-------------

2.3 Imobilizări financiare

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează inițial la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Acestea se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

2.3.1 Aspecte generale privind imobilizările financiare

Potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a Comunităților Economice Europene, imobilizările financiare cuprind:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate,
- împrumuturile acordate entităților afiliate,
- interesele de participare,
- împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare,
- alte investiții deținute ca imobilizări,
- alte împrumuturi.

Entitățile afiliate au semnificația *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene*, parte componentă a Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

Prin interese de participare, potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

În cazul valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor.

Contravaloarea acțiunilor și a altor imobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 "Alte rezerve."

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

În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadență mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadență mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

2.3.2 Investiții financiare pe termen lung

La evaluarea investițiilor financiare pe termen lung este utilizată regula generală de evaluare aferentă imobilizărilor financiare. Acestea se evaluează la cost sau valoarea din contract, mai puțin ajustările pentru pierdere de valoare.

Valoarea justă a valorilor mobiliare pe termen lung (de cotație) la data bilanțului se prezintă doar în notele explicative la situațiile financiare.

Exemplu privind înregistrarea intereselor de participare ca urmare a participării în natură (imobilizări corporale) a unei societăți comerciale la capitalul social al altei societăți comerciale.

S.C. "X" SRL participă la capitalul social al S.C. "Y" SRL nou-înființate, cu un echipament tehnologic a cărui valoare de aport determinată de un profesionist calificat în evaluare a fost stabilită la 170.000 lei.

Această participație îi asigură un procent de control mai mare de 20%.

Caracteristici echipament:

- valoarea de înregistrare contabilă: 180.000 lei;
- durata de utilizare economică a echipamentului este: 6 ani;
- amortizare calculată: 30.000 lei.

În contabilitatea SC "X" SRL

a) Înregistrarea titlurilor de participare în limita valorii neamortizate a utilajului:

%	=	2131 Echipamente tehnologice, (mașini, utilaje și instalații de lucru)	<u>180.000 lei</u>
2813 Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			30.000 lei
263 Interese de participare			150.000 lei

b) Înregistrarea valorii titlurilor de participare primite, care excede valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale (170.000 – 150.000):

263 Interese de participare	=	1068 Alte rezerve/analitic distinct	20.000 lei
-----------------------------	---	-------------------------------------	------------

Entitatea cedează (vinde) jumătate din titlurile obținute în urma participării la capitalul social, la o valoare negociată de 160.000 lei.

461 Debitori diverși	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	160.000 lei
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	263 Interese de participare	85.000 lei
1068 Alte rezerve/analitic distinct	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	10.000 lei

Exemplu privind tratamentul contabil, în situațiile financiare individuale, al titlurilor cu venit variabil, cotate și necotate, achiziționate de entitate și păstrate pe termen lung

La data de 15.01.2010 entitatea A a achiziționat:

- de pe piața reglementată, un număr de 2.000 acțiuni ale entității B, reprezentând 55% acțiuni în capitalul social al acestei societăți, la un preț unitar de 100 lei/acțiune
- 1.000 acțiuni la Instituția de Credit C, societate nelistată, reprezentând 25% din capitalul acesteia, la un preț unitar negociat de 1.000 lei/acțiune

Entitatea intenționează să păstreze titlurile pe termen lung (mai mult de un an).

În funcție de procentul de control corespunzător titlurilor deținute la entitățile B și C, entitatea A clasifică imobilizările financiare concretizate în titluri cotate ca fiind acțiuni deținute la entitățile afiliate, iar cele necotate, interese de participare.

În contabilitate, entitatea A va efectua următoarele înregistrări:

1. La 15.01.2010

Achiziția titlurilor cotate și necotate:

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate/analitic entitatea B	=	2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate	200.000 lei (2.000x100)
263 Interese de participare/analitic entitatea C	=	2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare	1.000.000 lei (1.000x1.000)
Achitarea contravalorii lor:			
%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>1.200.000 lei</u>
2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate			200.000 lei
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare			1.000.000 lei

2. La 31.12.2010 (la data bilanțului)

Entitatea A constată următoarele:

- Valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare a acțiunilor cotate deținute la societatea B este de 95 lei/acțiune, ceea ce indică o pierdere de valoare;

- Instituția de credit C a intrat în incapacitate de plată, iar Banca Centrală i-a retras autorizația de funcționare la data de 01.12.2010 și s-a declanșat procedura falimentului; drept urmare, pentru acțiunile necotate se înregistrează o pierdere de valoare, estimată la 50%.

În urma evaluării titlurilor deținute, entitatea A va efectua următoarele înregistrări:

- acțiunile cotate se ajustează cu valoarea de 10.000 lei (2.000×5)

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate/analitic entitatea B	10.000 lei
---	---	---	------------

- acțiunile necotate se ajustează cu valoarea de 500.000 lei ($50\% \times 1.000.000$)

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C	500.000 lei
---	---	---	-------------

3. La 15.06.2011

Entitatea B comunică entității A că, în conformitate cu hotărârea adunării generale, se majorează capitalul social al entității B cu rezervele existente în soldul contului 1068 "Alte rezerve". Drept urmare, se înregistrează o creștere a valorii nominale a acțiunilor societății B cu 9 lei/acțiune.

Entitatea A va înregistra pentru acțiunile pe care le deține la entitatea B, plusul de valoare nominală de 18.000 lei (2.000×9) rezultat ca urmare a majorării capitalului social, prin articolul contabil:

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate/analitic entitatea B	=	1068 Alte rezerve/analitic Acțiuni entitatea B	18.000 lei
--	---	--	------------

4. La 31.12.2011 (la data bilanțului)

Entitatea A constată următoarele:

- valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare a unei acțiuni cotate aferente entității B este de 112 lei (în contabilitate, creșterea de valoare la imobilizări financiare nu se înregistrează, ci se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale);

- ajustarea reflectată anterior rămâne fără obiect și este reluată la venituri;

- lichidarea Instituției de Credit C este în curs de desfășurare; drept urmare, pentru acțiunile necotate se înregistrează o pierdere suplimentară de valoare, estimată la 20% din valoarea inițială a acestora.

Înregistrarea reluării la venituri a ajustării constituite pentru imobilizările financiare, deținute la entitatea B:

2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate/analitic entitatea B	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	10.000 lei
---	---	---	------------

Înregistrarea pierderii suplimentare de valoare de 200.000 lei ($20\% \times 1.000.000$) pentru acțiunile instituției de credit C:

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C	200.000 lei
---	---	---	-------------

5. La 15.03.2012

Entitatea A primește o comunicare din partea lichidatorului Instituției de credit C că, în urma procesului de lichidare, s-a virat suma de 300.000 lei aferentă acțiunilor deținute de entitatea A.

La aceeași dată, entitatea A hotărăște să vândă titlurile deținute la entitatea B, la prețul de 130 lei/acțiune, tranzacția fiind efectuată pe piața reglementată.

În contabilitatea entității A se înregistrează:

- trecerea pe cheltuieli a contravalorii acțiunilor deținute la Instituția de credit C:

6641 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate	=	263 Interese de participare/analitic entitatea C	1.000.000 lei
--	---	--	---------------

- anularea ajustărilor cumulate de 700.000 lei (500.000 + 200.000) ca urmare a înregistrării pierderii de valoare:

2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare/analitic entitatea C	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	700.000 lei
---	---	---	-------------

- încasarea sumei de 300.000 lei, virată de lichidator:

5121 Conturi la bănci în lei	=	768 Alte venituri financiare	300.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	-------------

- vânzarea celor 2.000 de titluri deținute la entitatea B, la un preț unitar de 130 lei/acțiune rezultând o valoare de 260.000 lei (2.000 x 130):

461 Debitori diverși	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	260.000 lei
----------------------	---	---	-------------

- scăderea din gestiune a titlurilor la valoarea de 218.000 lei (2.000 x 100 + 18.000) având în vedere totodată și valoarea de 18.000 lei (2.000 x 9) înregistrată în capitaluri, corespunzătoare majorării ulterioare a capitalului social al societății B:

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate/analitic entitatea B	218.000 lei
---	---	--	-------------

- reluarea rezervei la venituri:

1068 Alte rezerve/analitic Acțiuni entitatea B	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	18.000 lei
--	---	---	------------

- încasarea sumelor aferente vânzării de 260.000 lei:

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	260.000 lei
------------------------------	---	----------------------	-------------

2.3.3 Înregistrarea garanțiilor de bună execuție

Garanțiile de bună execuție reținute de beneficiarii lucrărilor executate reprezintă active imobilizate. Acestea se evidențiază în categoria imobilizărilor financiare și se mențin în această categorie pe toată durata prevăzută în contract.

Exemplu - Înregistrarea garanțiilor de bună execuție reținute din contravaloarea lucrărilor prestate.

Exemplu de evidențiere în contabilitate a acestor operațiuni, în situația în care contravaloarea lucrărilor executate conform situației de lucrări este de 1.000.000 de lei, iar garanția de bună execuție este de 5%, conform contractului, fiind reținută din contravaloarea lucrărilor.

La constructor (prestatorul de servicii)

a) Emiterea facturii fiscale pentru prestația efectuată, conform situației de lucrări, în sumă de 1.000.000 lei:

4111 Clienți	=	704 Venituri din servicii prestate	1.000.000 lei
--------------	---	------------------------------------	---------------

b) Înregistrarea garanției de bună execuție reținută de beneficiar, în valoare de 50.000 lei (1.000.000 x 5%):

2678 Alte creanțe imobilizate	=	4111 Clienți	50.000 lei
-------------------------------	---	--------------	------------

c) Încasarea garanției de bună execuție:

5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe imobilizate	50.000 lei
------------------------------	---	-------------------------------	------------

La beneficiar

a) Primirea facturii fiscale de la constructor, în care s-au consemnat lucrările executate și garanțiile reținute conform contractului:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de imobilizări	1.000.000 lei
---	---	------------------------------	---------------

și, concomitent, constituirea garanției de bună execuție

404 Furnizori de imobilizări	=	167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	50.000 lei
------------------------------	---	---	------------

b) Achitarea garanției de bună execuție:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000 lei
---	---	------------------------------	------------

Notă: în ceea ce privește exigibilitatea TVA aferentă garanțiilor de bună execuție, aceasta se stabilește conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

CAPITOLUL 3 STOCURI

Stocurile sunt active circulante care:

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

În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatarei pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări corporale.

De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

3.1 Reguli generale privind stocurile

În cadrul stocurilor se cuprind:

- ▶ materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- ▶ materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- ▶ materiale de natura obiectelor de inventar;
- ▶ produsele, și anume:
 - semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
 - produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
 - rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;
- ▶ mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- ▶ animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji și altele) crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție – lână, lapte și blană;
- ▶ ambalajele, care includ ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;
- ▶ producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necomplete în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări

Evaluarea stocurilor

Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene prevăd că la *evaluarea inițială*, costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achizi-

ției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde *cheltuielile directe* aferente producției, și anume:

- materiale directe,
- energie consumată în scopuri tehnologice,
- manopera directă și alte cheltuieli directe de producție,
- costul proiectării produselor,

precum și *cota cheltuielilor indirecte* de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Exemple de *cheltuieli care nu trebuie incluse* în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate).

Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Prin *valoare realizabilă netă a stocurilor* se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

3.2. Schimbarea destinației activelor

Conform pct. 153 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009*, atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției și vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

Exemplu

Societatea IMOBILIARA S.A. își desfășoară activitatea în domeniul imobiliar (construcții, închirieri, intermediari, vânzări etc.). Societatea are în portofoliu clădiri încadrate atât la imobilizări corporale (deținute pentru utilizare pe termen lung), cât și la stocuri (deținute în vederea vânzării). În data de 31 ianuarie 2007, pentru necesități proprii, S.C. IMOBILIARA S.A. achiziționează de la societatea CONSTRUCȚII IMOBILARE S.A. un imobil central (denumit în exemplu „clădirea A”), în valoare de 3.000.000 lei. Plata furnizorului se face integral, prin virament bancar. Societatea stabilește destinația respectivului activ în funcție de scopul utilizării acestuia. Imobilul va fi închiriat în proporție de 75%, iar 25% va fi utilizat pentru desfășurarea de activități proprii. Având în vedere destinația utilizării activului, acesta se va recunoaște în contabilitate la active pe termen lung de natura imobilizărilor corporale. Potrivit politicilor contabile aprobate, S.C. IMOBILIARA S.A. a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale de natura clădirilor.

Ulterior achiziției, conform politicii contabile, entitatea amortizează „clădirea A” pe o durată de utilizare economică de 50 de ani (600 luni), amortizarea lunară fiind de 5.000 lei (3.000.000 lei/600 luni).

La data de 31.12.2008, societatea efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale a căror prezentare în situațiile financiare se face la valoarea justă (inclusiv „clădirea A”). Pentru această clădire se stabilește o valoare justă de 3.135.000 lei. Surplusul din reevaluare se consideră realizat la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale.

În primul semestru al anului 2010, S.C. IMOBILIARA S.A. își restrânge activitatea ca urmare a dificultăților financiare înregistrate în anul 2009. Având în vedere aceste dificultăți, la începutul lunii iulie 2010, conducerea societății hotărăște modificarea utilizării „clădirii A”, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, motiv pentru care activitatea de închiriere încetează la această dată, iar personalul societății este transferat într-un alt imobil (denumit în exemplu „clădirea B”), cu o suprafață locuibilă mai mică, situat la periferia localității. La data achiziției „clădirea B” a fost încadrată în categoria stocurilor la o valoare de 1.500.000 lei (cost de achiziție), fiind inițial un spațiu destinat vânzării.

Conducerea a luat această decizie de modificare a utilizării „clădirii A” ca urmare a faptului că veniturile din chirii obținute din utilizarea „clădirii A” au scăzut foarte mult, iar activitatea de închiriere este în deficit. În vederea vânzării, în perioada iulie 2010 – martie 2011, la „clădirea A” se execută lucrări de îmbunătățire în valoare de 1.200.000 lei, astfel:

- 150.000 lei în iulie 2010;
- 150.000 lei în august 2010;
- 150.000 lei în septembrie 2010;
- 150.000 lei în octombrie 2010;
- 150.000 lei în noiembrie 2010;
- 150.000 lei în decembrie 2010;
- 100.000 lei în ianuarie 2011;
- 100.000 lei în februarie 2011;
- 100.000 lei în martie 2011.

La 01 aprilie 2011 are loc finalizarea și recepția lucrărilor de îmbunătățire efectuate la „clădirea A”.

Astfel, urmare politicilor și deciziilor financiare ale conducerii, la începutul lunii iulie 2010, societatea reîncadrează cele două active în funcție de scopul deținerii acestora, după cum urmează:

- „clădirea A” se transferă de la active imobilizate la stocuri la nivelul valorii neamortizate de la data transferului, iar diferențele din reevaluare aferente „clădirii A” se transferă la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare;
- „clădirea B” se transferă de la stocuri la active imobilizate, la costul de achiziție de la data transferului.

În luna aprilie 2011, societatea vinde „clădirea A” pentru suma de 4.300.000 lei.

Reflectarea în contabilitate:

1) Achiziția „clădirii A” la data de 31.01.2007 la cost de achiziție de 3.000.000 lei:

212 Construcții/„clădirea A”	=	404 Furnizori de imobilizări	3.000.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	---------------

2) Plata prin bancă a furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.000.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	---------------

3) Înregistrarea amortizării lunare în sumă de 5.000 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor/„clădirea A”	5.000 lei
--	---	--	-----------

4) Înregistrarea diferenței din reevaluare, la data de 31 decembrie 2008, în valoare 250.000 lei. Tehnica utilizată la înregistrarea reevaluării este cea de eliminare a amortizării din valoarea contabilă brută. Amortizarea cumulată la aceeași dată este de 115.000 lei (5.000 lei x 23 luni).

Valoarea contabilă netă a clădirii la data de 31 decembrie 2008 este de 2.885.000 lei (3.000.000 lei - 115.000 lei).

Valoarea justă rezultată ca urmare a reevaluării este de 3.135.000 lei.

Diferența din reevaluare este un plus de valoare în sumă de 250.000 lei (3.135.000 lei – 2.885.000 lei) și se înregistrează pe seama capitalurilor proprii:

- anularea amortizării cumulate în perioada februarie 2007- decembrie 2008

2812 Amortizarea construcțiilor/„clădirea A”	=	212 Construcții/„clădirea A”	115.000 lei
--	---	------------------------------	-------------

- înregistrarea creșterii de valoare rezultate din reevaluare

212 Construcții/„clădirea A”	=	105 Rezerve din reevaluare/analitic distinct „clădirea A”	250.000 lei
------------------------------	---	---	-------------

5) Înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare, recalculate după reevaluare, începând cu luna ianuarie 2009:

Durata de utilizare economică rămasă este de 577 luni (50 ani x 12 luni – 23 luni).

Amortizarea lunară înregistrată după 1 ianuarie 2009 este de 5.433 lei (3.135.000 lei/577 luni).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor/„clădirea A”	5.433 lei
--	---	--	-----------

6) Reflectarea în contabilitate a schimbării destinației „clădirii A”:

Transferul clădirii de la imobilizări corporale la stocuri se face la valoarea neamortizată existentă în contabilitate la 30 iunie 2010.

În perioada ianuarie 2009 - iunie 2010 (18 luni) s-a înregistrat o amortizare cumulată în valoare de 97.794 lei.

Valoarea rămasă neamortizată la data de 30 iunie 2010 este de 3.037.206 lei (3.135.000 lei – 97.794 lei).

%	=	212 Construcții/„clădirea A”	<u>3.135.000 lei</u>
331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct			3.037.206 lei
2812 Amortizarea construcțiilor/ „clădirea A”			97.794 lei

Concomitent, se transferă diferențele din reevaluare aferente „clădirii A” (existente în contul 105 „Rezerve din reevaluare”), în valoare de 250.000 lei, la rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”).

105 Rezerve din reevaluare/„clădirea A”	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	250.000 lei
--	---	---	-------------

Notă:

Până la vânzare, „clădirea A” va fi evidențiată în categoria stocurilor în funcție de natura acestora. Astfel, pentru început clădirea se va evidenția în producție în curs de execuție pe durata cât se execută lucrările de îmbunătățire, apoi în produse finite la recepția finală a clădirii.

7) Lunar, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. procedează la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în vederea îmbunătățirii „clădirii A”. Astfel, în perioada iulie 2010 – decembrie 2010, cheltuielile lunare în valoare de 150.000 lei se vor înregistra pe naturi de cheltuieli (de exemplu: consumuri materiale, cheltuieli salariale, servicii executate de terți și alte cheltuieli legate strict de îmbunătățirea activului în vederea vânzării), potrivit documentelor justificative:

6XX Conturi de cheltuieli (pe naturi de cheltuieli)	=	% 3XX 4XX	150.000 lei
--	---	-----------------	-------------

8) Lunar, în perioada iulie 2010 – decembrie 2010, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. efectuează inventarierea producției în curs de execuție, corespunzătoare cheltuielilor efective și va înregistra în contabilitate valoarea produselor în curs de execuție. La sfârșitul lunii decembrie 2010 va înregistra în contabilitate producția în curs de execuție, în sumă totală de 900.000 lei (150.000 lei x 6 luni), astfel:

331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	900.000 lei
---	---	---	-------------

9) Reluarea producției în curs de execuție la începutul fiecărei luni din perioada august 2010 – ianuarie 2011.

La începutul lunii ianuarie 2011, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. va efectua înregistrarea contabilă:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	331 Produse în curs de execuție/analitic distinct	900.000 lei
---	---	--	-------------

10) Înregistrarea lunară a lucrărilor de îmbunătățire efectuate în perioada ianuarie 2011 – martie 2011, pe naturi de cheltuieli, valoarea lunară a acestora fiind de 100.000 lei:

6XX Conturi de cheltuieli (pe naturi de cheltuieli)	=	% 3XX 4XX	100.000 lei
--	---	-----------------	-------------

11) Lunar, în perioada ianuarie 2011 – martie 2011, entitatea S.C. IMOBILIARA S.A. efectuează inventarierea producției în curs de execuție, corespunzătoare cheltuielilor efective.

La sfârșitul lunii martie 2011 va înregistra în contabilitate valoarea produselor în curs de execuție:

331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	1.200.000 lei
---	---	---	---------------

12) Reluarea producției în curs de execuție la începutul fiecărei luni din perioada februarie 2011 – aprilie 2011. Astfel, la începutul lunii aprilie 2011 va efectua înregistrarea contabilă:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	331 Produse în curs de execuție/analitic distinct	1.200.000 lei
---	---	--	---------------

13) Recepția, la 1 aprilie 2011, a lucrărilor de îmbunătățire și înregistrarea „clădirii A” la noua valoare de 4.237.206 lei (1.200.000 lei + 3.037.206 lei, conform înregistrării contabile nr. 6):

345 Produse finite	=	%	4.237.206 lei
		711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	1.200.000 lei
		331 Produse în curs de execuție/ analitic distinct	3.037.206 lei

Notă:

De regulă, vânzarea imobilizărilor corporale se efectuează prin înregistrarea veniturilor realizate (contul 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"), iar scoaterea din evidență se înregistrează pe seama amortizării aferente, respectiv a cheltuielilor, pentru valoarea neamortizată (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"). În cazuri rare, se poate proceda la reclassificarea activelor între active imobilizate și active circulante.

Decizia de scoatere a activului din categoria imobilizărilor corporale și trecerea lui în categoria stocurilor, caz în care este necesară efectuarea de lucrări de îmbunătățire în vederea vânzării, are în vedere prezentarea corespunzătoare a activelor în situațiile financiare anuale. Astfel de reclassificări de active se pot efectua atunci când imobilizările corporale nu se pot valorifica (vinde) în starea în care se găsesc sau cu îmbunătățiri minore efectuate în termen scurt. De exemplu, o astfel de reclassificare se poate face dacă cumpărătorul condiționează cumpărarea imobilizării corporale de efectuarea unor lucrări de îmbunătățire, care pot dura o perioadă substanțială de timp.

În cazul unor reclassificări, societățile comerciale vor urmări respectarea legislației existente pentru anumite domenii de activitate, precum și încadrarea operațiunilor efectuate în obiectul de activitate.

14) Vânzarea „clădirii A”, în luna aprilie 2011, la prețul de 4.300.000 lei:

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	4.300.000 lei
--------------	---	--	---------------

15) Descărcarea din gestiune a clădirii vândute, la valoarea de 4.237.206 lei (a se vedea înregistrarea contabilă nr. 13):

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	4.237.206 lei
--	---	--------------------	---------------

16) Schimbarea destinației „clădirii B” la începutul lunii iulie 2010 și încadrarea acesteia la imobilizări corporale - grupa clădiri. Transferul se face la valoarea la care este înregistrată în contabilitate respectiva clădire la data transferului. Clădirea se află înregistrată în conturile de stocuri (contul 371 „Mărfuri”) la costul de achiziție de 1.500.000 lei.

212 Construcții/”clădirea B”	=	371 Mărfuri/”clădirea B”	1.500.000 lei
------------------------------	---	--------------------------	---------------

Durata de utilizare economică a acestei clădiri este de 50 de ani (600 luni). Înregistrarea amortizării pentru clădirea B începe din luna august 2010. Amortizarea lunară pentru „clădirea B” este de 2.500 lei (1.500.000 lei/600 luni).

3.3 Stocuri în curs de aprovizionare

Potrivit pct. 154 alin. (3) din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009*, sunt reflectate distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

La achiziția bunurilor se vor avea în vedere prevederile contabile referitoare la formarea costului de achiziție. În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

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

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

Conform aceluiași reglementări, înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignatie sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății. De exemplu, la vânzările cu condiția de livrare "ex-work", bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului etc.

De asemenea, în cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

Exemplu

La începutul lunii martie a anului 2010, societatea ALFA cumpără de la un furnizor cu sediul în Statele Unite ale Americii, materii prime în valoare de 45.000 dolari. Bunurile sunt

transportate pe cale navală, iar cumpărătorul intră în posesia materiilor prime din momentul în care bunurile sunt încărcate pe navă, în portul vânzătorului. În data de 10 martie 2010, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului, atât încărcarea, cât și recepția bunurilor.

Cursul valutar utilizat la data recepției este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii privind recepționarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepționate este de 3,0200 lei/dolar (acesta fiind de fapt, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 9 martie 2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii de recepție din data de 10 martie 2010).

Cu această ocazie, vânzătorul transferă cumpărătorului, atât proprietatea, cât și riscurile și beneficiile. Recepția bunurilor se face de către transportator în numele cumpărătorului. La recepție nu se constată diferențe față de cantitatea livrată de vânzător, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existența bunurilor solicitate și transmite o copie a facturii primite de la furnizor și o copie a procesului-verbal de recepție. Pe toată perioada transportului până la predarea bunurilor către cumpărător, acestea se află în proprietatea cumpărătorului și în răspunderea transportatorului. Plata furnizorului se face în 7 zile calendaristice de la încărcarea bunurilor pe nava transportatorului, respectiv 17 martie 2010. Cursul valutar utilizat la plata facturii este de 2,9000 lei/dolar.

Bunurile ajung în țară în data de 12 mai 2010. Odată ajunse în țară, transportatorul predă cumpărătorului materiile prime și facturează către acesta cheltuielile de transport în valoare de 5.000 dolari. Data la care cumpărătorul a acceptat factura de transport este 12 mai 2010, iar cursul valutar utilizat la reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli este de 3,2000 lei/dolar (cursul de schimb valutar comunicat de BNR în data de 11 mai 2010). În perioada imediat următoare, cumpărătorul vămuiește bunurile importate și plătește taxele vamale în sumă de 12.800 lei și TVA în sumă de 27.360 lei. Plata cheltuielilor de transport se face în 2 zile calendaristice de la data facturării, respectiv în data de 14 mai 2010, la cursul valutar de 3,2200 lei/dolar.

Cursul valutar utilizat la data decontării este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR din 13 mai 2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii de decontare din data de 14 mai 2010.

Odată ajunse la cumpărător, materiile prime importate sunt date în consum în vederea prelucrării acestora.

În contabilitatea cumpărătorului, materiile prime în curs de aprovizionare pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente se reflectă astfel:

1. Recunoașterea stocurilor la momentul transferului riscurilor și beneficiilor (10 martie 2010). Evaluarea stocurilor se face pe baza documentației transmise/confirmate de transportator, utilizându-se cursul valutar comunicat de BNR din ultima zi bancară anterioară operațiunii de recepție, respectiv cel din data de 9 martie 2010. Valoarea stocului este de 135.900 lei (45.000 dolari x 3,0200 lei/dolar). Întrucât stocul deținut este în curs de aprovizionare, recunoașterea se face, după natura acestuia, în conturile din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare".

321 Materii prime în curs de aprovizionare	=	401 Furnizori	135.900 lei
--	---	---------------	-------------

2. În data de 17 martie 2010 se plătește furnizorului suma de 45.000 dolari, la cursul valutar de 2,9000 lei/dolar (curs comunicat de BNR în data de 16 martie 2010). Contravaloarea în lei a sumei plătite în valută reprezintă 130.500 lei (45.000 dolari x 2,9000 lei/dolar). Diferențele de curs valutar favorabile, înregistrate la data plății, sunt de 5.400 lei [45.000 dolari x (3,0200 lei/dolar - 2,9000 lei/dolar)].

401 Furnizori	=	%	<u>135.900 lei</u>
		5124 Conturi la bănci în valută	130.500 lei
		765 Venituri din diferențe de curs valutar	5.400 lei

3. Preluarea efectivă de la transportator, a materiilor prime importate, vămuirea acestora și recunoașterea bunurilor primite la nivelul costului de achiziție prin înregistrarea tuturor cheltuielilor atribuibile costului de achiziție. Astfel, costul de achiziție al materiilor prime, în valoare de 164.700 lei, cuprinde:

- preț de achiziție, stabilit la data recepției, în valoare de 135.900 lei;
- cheltuieli de transport-aprovizionare, în valoare de 16.000 lei (5.000 dolari x 3,2000 lei/dolar);
- taxele vamale, în valoare de 12.800 lei.

TVA plătită în vamă în sumă de 27.360 lei nu este inclusă în costul de achiziție întrucât această taxă este recuperabilă.

301 Materii prime	=	%	<u>164.700 lei</u>
		321 Materii prime în curs de aprovizionare	135.900 lei
		401 Furnizori	16.000 lei
		446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	12.800 lei

4. Plata cheltuielilor de transport în valoare de 16.100 lei (5.000 dolari x 3,2200 lei/dolar) și înregistrarea diferențelor de curs valutar nefavorabile, aferente plății acestora, în valoare de 100 lei [5.000 dolari x (3,2000 lei/dolar - 3,2200 lei/dolar)]:

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>16.100 lei</u>
401 Furnizori			16.000 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			100 lei

5. Plata taxelor vamale și a TVA, calculate în vamă:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>40.160 lei</u>
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			12.800 lei
4426 Taxa pe valoarea adăugată deductibilă			27.360 lei

6. Înregistrarea consumului de materii prime:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	164.700 lei
-----------------------------------	---	-------------------	-------------

3.4 Evidența stocurilor în condițiile folosirii inventarului permanent și a inventarului intermitent

Potrivit reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

În condițiile folosirii *inventarului permanent*, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

Inventarul permanent constă în evidențierea în debitul conturilor de stocuri a valorii stocurilor intrate, la preț de înregistrare, iar în creditul acestora reflectându-se stocurile ieșite din gestiune. Soldul conturilor de stocuri reflectă valoarea bunurilor existente în gestiune, la preț de înregistrare.

Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între:

- valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și
- valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei, stabilită pe baza inventarului.

Notă:

Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

Exemplu

Pentru a exemplifica modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor privind stocurile, în cazul utilizării inventarului permanent și a inventarului intermitent, sunt avute în vedere informațiile aferente lunii decembrie 2010, cu privire la materiile prime utilizate de către S.C. ALFA S.A. în procesul de producție, astfel:

La data de 01.12.2010 societatea deține în stoc materii prime, în valoare totală de 94.624 lei.

În cursul lunii decembrie 2010 s-au efectuat atât operațiuni de aprovizionare, cât și de consum de materii prime, operațiuni sintetizate în tabelele nr. 1 și nr. 2, prezentate în continuare. Informațiile privind materia primă „A” se vor utiliza ulterior pentru exemplificarea metodelor de evaluare a stocurilor fungibile, la ieșirea lor din gestiune.

Tabelul nr. 1

Situație privind materiile prime achiziționate în perioada supusă analizei

Data	Valoarea totală a materiilor prime achiziționate (lei)	Din care, materia primă „A”		
		Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
01.12.	Sold inițial: 94.624	40	30	1200
10.12.	1.045.286	60	31	1860
14.12.	1.797.965	-	-	-
15.12.	1.486.247	10	32	320
21.12.	3.486.925	25	32	800
27.12.	482.100	30	34	1020
Total intrări	8.298.523	125		

Valoarea totală a materiilor prime date în consum în cursul perioadei este prezentată în situația următoare:

Tabelul nr. 2

Situație privind ieșiri/consum de materii prime în perioada supusă analizei

Data	Valoarea totală a materiilor prime date în consum (lei)	Din care, materia primă „A”		
		Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
12.12.	562.700	50		
20.12.	1.565.700	30		
25.12.	462.800	10		
28.12.	933.947	35		
31.12.	139.400 (minus la inventar)			
Total ieșiri	3.664.547*)	125		

*) în total ieșiri sunt cuprinse și lipsurile la inventar constatate la finele perioadei

Societatea trebuie să prezinte în notele explicative informații privind metoda de contabilizare a stocurilor, respectiv metoda inventarului permanent sau cea a inventarului intermitent.

În continuare, se prezintă înregistrările contabile ce se efectuează în condițiile folosirii inventarului permanent și, în paralel, cele efectuate în situația aplicării inventarului intermitent, astfel:

Data: 01.12.2010

Transferarea soldului inițial al contului 301 „Materii prime” asupra contului de cheltuieli 601 „Cheltuieli cu materiile prime”:

Inventar permanent		Inventar intermitent	
-		601 = 301 94.624 lei	
		Cheltuieli cu Materiile prime	
		materiile prime	

Data: 10.12.2010

Se achiziționează materii prime de la furnizori în valoare de 1.045.286 lei:

Inventar permanent		Inventar intermitent	
301 = 401 1.045.286 lei		601 = 401 1.045.286 lei	
Materii prime Furnizori		Cheltuieli cu Furnizori	
		materiile prime	

Data: 12.12.2010

Se înregistrează consumul de materii prime în valoare de 562.700 lei:

Inventar permanent		Inventar intermitent	
601 = 301 562.700 lei			
Cheltuieli cu materiile prime		-	

Data: 14.12.2010

Se înregistrează achiziționarea de materii prime de la furnizori în valoare de 1.797.965 lei.

Inventar permanent		Inventar intermitent	
301 = 401 1.797.965 lei		601 = 401 1.797.965 lei	
Materii prime Furnizori		Cheltuieli cu Furnizori	
		materiile prime	

Data: 15.12.2010

Se înregistrează achiziționarea de materii prime de la furnizori în valoare de 1.486.247 lei:

Inventar permanent		Inventar intermitent	
301 = 401 1.486.247 lei		601 = 401 1.486.247 lei	
Materii prime Furnizori		Cheltuieli cu Furnizori	
		materiile prime	

Data: 20.12.2010

Se dau în consum materii prime în valoare de 1.565.700 lei:

Inventar permanent	Inventar intermitent
601 = 301 1.565.700 lei Cheltuieli cu Materii prime materiile prime	-

Data: 21.12.2010

Înregistrarea cumpărării de materii prime, în sumă de 3.486.925 lei:

Inventar permanent	Inventar intermitent
301 = 401 3.486.925 lei Materii prime Furnizori	601 = 401 3.486.925 lei Cheltuieli cu Furnizori materiile prime

Data: 25.12.2010

Se dau în consum materii prime în valoare de 462.800 lei:

Inventar permanent	Inventar intermitent
601 = 301 462.800 lei Cheltuieli cu Materii prime materiile prime	-

Data: 27.12.2010

Înregistrarea cumpărării de materii prime de la furnizori în valoare de 482.100 lei:

Inventar permanent	Inventar intermitent
301 = 401 482.100 lei Materii prime Furnizori	601 = 401 482.100 lei Cheltuieli cu Furnizori materiile prime

Data: 28.12.2010

Se dau în consum materii prime în valoare de 933.947 lei:

Inventar permanent	Inventar intermitent
601 = 301 933.947 lei Cheltuieli cu Materii prime materiile prime	-

Data: 31.12.2010 (la finele exercițiului financiar)

Inventar permanent	Inventar intermitent
Se compară soldurile conturilor de stocuri cu valorile care rezultă în urma inventarierii. Dacă se constată diferențe între cele două valori (scriptice și factice), acestea se înregistrează în contabilitate, în vederea reflectării în bilanț a valorii reale a stocurilor. În cazul analizat s-a înregistrat următoarea situație: Soldul contului înainte de inventariere = 4.868.000 lei, obținut astfel: <i>Sold inițial (94.624) + Intrări (8.298.523) – Consumuri (3.664.547-139.400)</i> Situația faptică constatată la inventariere = 4.728.600 lei Lipsuri în gestiune: 139.400 lei	La sfârșitul perioadei (lunar) se efectuează inventarierea și se stabilește valoarea stocului final, aceasta fiind în sumă de 4.728.600 lei, care se înregistrează în contabilitate astfel:

Înregistrarea diferențelor constatate la inventariere:							
601	=	301	139.400 lei	301	=	601	4.728.600 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		Materii prime		Cheltuieli cu materiile prime	

Situația conturilor 301 „Materii prime” și 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, în perioada supusă analizei, este următoarea:

În cazul inventarului permanent:

301 „Materii prime”		601 „Cheltuieli cu materiile prime”	
D	C	D	C
Si: 94.624			
1.045.286	562.700	562.700	
1.797.965	1.565.700	1.565.700	
1.486.247	462.800	462.800	
3.486.925	933.947	933.947	
482.100	139.400	139.400	
			3.664.547 (ct. 121)
RD: 8.298.523	RC: 3.664.547	RD: 3.664.547	RC: 3.664.547
TSD: 8.393.147	TSC: 3.664.547	TSD: 3.664.547	TSC: 3.664.547
SFD: 4.728.600			

În cazul inventarului intermitent:

301 „Materii prime”		601 „Cheltuieli cu materiile prime”	
D	C	D	C
Si: 94.624		94.624	
	94.624	1.045.286	
		1.797.965	
		1.486.247	
		3.486.925	
		482.100	
			4.728.600
		8.393.147	3.664.547 (ct. 121) (valoarea consumului de materii prime în cursul perioadei)
RD: 4.728.600	RC: 94.624	RD: 8.393.147	RC: 8.393.147
TSD: 4.823.224	TSC: 94.624	TSD: 8.393.147	TSC: 8.393.147
SFD: 4.728.600			

Rezultă că, în ambele cazuri, la sfârșitul perioadei de gestiune, soldul contului 301 „Materii prime” înregistrează aceeași valoare (4.728.600 lei).

De asemenea, suma reprezentând consumul de materii prime (3.664.547 lei), reflectată în debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, este aceeași.

În cazul inventarului intermitent, consumul de materii prime s-a determinat la sfârșitul perioadei, prin luarea în considerare a stocului inițial de materie primă, a intrărilor înregistrate în cursul lunii și a stocului final determinat prin inventariere, astfel:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Stoc inițial} & + & \text{Valoarea} & - & \text{Stoc final} & = & \text{Valoare consum} \\ & & \text{intrărilor} & & & & \text{materie primă „A”} \\ 94.624 \text{ lei} & + & 8.298.523 \text{ lei} & - & 4.728.600 \text{ lei} & = & 3.664.547 \text{ lei} \end{array}$$

Această sumă s-a transferat în debitul contului 121 „Profit sau pierdere” prin următoarea înregistrare contabilă:

121 Profit sau pierdere	=	601 Cheltuieli cu materiile prime	3.664.547 lei
-------------------------	---	-----------------------------------	---------------

După cum se poate constata, în cazul inventarului intermitent eventualele lipsuri în gestiune nu se pot identifica, deoarece această metodă nu permite cunoașterea în orice moment a valorii stocurilor existente în gestiune.

3.5 Evaluarea bunurilor fungibile la ieșirea din gestiune

În cazul stocurilor și al altor active fungibile (bunuri care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele), acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:

a) metoda primul intrat – primul ieșit – FIFO

Potrivit metodei „primul intrat – primul ieșit”, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

b) metoda costului mediu ponderat – CMP

Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare.

c) metoda ultimul intrat – primul ieșit – LIFO

Potrivit metodei „ultimul intrat – primul ieșit”, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Entitățile trebuie să prezinte în notele explicative informații privind metoda utilizată pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune.

Exemplu

Entitatea supusă analizei, S.C. ALFA S.A. aplică metoda costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare în gestiune. Această informație trebuie prezentată în Nota 6 „Principii, politici și metode contabile”.

Pentru exemplificarea comparativă a aplicării metodelor de evaluare a stocurilor fungibile, la ieșirea din gestiune se folosesc informațiile referitoare la aprovizionarea (Tabelul nr. 3) și darea în consum (Tabelul nr. 4) pentru materia primă „A”, în perioada supusă analizei, astfel:

Tabelul nr. 3
Situație privind aprovizionările cu materie primă „A”
în perioada supusă analizei⁵

Data	Aprovizionare cu materia primă „A”		
	Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
10.12.	60	31	1860
15.12.	10	32	320
21.12.	25	32	800
27.12.	30	34	1020
Total intrări	125	-	4000

Tabelul nr. 4
Situație privind consumul de materie primă „A”
în perioada supusă analizei

Data	Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
12.12.	50		
20.12.	30		
25.12.	10		
28.12.	35		
Total	125		

Cunoscând atât aprovizionările, cât și consumurile de materie primă „A”, în Tabelul nr. 5 este prezentată prin comparație evaluarea stocului potrivit celor 3 metode.

⁵ Nu s-a luat în considerare taxa pe valoarea adăugată.

Tabelul nr. 5
Evaluarea stocului de materie primă „A” la ieșirea din gestiune

UM: Kg

CM: RS																				
Data	Explicație	Aprovizionare			FIFO				CMP- calculat lunar				CMP – calculat după fiecare intrare				LIFO			
					Dare în consum	Stoc			Dare în consum	Stoc			Dare în consum	Stoc			Dare în consum	Stoc		
		Q	Pu	Val.	QxPu= Val.	Q	Calcul	Val.	QxPu= Val.	Q	Calcul	Val.	QxPu=Val. l.	Q	Calcul	Val.	QxPu= Val.	Q	Calcul	Val.
01.12	Stoc Inițial	40	30	1200		40	40x30	1200						40	40x30	1200		40	40x30	1200
10.12	Aprovi-zionare	60	31	1860		40 60	40x30 60x31	1200 1860						100	100x30,6	3060		40 60	40x30 60x31	1200 1860
12.12	Consum				40x30= 1200 10 x 31= 310	50	50x31	1550	50				50x30,6= 1530	50	50x30,6	1530	50x31=1550	40 10	40x30 10x31	1200 310
15.12	Aprovi-zionare	10	32	320		50 10	50x31 10x32	1550 320						60	60x30,83	1850		40 10 10	40x30 10x31 10x32	1200 310 320
20.12	Consum				30x31= 930	20 10	20x31 10x32	620 320	30				30x30,83 = 925	30	30x30,83	925	10x32=320 10x31=310 10x30=300	30	30x30	900
21.12	Aprovi-zionare	25	32	800		20 10 25	20x31 10x32 25x32	620 320 800						55	55x31,36	1725		30 25	30x30 25x32	900 800
25.12	Consum				10x31=310	10 10 25	10x31 10x32 25x32	310 320 800	10				10x31,36 = 313,6	45	45x31,36	1411,2	10x32=320	30 15	30x30 15x32	900 480
27.12	Aprovi-zionare	30	34	1020		10 10 25 30	10x31 10x32 25x32 30x34	310 320 800 1020						75	75x32,42	2431,2		30 15 30	30x30 15x32 30x34	900 480 1020
28.12	Consum				10x31=310 10x32=320 15x32=480	10 30	10x32 30x34	320 1020	35				35x32,42 = 1134,7	40	40x32,42	1296,8	30x34=1020 5x32=160	30 10	30x30 10x32	900 320
TOTAL		165	-	5200	3860 lei	10 30	10x32 30x34	1340	125x 31.51 =3939	40	31,51	1260,4	3903,3 lei	40	40x32,42	1296,8	3980 lei	30 10	30x30 10x32	1220
Venituri din exploatare (lei)					4500				4500				4500				4500			
Cheltuieli cu materii prime (lei)					3860				3939 lei				3903,3 lei				3980 lei			
Rezultat exploatare (lei) - din contul de profit și pierdere					640				561				596,7				520			
Valoarea stocurilor - din bilanț								1340				1260,4				1296,8				1220

După cum rezultă din datele cuprinse în tabelul de mai sus, atât rezultatul contabil, cât și valoarea stocurilor variază în funcție de metoda folosită pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune.

În continuare, se prezintă situația comparativă a indicatorilor (cheltuieli cu materiile prime, rezultatul exploatarei și valoarea stocurilor) realizați în condițiile utilizării acestor metode, presupunând că veniturile din exploatare au fost în sumă de 4500 lei.

Tabelul nr. 6
Situația comparativă a indicatorilor realizați în condițiile utilizării metodelor
FIFO, costul mediu ponderat și LIFO

Indicatori	FIFO		CMP - lunar		CMP - după fiecare intrare		LIFO	
Venituri din exploatare (lei)	4.500		4.500		4.500		4.500	
Cheltuieli cu materii prime (lei)	3.860		3.939		3.903,3		3.980	
Rezultat exploatare (lei) reflectat în contul de profit și pierdere	640		561		596,7		520	
Valoarea stocurilor din bilanț (lei)		1.340		1.260,4		1.296,8		1.220

Metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO)

Utilizarea acestei metode presupune evaluarea bunurilor ieșite din stoc în ordinea intrării acestora în gestiune, iar soldul final al contului de stocuri se determină în funcție de costurile celor mai recente elemente achiziționate.

Prin urmare, în situația în care prețurile sunt în creștere, prin utilizarea metodei FIFO stocurile ieșite din gestiune sunt evaluate la valori minime, cheltuielile fiind diminuate; totodată, rezultatul și valoarea stocului final sunt majorate. În perioadele de reducere a prețurilor, folosirea acestei metode determină majorarea valorii cheltuielilor și, implicit, micșorarea rezultatului. În acest caz, soldul final al contului de stocuri este reflectat la valori minime.

În exemplul prezentat pentru evaluarea consumului de materie primă din data de 12.12.2010, în cantitate de 50 Kg, s-a procedat astfel: 40 Kg de materie primă s-au evaluat la costul de 30 lei/Kg aferent cantităților existente în stoc la începutul perioadei, iar pentru diferența de 10 Kg s-a utilizat costul de achiziție (31 lei/Kg) al lotului următor (din data de 10.12.2010).

Valoarea stocului final (1.340 lei) din data de 28.12.2010 s-a determinat astfel:

- a. 30 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 34 lei/Kg aferent intrării în gestiune din data de 27.12.2010;
- b. 10 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 32 lei/Kg aferent lotului din data de 21.12.2010.

Metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO) – potrivit căreia bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). De exemplu, costul cantității de 50 Kg dată în consum în data de 12.12.2010 s-a stabilit în funcție de costul de achiziție (31 lei/Kg) al ultimului lot intrat în gestiune (din data de 10.12.2010).

Soldul final al contului de stocuri este determinat în funcție de costurile de achiziție sau de producție ale primelor elemente intrate în gestiune. Astfel, valoarea stocului final din data de 28.12.2010 (1.220 lei) s-a determinat după cum urmează: 30 Kg s-au evaluat la costul materiilor prime existente în stoc la începutul perioadei (01.12.2010), iar diferența de 10 Kg la costul de 32 lei/Kg aferent lotului achiziționat în data de 21.12.2010.

Prin utilizarea metodei LIFO în perioadele de creștere a prețurilor se înregistrează majorarea cheltuielilor, precum și diminuarea rezultatului contabil și a soldului final al contului de stocuri. În situația reducerii prețurilor, prin utilizarea acestei metode are loc diminuarea valorii cheltuielilor cu consumurile de stocuri și majorarea valorii soldului contului de stocuri și a rezultatului contabil.

Metoda costului mediu ponderat - cazul când acesta se calculează lunar

În cazul utilizării acestei metode evaluarea consumurilor de stocuri se realizează la sfârșitul perioadei în urma determinării costului mediu ponderat.

În exemplul prezentat, cantitatea de 125 kg materie primă dată în consum în cursul perioadei s-a evaluat la costul mediu de 31,51 lei/kg, calculat astfel:

$$CMP = \frac{\sum Q_i \times p_i}{\sum Q_i}, \text{ unde } Q_i = \text{cantitatea de materie primă } i \text{ (Kg)} \\ p_i = \text{prețul unitar pentru materia primă } i \text{ (lei/Kg)}$$

$$CMP = \frac{40 \times 30 + 60 \times 31 + 10 \times 32 + 25 \times 32 + 30 \times 34}{40 + 60 + 10 + 25 + 30} = \frac{5200}{165} = 31,51 \text{ lei/Kg}$$

Pe baza acestui cost s-a determinat și valoarea cantității de 40 kg materii prime existente în stoc la sfârșitul perioadei (40 kg x 31,51 lei/kg = 1.260,4 lei).

Metoda costului mediu ponderat - cazul când acesta se calculează după fiecare intrare

Această metodă permite evaluarea tuturor ieșirilor din gestiune în cursul perioadei (lunii), folosindu-se costurile medii ponderate calculate în urma fiecărei intrări.

De exemplu, pentru evaluarea consumului de materii prime din data de 12.12.2010 s-a utilizat costul mediu de 30,6 lei/kg determinat în urma intrării în gestiune din data de 10.12.2010.

Costurile medii ponderate utilizate pentru evaluarea consumurilor de stocuri din cursul lunii s-au stabilit astfel:

$$CMP = \frac{40 \times 30 + 60 \times 31}{40 + 60} = \frac{3060}{100} = 30,6 \text{ lei/Kg}$$

10.12.2010

$$CMP = \frac{(100-50) \times 30,6 + 10 \times 32}{50 + 10} = \frac{1850}{60} = 30,83 \text{ lei/Kg}$$

15.12.2010

$$CMP = \frac{25 \times 32 + (110-80) \times 30,83}{25 + 30} = \frac{1724,9}{55} = 31,36 \text{ lei/Kg}$$

21.12.2010

$$CMP = \frac{30 \times 34 + 45 \times 31,36}{30 + 45} = \frac{2431,2}{75} = 32,42 \text{ lei/Kg}$$

27.12.2010

CAPITOLUL 4 CONTABILITATEA TREZORERIEI

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate, altor investiții pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt și altor valori de trezorerie.

Sintetizăm, în continuare, principalele prevederi cuprinse în reglementările contabile în vigoare cu privire la evaluarea disponibilităților în valută, la următoarele momente: la data tranzacției, la finele fiecărei luni (evaluare lunară) și la încheierea exercițiului financiar (la data bilanțului).

Momentul evaluării	Prevederi privind evaluarea disponibilităților în valută
Data tranzacției	O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emisie de documente). Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.
Evaluare lunară (la finele fiecărei luni)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea lunară a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturi utilizate: 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
Încheierea exercițiului financiar (data bilanțului)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea și prezentarea în situațiile financiare anuale a disponibilităților în valută și altor elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare este cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării disponibilităților în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturi utilizate: 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”

4.1 Disponibilități bănești

Disponibilitățile bănești în conturi la bănci și în casierie reprezintă active curente ale unei entități și sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 5 - Conturi de trezorerie.

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a altor reglementări emise în acest scop.

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Exemplul 1

O entitate are de plătit o factură externă în valoare de 1.039 euro, data scadentă fiind 30 aprilie 2010.

Neavând disponibil suficient în contul deschis în euro, entitatea participă cu lei la o licitație valutară pentru a cumpăra suma de 1.039 euro.

La sfârșitul operațiunilor de vânzare, respectiv cumpărare de valută, extrasele de cont prezintă următoarele date:

Extrasul de cont în lei – din data transferului de lei se prezintă astfel:

Suma cu care se participă la licitație	4.385,52 lei
Comision	30 lei

Cursul de schimb valutar stabilit de banca comercială pentru licitație este de 4,2209 lei/euro.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor:

1. Participarea cu lei la licitația de cumpărare de valută:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.415,52 lei
581 Viramente interne			4.385,52 lei
sau			
5125 Sume în curs de decontare			
627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			30 lei

2. Cumpărarea de valută, suma în lei necesară fiind 4.385,52 lei (1.039 euro x 4,2209 lei/euro), la cursul de schimb al băncii la care s-a făcut licitația:

5124 Conturi la bănci în valută	=	581 Viramente interne	4.385,52 lei
		sau	
		5125 Sume în curs de decontare	

Se observă că aceste operațiuni nu generează în contabilitate nicio diferență de curs valutar, înregistrările efectuându-se în baza extraselor de cont emise de bancă, la cursul de schimb utilizat de banca comercială în ziua respectivă.

În extrasul de cont în valută apar sumele în valută.

Exemplul 2

La începutul zilei de 31.03.2010, o entitate are în contul curent un disponibil de 5.000 euro, evidențiat la un curs valutar de 4,0682 lei/euro.

În cursul zilei de 31.03.2010 presupunem că entitatea efectuează următoarele operațiuni:

- 1) plata unui furnizor: 4.000 euro, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,0729 lei/euro. Datoria este înregistrată în contabilitate la un curs de 4,0100 lei/euro.
- 2) încasarea unui client: 1.500 euro, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,0729 lei/euro. Creanța este înregistrată în contabilitate la un curs de 4,0011 lei/euro.
- 3) rambursarea unui credit bancar pe termen scurt: 1.400 euro la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,0729 lei/euro. Creditul este înregistrat în contabilitate la un curs de 4,0030 lei/euro.

Cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv din data de 30.03.2010, este de 4,0729 lei/euro.

Informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar:

Cursurile de schimb comunicate de BNR (considerate cu titlu exemplificativ)

Data (zi bancară)	Curs lei/euro
26 februarie 2010	4,0682
30 martie 2010	4,0729
31 martie 2010	4,0958

Înregistrarea în contabilitate, în data de 31.03.2010 a operațiunilor menționate:

1) - plata furnizorului la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.03.2010):

$$4.000 \text{ euro} \times 4,0729 \text{ lei/euro} = 16.292 \text{ lei}$$

- stingerea datoriei existente: $4.000 \text{ euro} \times 4,0100 \text{ lei/euro} = 16.040 \text{ lei}$

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>16.292 lei</u>
401 Furnizori			16.040 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			252 lei

2) - încasarea clientului la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,0729 lei/euro, respectiv cursul din 30.03.2010:

$$1.500 \text{ euro} \times 4,0729 \text{ lei/euro} = 6.109 \text{ lei}$$

- stingerea creanței existente: $1.500 \text{ euro} \times 4,0011 \text{ lei/euro} = 6.002 \text{ lei}$

5124 Conturi la bănci în valută	=	%	<u>6.109 lei</u>
		4111 Clienți	6.002 lei
		765 Venituri din diferențe de curs valutar	107 lei

3) - rambursarea creditului la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,0729 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.03.2010):

$$1.400 \text{ euro} \times 4,0729 \text{ lei/euro} = 5.702 \text{ lei}$$

- stingerea datoriei existente: $1.400 \text{ euro} \times 4,0030 = 5.604 \text{ lei}$

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>5.702 lei</u>
519 Credite bancare pe termen scurt			5.604 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			98 lei

La data de 31.03.2010, situația contului 5124 „Conturi la bănci în valută”, în lei și în valută, se prezintă astfel:

- evidențierea sumelor în euro

D	5124/euro	C
Si: 5.000		op. 1) 4.000
op. 2) 1.500		op. 3) 1.400
Si + RD = 6.500		RC: 5.400
		SFD: 1.100

- evidențierea sumelor în lei

D	5124/lei	C
Si: 20.341		op. 1) 16.292
op. 2) 6.109		op. 3) 5.702
Si + RD = 26.450		RC: 21.994
		SFD: 4.456

Din situația prezentată rezultă că entitatea dispune la sfârșitul lunii martie 2010, de sume în valută, soldul în valută fiind 1.100 euro.

La finele lunii martie, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea evaluează disponibilitățile în valută la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză, respectiv la cursul din 31.03.2010 de 4,0958 lei/euro. Diferențele de curs înregistrate în valoare de 49 lei $[(1.100 \text{ euro} \times 4,0958 \text{ lei/euro}) - 4.456 \text{ lei}]$ se recunosc în contabilitate la venituri din diferențe de curs valutar, astfel:

5124 Conturi la bănci în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	49 lei
---------------------------------	---	--	--------

4.2 Investițiile financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt se evidențiază în contabilitate în conturile din grupa 50 „Investiții pe termen scurt”.

Investițiile financiare pe termen scurt cuprind:

- ▶ acțiuni deținute (pe termen scurt) la entitățile afiliate
- ▶ alte investiții pe termen scurt, care reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 "Alte venituri financiare."

Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt

A. Evaluarea inițială

La intrarea în entitate - investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție include și costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor.

B. Evaluarea la data bilanțului

Valorile mobiliare pe termen scurt *admise la tranzacționare* pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare. Eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare (contul 768 „Alte venituri financiare” sau 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz).

Valorile mobiliare pe termen scurt care *nu sunt admise la tranzacționare* pe o piață reglementată se evaluează la costul de achiziție sau valoarea conform contractului, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Ajustările pentru pierderea de valoare se reflectă la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderi de valoare se anulează.

C. Evaluarea la ieșirea din entitate

La ieșirea din gestiune a investițiilor pe termen scurt se utilizează una din metodele următoare:

- FIFO – metoda primul intrat primul ieșit;
- CMP – metoda costului mediu ponderat;
- LIFO – metoda ultimul intrat primul ieșit.

Exemplu

Societatea Gama efectuează tranzacții de vânzare și cumpărare de titluri pe piața financiară, astfel:

- în 15.01.2010 cumpără 100 titluri „A” la un preț de piață de 1.000 lei fiecare;
- în 12.03.2010 cumpără 150 titluri „A” la un preț de piață de 1.050 lei fiecare;
- în 25.04.2010 vinde 125 titluri „A” la un preț de piață de 1.060 lei fiecare;
- în 30.06.2010 cumpără 50 titluri „A” la un preț de piață de 1.020 lei fiecare;
- în 14.08.2010 vinde 150 titluri „A” la un preț de piață de 1.070 lei fiecare.

1. Utilizarea metodei FIFO

- lei -

Data	Intrări		Valoare totală intrări	Ieșiri		Valoare totală ieșiri	Valoare stoc
	Nr. titluri	Preț unit.		Nr. titluri	Nr. x cost unit		
15.01.2010	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2010	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.2010				125	$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050$	126.250	$125 \times 1.050 = 131.250$
30.06.2010	50	1.020	51.000				$125 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 182.250$
14.08.2010				150	$125 \times 1.050 + 25 \times 1.020$	156.750	$25 \times 1.020 = 25.500$

2. Utilizarea metodei CMP (Cost calculat după fiecare intrare)

- lei -

Data	Intrări		Valoare totală intrări	Ieșiri		Valoare totală ieșiri	CMP	Valoare stoc
	Nr. titluri	Preț unit.		Nr. titluri	Nr. x cost unit.			
15.01.2010	100	1.000	100.000				1.000	$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2010	150	1.050	157.500				$(100 \times 1.000 + 150 \times 1.050) / 250 = 1.030$	$250 \times 1.030 = 257.500$
25.04.2010				125	125×1.030	128.750		$125 \times 1.030 = 128.750$
30.06.2010	50	1.020	51.000				$(125 \times 1.030 + 50 \times 1.020) / 175 = 1.027$	$175 \times 1.027 = 179.725$
14.08.2010				150	150×1.027	154.050		$25 \times 1.027 = 25.675$

3. Utilizarea metodei LIFO

- lei -

Data	Intrări		Valoare totală intrări	Ieșiri		Valoare totală ieșiri	Valoare stoc
	Nr. titluri	Preț unit.		Nr. titluri	Nr. x cost unit		
15.01.2010	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2010	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.2010				125	125×1.050	131.250	$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 = 126.250$
30.06.2010	50	1.020	51.000				$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 177.250$
14.08.2010				150	50×1.020 25×1.050 75×1.000	152.250	$25 \times 1.000 = 25.000$

Exemplu privind înregistrarea obligațiunilor de stat

S.C. Romanița S.A. achiziționează, la data de 1 iulie 2010, obligațiuni de stat cu scadența la 9 luni, în valoare de 200.000 lei. Dobânda este de 30% pe an.

Plata se efectuează prin contul bancar.

În cursul anului 2010, în contabilitate se evidențiază:

1. Cumpărarea obligațiunilor de stat

506 Obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	200.000 lei
-----------------	---	------------------------------	-------------

2. Evidențierea dobânzii cuvenite pentru perioada iulie-decembrie

$30\% \times 200.000 \times 1/2 = 30.000$ lei

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	=	766 Venituri din dobânzi	30.000 lei
---	---	--------------------------	------------

4.3 Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente depozitelor pe termen scurt în valută

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire.

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

La sfârșitul exercițiului, depozitele pe termen scurt în valută sunt evaluate ca orice element monetar în valută, generând diferențe de curs valutar.

Exemplu

S.C. Albinuța S.A. constituie un depozit în data de 1 februarie 2010 în sumă de 10.000 euro, cu scadența la 31 iulie 2010. La data constituirii depozitului, cursul de schimb valutar este de 4,1220 lei/euro (corespunzător zilei de 29 ianuarie 2010, ultima zi bancară a lunii ianuarie 2010).

În acest exemplu, informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar, cu mențiunea că data de 29 ianuarie 2010, respectiv 26 februarie 2010, reprezintă ultima zi bancară din lunile respective:

Cursurile de schimb comunicate de BNR (disponibile)

Data (zi bancară)	Curs lei/euro
29 ianuarie 2010	4,1220
1 februarie 2010	4,0805
26 februarie 2010	4,1073
31 martie 2010	4,0958
30 aprilie 2010	4,1276
31 mai 2010	4,1792
30 iunie 2010	4,2688
30 iulie 2010	4,3690

➤ Constituirea depozitului la data de 1 februarie 2010:

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	5124 Conturi la bănci în valută	41.220 lei (10.000 euro x 4,1220 lei/euro)
--	---	---------------------------------	---

La finele fiecărei luni, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea evaluează disponibilitățile în valută la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs se înregistrează în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

➤ Echivalentul în lei al depozitului la data de 28 februarie 2010, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.073 lei (10.000 euro x 4,1073 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele nefavorabile de curs valutar în valoare de 147 lei [10.000 euro x (4,1073 lei/euro - 4,1220 lei/euro)]:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	147 lei
--	---	--	---------

➤ Echivalentul în lei al depozitului la data de 31 martie 2010, rezultat din evaluarea lunară, este de 40.958 lei (10.000 euro x 4,0958 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea

depozitului bancar, respectiv diferențele nefavorabile de curs valutar în valoare de 115 lei [10.000 euro x (4,0958 lei/euro - 4,1073 lei/euro)]:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	115 lei
--	---	--	---------

➤ Echivalentul în lei al depozitului la data de 30 aprilie 2010, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.276 lei (10.000 euro x 4,1276 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele favorabile de curs valutar în valoare de 318 lei [10.000 euro x (4,1276 lei/euro - 4,0958 lei/euro)]:

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	318 lei
--	---	--	---------

➤ Echivalentul în lei al depozitului la data de 31 mai 2010, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.792 lei (10.000 euro x 4,1792 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele favorabile de curs valutar în valoare de 516 lei [10.000 euro x (4,1792 lei/euro - 4,1276 lei/euro)]:

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	516 lei
--	---	--	---------

➤ La data de 30 iunie 2010, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea a evaluat depozitul în sumă de 10.000 euro, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză, respectiv la cursul din 30.06.2010 de 4,2688 lei/euro.

Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar la data de 30 iunie 2010 în valoare de 896 lei [10.000 euro x (4,2688 lei/euro - 4,1792 lei/euro)]:

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	896 lei
--	---	--	---------

➤ La data de 31.07.2010 are loc lichidarea depozitului, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,3690 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.07.2010). Cu ocazia lichidării depozitelor pe termen scurt în valută se înregistrează și diferențele de curs valutar corespunzătoare:

5124 Conturi la bănci în valută	=	%	43.690 lei (10.000 euro x 4,3690 lei/euro)
		508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	42.688 lei (10.000 euro x 4,2688 lei/euro)
		765 Venituri din diferențe de curs valutar	1.002 lei 10.000 euro x (4,3690 lei/euro - 4,2688 lei/euro)

CAPITOLUL 5 TERȚI

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate și cele legate prin interese de participare, acționarii/asociații, debitorii și creditorii diverși.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

5.1 Evaluarea creanțelor și datoriilor

În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

În înțelesul reglementărilor contabile, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau
- c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Sintetizăm, mai jos, principalele prevederi cuprinse în reglementările contabile în vigoare cu privire la evaluarea creanțelor și datoriilor în valută și a creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la următoarele momente: la recunoașterea

inițială, la finele fiecărei luni (evaluare lunară), la încheierea exercițiului financiar (la data bilanțului) și la data decontării.

Momentul evaluării	Creanțe și datorii în valută	Creanțe și datorii exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute
Recunoașterea inițială	O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută. Prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente).	
Evaluare lunară (la finele fiecărei luni)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea lunară a creanțelor și datoriilor în valută și a creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.	
Încheierea exercițiului financiar (data bilanțului)	Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturi utilizate: 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	Diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz. Conturi utilizate: 768 „Alte venituri financiare” 668 „Alte cheltuieli financiare”
	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea și prezentarea elementelor în situațiile financiare anuale este cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar.	
	Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor sau datoriilor în valută se determină ca diferență între: - cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și - cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar. - se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturi utilizate: 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	Diferențele favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute se determină ca diferență între: - cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor respective, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și - cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar. - se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Conturi utilizate: 768 „Alte venituri financiare”

	665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	668 „Alte cheltuieli financiare”
Decontare	Modalitatea de decontare:	
	- în valută Conturi corespondente (conturi de trezorerie în valută): Exemplu: 5124 „Conturi la bănci în valută” 5314 „Casa în valută”	- în lei, în funcție de cursul unei valute Conturi corespondente (conturi de trezorerie în lei): Exemplu: 5121 „Conturi la bănci în lei” 5311 „Casa în lei”
	Curs valutar utilizat la decontare Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Prin „curs de schimb de la data efectuării operațiunii” se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente).	
	Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite: - față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau - față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară , diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.	Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit: - față de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau - față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară , diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.
	Diferențele financiare, favorabile sau nefavorabile, rezultate în urma decontării se înregistrează în conturile:	
	765 „Venituri din diferențe de curs valutar” 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	768 „Alte venituri financiare” 668 „Alte cheltuieli financiare”

Reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute

Exemplu

În data de 15.02.2010, entitatea Vulturul încheie un contract cu furnizorul Alfa, ce are ca obiect de activitate comercializarea instalațiilor de îmbuteliat apă minerală, pentru achiziția unei astfel de instalații. Valoarea negociată a instalației este de 120.000 euro, fără TVA. Plata furnizorului se va face în lei, reprezentând cei 120.000 euro la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării plății (cursul din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii).

Ambii parteneri sunt persoane juridice române.

Situația exemplificată se prezintă în două variante:

- varianta 1, când factura este achitată integral în exercițiul financiar în care a fost angajată datoria;

- varianta 2, când factura este achitată în exercițiul financiar următor angajării datoriei și în bilanț aceasta trebuie evaluată.

Notă:

În acest exemplu nu s-a evidențiat taxa pe valoarea adăugată aferentă, aceasta se evidențiază conform prevederilor din legislația fiscală în vigoare.

De asemenea, informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt ipotetice, fiind luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar:

Data (zi bancară)	Data (zi nebanară)	Curs lei/euro
12 febr. 2010		4,1270
	13 febr. 2010	-
	14 febr. 2010	-
15 febr. 2010		4,1173
26 febr. 2010		4,1073
	27 febr. 2010	-
	28 febr. 2010	-
31 mart. 2010		4,0958
27 apr. 2010		4,1246
28 apr. 2010		4,1430
30 nov. 2010		4,3065
31 dec. 2010		4,3182
19 ian. 2011		4,3565
20 ian. 2011		4,3462

➤ Varianta 1 - Factura se achită integral la 28.04.2010

• La beneficiar

a) la data de 15.02.2010, în baza facturii inițiale, emise de furnizor, se înregistrează activul achiziționat, la cursul de schimb valutar de 4,1270 lei/euro, comunicat de BNR (cursul din data de 12.02.2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii). Valoarea de intrare a activului este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) la data de 28.02.2010 se efectuează evaluarea datoriei de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 26.02.2010, ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 28.02.2010 rezultă diferențe favorabile, în sumă de 2.364 lei, recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 768 "Alte venituri financiare").

Diferențele din evaluarea datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb din ultima zi bancară a lunii și cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării datoriei respective, astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,1073 \text{ lei/euro} - 4,1270 \text{ lei/euro}) = 2.364 \text{ lei}$$

404 Furnizori de imobilizări	=	768 Alte venituri financiare	2.364 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

c) la data de 31.03.2010 se efectuează evaluarea datoriei de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 31.03.2010 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 491.496 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 31.03.2010 rezultă diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 1.380 lei, recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 768 "Alte venituri financiare").

Diferențele din evaluarea datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb din ultima zi bancară a lunii martie 2010 și cursul de schimb la care datoria este înregistrată în contabilitate (utilizat pentru evaluarea la 28.02.2010), astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,0958 \text{ lei/euro} - 4,1073 \text{ lei/euro}) = 1.380 \text{ lei}$$

404 Furnizori de imobilizări	=	768 Alte venituri financiare	1.380 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

d) la data de 28.04.2010, se achită furnizorului suma de 494.952 lei, reprezentând contravaloarea în lei a datoriei de 120.000 euro, evaluată la un curs valutar de 4,1246 lei/euro (cursul din data de 27.04.2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării plății).

Diferențele rezultate între cursul de schimb utilizat pentru efectuarea plății și cursul de schimb la care datoria este înregistrată în contabilitate (conform ultimei evaluări din data de 31.03.2010) sunt în valoare de 3.456 lei [$120.000 \text{ euro} \times (4,1246 \text{ lei/euro} - 4,0958 \text{ lei/euro})$], reprezentând diferențe nefavorabile, de natura cheltuielilor financiare (înregistrate în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”).

În cazul de față, plata în lei a datoriei către furnizor se înregistrează astfel:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	494.952 lei
404 Furnizori de imobilizări			491.496 lei
668 Alte cheltuieli financiare			3.456 lei

Situația contului 404 „Furnizori de imobilizări” la data de 28.04.2010 se prezintă astfel:

D	404 „Furnizori de imobilizări”	C
		495.240 lei (15.02.2010) (120.000 euro x 4,1270 lei/euro)
28.02.2010	2.364 lei 120.000 euro x (4,1073 lei/euro – 4,1270 lei/euro)	
31.03.2010	1.380 lei 120.000 euro x (4,0958 lei/euro – 4,1073 lei/euro)	
28.04.2010	491.496 lei 120.000 euro x 4,0958 lei/euro	
Total	495.240 lei	SF= 0

• La furnizor

Înregistrarea operațiunilor prezentate mai sus, în același context, se efectuează astfel:

a) la data de 15.02.2010 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat apă minerală pe baza facturii emise, în valoare de 495.240 lei (la cursul de schimb valutar de 4,1270 lei/euro, comunicat de BNR în data de 12.02.2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii):

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	495.240 lei
--------------	---	--------------------------------------	-------------

b) la data de 28.02.2010 se evaluează creanța de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 26.02.2010 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea creanței la 28.02.2010 rezultă diferențe nefavorabile, în sumă de 2.364 lei, recunoscute în contabilitate drept cheltuieli financiare (cont 668 "Alte cheltuieli financiare").

Calculul diferențelor din evaluarea creanței:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,1073 \text{ lei/euro} - 4,1270 \text{ lei/euro}) = 2.364 \text{ lei}$$

668 Alte cheltuieli financiare	=	4111 Clienți	2.364 lei
--------------------------------	---	--------------	-----------

c) la data de 31.03.2010 se evaluează creanța de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 31.03.2010 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 491.496 lei. Astfel, din evaluarea creanței la 31.03.2010 rezultă diferențe nefavorabile, în sumă de 1.380 lei, recunoscute în contabilitate drept cheltuieli financiare (cont 668 "Alte cheltuieli financiare").

Calculul diferențelor din evaluarea creanței:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,0958 \text{ lei/euro} - 4,1073 \text{ lei/euro}) = 1.380 \text{ lei}$$

668 Alte cheltuieli financiare	=	4111 Clienți	1.380 lei
--------------------------------	---	--------------	-----------

d) la data de 28.04.2010 se încasează creanța în lei, în sumă de 494.952 lei, stabilită în funcție de cursul de schimb valutar - BNR, valabil la data încasării (cursul valutar de 4,1246 lei/euro din data de 27.04.2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul încasării).

Diferențele rezultate între cursul de la data încasării și cursul la care creanța este înregistrată în contabilitate (conform ultimei evaluări din data de 31.03.2010) sunt în valoare de 3.456 lei $[120.000 \text{ euro} \times (4,1246 \text{ lei/euro} - 4,0958 \text{ lei/euro})]$, reprezentând diferențe favorabile de natura veniturilor financiare (înregistrate în contul 768 „Alte venituri financiare”).

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	494.952 lei
		4111 Clienți	491.496 lei
		768 Alte venituri financiare	3.456 lei

Situația contului 4111 „Clienți” la data de 28.04.2010 se prezintă astfel:

D	4111 „Clienți”	C
(15.02.2010)	495.240 lei	
(120.000 euro x 4,1270 lei/euro)		
		2.364 lei 28.02.2010
		120.000 euro x (4,1073 lei/euro – 4,1270 lei/euro)
		1.380 lei 31.03.2010
		120.000 euro x (4,0958 lei/euro – 4,1073 lei/euro)
		491.496 lei 28.04.2010
		120.000 euro x 4,0958 lei/euro
	Total	495.240 lei
SF= 0		

➤ Varianta 2 - Factura se achită integral în exercițiul financiar următor, la data de 20.01.2011 (la cursul valutar de 4,3565 lei/euro, comunicat de Banca Națională a României în data de 19.01.2010 ultima zi bancară anterioară operațiunii).

Sunt valabile aceleași informații, cu mențiunea că plata se face în exercițiul financiar următor, ceea ce înseamnă că fiecare din cele două entități va prezenta, la finele exercițiului financiar 2010, sold la creanță, respectiv la datoria angajată (presupunem că exercițiul financiar al celor două entități corespunde cu anul calendaristic).

Potrivit reglementărilor contabile, fiecare entitate va evalua soldul, atât la sfârșitul fiecărei luni, cât și la data bilanțului, în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR și valabil la acea dată. Eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile rezultate în urma evaluării se înregistrează cu ajutorul conturilor 768 „Alte venituri financiare”, respectiv 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz.

• La beneficiar

a) la data de 15.02.2010 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii inițiale, în valoare de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro):

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2010 societatea va evalua lunar, la finele fiecărei luni, datoria față de furnizor, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

La data de 30.11.2010 (ultima zi bancară a lunii), datoria de 120.000 euro a fost evaluată la 516.780 lei, în funcție de cursul de schimb comunicat de BNR la această dată (4,3065 lei/euro).

c) 31 decembrie 2010 – Evaluare la data bilanțului

În conformitate cu Reglementările contabile, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de evoluția cursului valutar al unei valute de referință trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Diferențele favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute **se determină** ca diferență între:

- cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor respective, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și
- cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar.

În exemplul prezentat, datoria de 120.000 euro se evaluează la valoarea de 518.184 lei, în funcție de cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar (presupunem că acest curs este de 4,3182 lei/euro). Diferențele financiare nefavorabile, în sumă de 1.404 lei, rezultate în urma evaluării, se înregistrează în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”, astfel:

668 Alte cheltuieli financiare	=	404 Furnizori de imobilizări	1.404 lei
--------------------------------	---	------------------------------	-----------

Diferențele rezultate în urma evaluării datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb valabil la data încheierii exercițiului financiar (4,3182 lei/euro) și cursul la care aceasta este înregistrată în contabilitate (4,3065 lei/euro – conform evaluării din data de 30.11.2010), astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,3182 \text{ lei/euro} - 4,3065 \text{ lei/euro}) = 1.404 \text{ lei}$$

d) la data de 20.01.2011 se plătește datoria angajată, la cursul valutar valabil la această dată, de 4,3565 lei/euro (comunicat de BNR în data de 19.01.2011, ultima zi bancară anterioară operațiunii). Datoria se plătește din contul de disponibil în lei, suma plătită fiind de 522.780 lei.

În contabilitate se înregistrează diferența (nefavorabilă) între 31.12.2010 și 20.01.2011, adică o diferență nefavorabilă de 4.596 lei $[120.000 \text{ euro} \times (4,3565 \text{ lei/euro} - 4,3182 \text{ lei/euro})]$.

- plata datoriei către furnizor în valoare de 522.780 lei, la cursul valutar de la data plății :

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	522.780 lei
404 Furnizori de imobilizări			518.184 lei
668 Alte cheltuieli financiare			4.596 lei

• La furnizor

Înregistrarea operațiunilor prezentate mai sus, în același context, se efectuează astfel:

a) la data de 15.02.2010 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat, pe baza facturii emise, în valoare de 495.240 lei:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	495.240 lei
--------------	---	--------------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2010 societatea va evalua lunar, la finele fiecărei luni, creanța de 120.000 euro, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

La data de 30.11.2010 (ultima zi bancară a lunii) creanța a fost evaluată la 516.780 lei, în funcție de cursul de schimb comunicat de BNR la această dată (4,3065 lei/euro).

c) la 31 decembrie 2010, creanța de 120.000 euro se evaluează la cursul de schimb valutar comunicat de BNR valabil la data bilanțului (4,3182 lei/euro), valoarea creanței evaluate fiind de 518.184 lei.

Diferența favorabilă din evaluare este de 1.404 lei $[120.000 \text{ euro} \times (4,3182 \text{ lei/euro} - 4,3065 \text{ lei/euro})]$.

4111 Clienți	=	768 Alte venituri financiare	1.404 lei
--------------	---	------------------------------	-----------

d) la data de 20.01.2011 se încasează creanța în lei, în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil la data încasării (4,3565 lei/euro), suma încasată fiind de 522.780 lei (120.000 euro x 4,3565 lei/euro):

- înregistrarea diferențelor financiare în sumă de 4.596 lei [120.000 euro x (4,3565 lei/euro – 4,3182 lei/euro)]:

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	522.780 lei
		4111 Clienți	518.184 lei
		768 Alte venituri financiare	4.596 lei

Reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor, exprimate în valută

Exemplu

În data de 15.02.2010, entitatea Vulturul încheie un contract cu un furnizor extern, Alfa LTD, pentru achiziția unei instalații de îmbuteliat apă minerală. Valoarea negociată a instalației este de 120.000 euro, fără TVA.

Furnizorul Alfa LTD nu este persoană juridică română.

Înregistrarea în contabilitate, și în cazul acestui exemplu, se prezintă prin prisma celor două variante de la exemplul precedent, și anume:

- varianta 1, când factura este achitată integral în exercițiul financiar în care a fost angajată datoria;
- varianta 2, când factura este achitată în exercițiul financiar următor angajării datoriei iar în bilanț aceasta trebuie evaluată.

Notă:

Înregistrările contabile se vor efectua numai la beneficiar, persoană juridică română.

Utilizăm aceleași informații privind cursul valutar care au fost prezentate în exemplul anterior.

Nu se iau în calcul înregistrările privind taxa pe valoarea adăugată, acestea efectuându-se conform prevederilor Codului fiscal.

➤ Varianta 1 - Factura se achită integral la 28.04.2010

a) la data de 15.02.2010 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii emise de furnizorul extern în valoare de 120.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR la această dată este de 4,1270 lei/euro (cursul din data de 12.02.2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii). Valoarea de intrare a activului este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) la data de 28.02.2010 se evaluează datoria în valută de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 28.02.2010 rezultă diferențe de curs favorabile, în sumă de 2.364 lei, recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”).

Calculul diferențelor de curs valutar din evaluarea datoriei în valută:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,1073 \text{ lei/euro} - 4,1270 \text{ lei/euro}) = 2.364 \text{ lei}$$

404 Furnizori de imobilizări	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	2.364 lei
------------------------------	---	--	-----------

c) la data de 31.03.2010 se evaluează datoria de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară

a lunii), reprezentând 491.496 lei. Din evaluarea datoriei la 31.03.2010 rezultă diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 1.380 lei, care se înregistrează în contabilitate astfel:

404 Furnizori de imobilizări	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	1.380 lei
------------------------------	---	--	-----------

b) la data de 28.04.2010 se plătește către furnizorul extern, datoria de 120.000 euro evaluată în lei la cursul de schimb valutar de 4,1246 lei/euro (cursul de schimb din ultima zi bancară anterioară operațiunii).

Diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate între data plății și data ultimei evaluări din data de 31.03.2010, sunt în valoare de 3.456 lei [120.000 euro x (4,1246 lei/euro – 4,0958 lei/euro)] și se înregistrează în contabilitate în debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	494.952 lei
404 Furnizori de imobilizări			491.496 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			3.456 lei

➤ Varianta 2 - Factura se achită integral în exercițiul financiar următor, la data de 20.01.2011 (curs valutar de 4,3565 lei/euro)

a) la data de 15.02.2010 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii emise de furnizorul extern, în valoare de 120.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR la această dată este de 4,1270 lei/euro. Valoarea în lei este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2010 societatea va evalua la sfârșitul fiecărei luni datoria în valută față de furnizorul extern, în funcție de cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

Eventualele diferențe de curs valutar, favorabile sau nefavorabile se înregistrează cu ajutorul conturilor: 765 Venituri din diferențe de curs valutar, respectiv 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, după caz.

La data de 30.11.2010, datoria de 120.000 euro se evaluează la cursul de schimb valutar comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii (4,3065 lei/euro), valoarea rezultată în urma evaluării fiind de 516.780 lei.

c) la 31 decembrie 2010, se evaluează datoria în valută, la cursul valutar de 4,3182 lei/euro, valabil la data bilanțului, comunicat de BNR (120.000 euro x 4,3182 lei/euro = 518.184 lei).

Se înregistrează diferențe nefavorabile de curs valutar în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, în valoare de 1.404 lei [120.000 euro x (4,3182 lei/euro – 4,3065 lei/euro)].

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	404 Furnizori de imobilizări	1.404 lei
--	---	------------------------------	-----------

d) la data de 20.01.2011 se plătește furnizorului extern suma de 120.000 de euro. Această sumă evaluată în lei, la cursul de schimb valutar de 4,3565 lei/euro, valabil la data plății, este de

522.780 lei (120.000 euro x 4,3565 lei/euro). Diferența de curs valutar nefavorabilă este în valoare de 4.596 lei [120.000 euro x (4,3565 lei/euro – 4,3182 lei/euro)].

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>522.780 lei</u>
404 Furnizori de imobilizări			518.184 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			4.596 lei

Evaluarea avansurilor comerciale exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

Exemplu

În luna august 2010, o persoană impozabilă A, înregistrată în scopuri de TVA potrivit Codului fiscal, încasează 1.000 euro drept avans pentru livrarea în interiorul țării a unui automobil de la o altă societate B, obiectul de activitate al acesteia fiind vânzarea de automobile.

Persoana impozabilă A va emite o factură către societatea B la cursul de 4,2000 lei/euro, valabil la data încasării avansului.

În luna septembrie 2010 are loc livrarea automobilului, care costă 5.000 euro, fără TVA. Cursul pentru înregistrarea operațiunilor de livrare este de 4,3000 lei/euro. La data livrării se va storna taxa pe valoare adăugată aferentă avansului acordat, respectiv 1.008 lei, cu semnul minus.

Înregistrări contabile efectuate de către vânzător (A):

1) Înregistrarea facturii de avans:

Baza de impozitare a TVA = 1.000 euro x 4,2000 lei/euro = 4.200 lei

Taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului = 4.200 lei x 24% = 1.008 lei

4111 Clienți	=	%	<u>5.208 lei</u>
		419 Clienți – creditori	4.200 lei
		4427 TVA colectată	1.008 lei

2) Încasarea contravalorii facturii de avans:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	5.208 lei
------------------------------	---	--------------	-----------

3) Evaluarea avansului la sfârșitul lunii august 2010, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii, respectiv de 4,2500 lei/euro, cu recunoașterea diferențelor aferente:

1.000 euro x (4,2500 lei/euro – 4,2000 lei/euro) = 50 lei.

668 Alte cheltuieli financiare	=	419 Clienți - creditori	50 lei
--------------------------------	---	-------------------------	--------

4) Livrarea automobilului (5.000 euro x 4,3000 lei/euro = 21.500 lei)

Baza de impozitare a TVA pentru livrare se determină astfel:

(1.000 euro x 4,2000 lei/euro) = 4.200 lei +

(4.000 euro x 4,3000 lei/euro) = 17.200 lei

TOTAL 5.000 euro = 21.400 lei

Taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării se determină astfel: 21.400 lei x 24% = 5.136 lei

4111 Clienți	=	%	<u>26.636 lei</u>
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	21.500 lei
		4427 TVA colectată	5.136 lei

și, concomitent:

compensarea avansului la cursul de 4,3000 lei/euro:

%	=	4111 Clienți	<u>4.300 lei</u>
419 Clienți – creditori			4.250 lei
668 Alte cheltuieli financiare			50 lei

și stornarea TVA-ului aferent avansului:

4111 Clienți	=	4427 TVA colectată	-1.008 lei
--------------	---	--------------------	------------

Înregistrări contabile efectuate de către cumpărător (B):

1) Înregistrarea facturii de avans:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	<u>5.208 lei</u>
232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale			4.200 lei
4426 TVA deductibilă			1.008 lei

2) Plată contravaloare factură de avans:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	5.208 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

3) Evaluarea avansului la sfârșitul lunii august 2010, la cursul de 4,2500 lei/euro, cu recunoașterea diferențelor aferente:

$$1.000 \text{ euro} \times (4,2500 \text{ lei/euro} - 4,2000 \text{ lei/euro}) = 50 \text{ lei}$$

232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	=	768 Alte venituri financiare	50 lei
--	---	------------------------------	--------

4) Achiziția automobilului:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	<u>26.636 lei</u>
2133 Mijloace de transport			21.500 lei
4426 TVA deductibilă			5.136 lei

și, concomitent:

compensarea avansului la cursul de 4,3000 lei/euro:

404 Furnizori de imobilizări	=	%	<u>4.300 lei</u>
		232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	4.250 lei
		768 Alte venituri financiare	50 lei

și stornarea TVA-ului aferent avansului:

4426 TVA deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări	-1.008 lei
----------------------	---	------------------------------	------------

5.2.Participarea salariaților la profit

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru

incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când:

- a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și
- b) poate fi făcută o estimare certă a obligației.

O obligație curentă există atunci, și numai atunci, când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți.

În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

Ca urmare, în exercițiul financiar pentru care se propune acordarea de prime reprezentând participarea personalului la profit se reflectă în contabilitate constituirea unui provizion la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele brute cuvenite salariaților, astfel:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1518 Alte provizioane
---	---	-----------------------

În exercițiul financiar ulterior, în care se acordă primele, în contabilitate se evidențiază,:

- a) primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii:

643 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit și, concomitent	=	424 Prime reprezentând participarea personalului la profit
--	---	--

- b) se reia la venituri provizionul constituit la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele brute cuvenite salariaților:

1518 Alte provizioane	=	7812 Venituri din provizioane
-----------------------	---	-------------------------------

- c) plata primelor reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	=	5311 Casa în lei
--	---	------------------

5.3 Deprecierea creanțelor clienți

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, creanțele se prezintă în situațiile financiare la valoarea lor probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Exemplu

Evaluarea creanțelor la valoarea probabilă de încasat

Entitatea S.C. Olimp S.A. a facturat entității S.C. Grid S.A., în luna ianuarie 2010, produse finite în valoare de 250.000 lei, din care a încasat suma de 230.000 lei.

La 31.12.2010, cu ocazia inventarierii creanțelor, S.C. Olimp S.A. constată că este posibil ca suma restantă de la S.C. Grid S.A., să nu se mai încaseze în viitorul apropiat deoarece această societate a intrat în incapacitate de plată.

În anul 2011 se pronunță falimentul entității Grid, iar lichidatorii virează entității Olimp suma de 10.000 lei. Ca urmare a acestor operațiuni, S.C. Olimp S.A. efectuează următoarele înregistrări în contabilitate:

Anul 2010

1) livrarea produselor către S.C. Grid S.A. în luna ianuarie 2010:

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	250.000 lei
--------------	---	---	-------------

2) încasarea parțială a facturilor emise pentru produsele livrate:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	230.000 lei
------------------------------	---	--------------	-------------

3) la 31.12.2010, cu ocazia desfășurării lucrărilor de închidere a exercițiului financiar al anului 2010, pentru suma de 20.000 lei (creanță restantă) cu probabilitate mare de neîncasare se înregistrează o ajustare ca urmare a riscului de neîncasare a creanței respective:

4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți	20.000 lei
și			
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	20.000 lei

Anul 2011

1) încasarea parțială a creanței incerte, în valoare de 10.000 lei, și anularea ajustărilor pentru depreciere aferente:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	10.000 lei
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	10.000 lei

2) înregistrarea scăderii din evidență a sumei care nu mai poate fi încasată, conform hotărârii judecătorești:

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	10.000 lei
și anularea ajustării corespunzătoare:			
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	10.000 lei

5.4 Cesiunea de creanță

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 "Clienți incerți sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).

Scoaterea din evidență a unei creanțe poate fi efectuată și prin cedarea acesteia către un alt creditor.

Potrivit reglementărilor contabile, în cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale.

Exemplu

S.C. Omega S.A. vinde către S.C. Honorus S.A. la data de 10 ianuarie 2009 mărfuri în valoare de 100.000 lei. Conform clauzelor contractuale, plata contravalorii mărfurilor de către S.C. Honorus S.A. se va face până cel târziu la 30 decembrie 2009. Întrucât S.C. Honorus S.A. se confruntă cu anumite probleme financiare, aceasta nu a efectuat nicio plată către S.C. Omega S.A. până la data scadență prevăzută în contract.

La începutul anului 2010, tribunalul emite o sentință de intrare a S.C. Honorus S.A. în procedură de insolvență, iar la data de 1 mai 2010 entitatea S.C. Omega S.A. încheie un contract de cesiune de creanță cu entitatea S.C. Recuperator S.A., entitate specializată în recuperarea creanțelor. În urma contractului de cesiune de creanță, toate drepturile și obligațiile S.C. Omega S.A. sunt preluate de S.C. Recuperator S.A. Potrivit contractului de cesiune de creanță, prețul cesiunii este de 90.000 lei. Entitatea S.C. Honorus S.A. și-a dat acordul privind înțelegerea dintre cesionar și cedent.

Contabilizarea operațiunilor la entitatea S.C. Omega S.A – cedent

- Înregistrarea în contabilitate a operațiunii de vânzare a mărfurilor în data de 10 ianuarie 2009:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000 lei
--------------	---	--------------------------------------	-------------

- La data de 31 decembrie 2009, cu ocazia inventarului, se evaluează creanța la valoarea probabilă de încasare și se înregistrează în contabilitate o ajustare pentru depreciere la întreaga valoare a acesteia. Pe baza analizei efectuate de experți și juriști, se apreciază că, având în vedere problemele financiare ale clientului S.C. Honorus S.A., valoarea probabilă de încasare a creanței este zero. În consecință, se decide reflectarea în contabilitate a unei ajustări provizorii la nivelul întregii valori a creanței:

4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți	100.000 lei
-------------------------------------	---	--------------	-------------

și

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	100.000 lei
--	---	--	-------------

- La data de 01 mai 2010, entitatea S.C. Omega S.A. înregistrează în contabilitate cesiunea de creanță:

461 Debitori diverși/ S.C. Recuperator S.A.	%	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	<u>100.000 lei</u> 90.000 lei
654 Pierderi din creanțe și debitori diverși				10.000 lei

și, concomitent, se reia la venituri ajustarea pentru depreciere constituită anterior:

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	100.000 lei
--	---	--	-------------

Contabilizarea operațiunilor la entitatea S.C. Recuperator S.A. – cesionar

Preluarea creanței, conform contractului de cesiune de creanță, de la entitatea S.C. Omega S.A.:

461 Debitori diverși / S.C. Honorus S.A.	=	%	100.000 lei
		462 Creditori diverși/ S.C. Omega S.A.	90.000 lei
		7588 Alte venituri din exploatare	10.000 lei

În continuare, creanța este urmărită de S.C. Recuperator S.A. și, în funcție de evoluția situației financiare a S.C. Honorus S.A., se constituie ajustări pentru depreciere în contabilitatea entității care a preluat creanța, astfel:

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși
--	---	--

5.5 Contabilitatea asocierilor în participație

Contabilitatea asocierilor în participație se organizează și se conduce distinct de către unul dintre coparticipanți conform înțelegerilor contractuale dintre părți, cu respectarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii.

La organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât reglementările contabile, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale.

Reglementările contabile se aplică, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale.

Elementele de natura veniturilor și cheltuielilor determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați conform prevederilor contractului de asociere iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi, se transmit fiecărui asociat, pe bază de decont, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

În decont se înscriu și alte transferuri reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea imobilizărilor corporale și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

Evidența asocierii se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operații în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant.

Societatea comercială care conduce evidența asocierii în participație ține evidență și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.

În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate.

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

Exemplu

Pentru exemplificarea modului de contabilizare a operațiunilor unei asocieri în participație, se consideră două entități, A și B, participarea acestora la asocierea în participație fiind de 70% entitatea A și 30% entitatea B.

Scopul acestei asocieri este obținerea și comercializarea de produse nealimentare (fabricarea altor articole textile). Conform contractului de asociere, structura aportului fiecărui asociat în participație este următoarea:

Entitatea A – aport 70%, din care:

- aport în natură – o imobilizare corporală în valoare de 36.000 lei, cu durata de utilizare economică de 5 ani;
- aport în numerar în sumă de 55.000 lei.

Entitatea B – aport 30% din care:

- aport în natură – o imobilizare corporală în valoare de 24.000 lei, cu durata de utilizare economică de 4 ani;
- aport în numerar în sumă de 15.000 lei.

Imobilizările corporale aportate sunt utilizate numai în scopul activității desfășurate de asocierea în participație.

Conform contractului de asociere, contabilitatea este ținută de către asociatul A.

Repartizarea veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea asocierii se efectuează în funcție de proporția prevăzută în contractul de asociere.

În cursul unei luni, au fost înregistrate următoarele venituri și cheltuieli:

Venituri și cheltuieli aferente asocierii

Veniturile totale obținute de către asociere sunt în sumă de 50.000 lei, din care:

- venituri obținute din vânzarea produselor finite, în valoare de 30.000 lei (costul produselor finite realizate 28.500 lei);
- alte venituri, în valoare de 20.000 lei.

Cheltuielile totale 40.212 lei, din care:

- cheltuieli cu materialele consumabile aferente obținerii bunurilor, în valoare de 15.000 lei;
- cheltuieli cu energia și apa, în valoare de 2.300 lei;
- cheltuieli cu salariile, în valoare de 10.000 lei;
- amortizare imobilizări corporale, în valoare de 1.100 lei;
- contribuții aferente salariilor, suportate de angajator, în valoare de 2.812 lei;
- alte cheltuieli, în valoare de 9.000 lei.

Venituri și cheltuieli aferente activității proprii

În cursul aceleiași luni, entitățile A și B obțin următoarele venituri și cheltuieli din activitatea proprie:

Entitatea A

- venituri totale activitate proprie – 60.000 lei
- cheltuieli totale activitate proprie – 45.000 lei

Entitatea B

- venituri totale activitate proprie – 45.000 lei
- cheltuieli totale activitate proprie – 23.000 lei

Operațiunile desfășurate în activitatea de asociere vor fi contabilizate distinct, de către asociatul desemnat prin contractul de asociere să organizeze și să conducă contabilitatea acestei activități.

În continuare, se prezintă reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni specifice activității desfășurate de asocierea în participație, cu precădere cele legate de realizarea veniturilor, cheltuielilor și decontărilor, atât la nivelul asocierii, cât și la nivelul fiecărui participant în asociere.

Referitor la obligațiile cuvenite bugetului de stat din activitatea de asociere, acestea se vor calcula și plăti în conformitate cu prevederile legislației fiscale în vigoare.

Entitatea A

Contabilitatea la nivelul entității A va fi organizată pe cele două activități:

1. asocierea în participație;
2. activitatea proprie.

1. Contabilitatea asocierii*a) înregistrarea aportului în numerar pe fiecare asociat:*

5311 Casa în lei	=	458/A Decontări din operații în participație	55.000 lei
5311 Casa în lei	=	458/B Decontări din operații în participație	15.000 lei

b) înregistrarea cheltuielilor și veniturilor obținute din asocieri:

- înregistrarea producției obținute din asocieri la costul de producție de 28.500 lei:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	28.500 lei
--------------------	---	--	------------

- înregistrarea cheltuielilor cu materialele consumabile:

602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	401 Furnizori	15.000 lei
---	---	---------------	------------

- înregistrarea cheltuielilor cu energia și apa:

605 Cheltuieli privind energia și apa	=	401 Furnizori	2.300 lei
---------------------------------------	---	---------------	-----------

- înregistrarea cheltuielilor cu salariile personalului:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	10.000 lei
--	---	---------------------------------	------------

- înregistrarea contribuțiilor aferente salariilor suportate de angajator (2.080 + 520 + 85 + 50 + 25 + 27 + 25 = 2.812 lei)⁶:

• înregistrarea contribuției la asigurările sociale:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	2.080 lei
--	---	--	-----------

• înregistrarea contribuției la asigurările sociale de sănătate:

6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	=	4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	520 lei
---	---	---	---------

• înregistrarea contribuției pentru concedii și indemnizații:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	85 lei
--	---	--	--------

• înregistrarea contribuției unității la fondul de șomaj:

6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	=	4371 Contribuția unității la fondul de șomaj	50 lei
--	---	--	--------

• înregistrarea comisionului datorat Camerei de Muncă:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate	25 lei
---	---	---	--------

• înregistrarea fondului de accidente și boli profesionale:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale/fond de accidente și boli profesionale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale/fond de accidente și boli profesionale	27 lei
---	---	---	--------

⁶ Contribuțiile și sumele aferente acestora se determină potrivit legislației în vigoare.

• înregistrarea fondului pentru garantarea creanțelor salariale:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/fond pentru garantarea creanțelor salariale	=	447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate/fond pentru garantarea creanțelor salariale	25 lei
---	---	--	--------

- înregistrarea contribuțiilor care se rețin din salarii:

421 Personal - salarii datorate	=	%	<u>2.930 lei</u>
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	1.050 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	550 lei
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	50 lei
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	1.280 lei

- înregistrarea plății obligațiilor către salariați și a celorlalte obligații aferente salariilor:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>12.812 lei</u>
421 Personal - salarii datorate (10.000 – 2.930)			7.070 lei
4311 Contribuția unității la asigurările sociale (2.080 + 85 + 27)			2.192 lei
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale			1.050 lei
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			520 lei
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate			550 lei
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj			50 lei
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj			50 lei
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor			1.280 lei
447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate			50 lei

- înregistrarea amortizării imobilizării corporale aportate de entitatea A, transmisă de aceasta (36.000 lei/5ani/12 luni):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	458 Decontări din operații în participație/A	600 lei
---	---	---	---------

- înregistrarea amortizării imobilizării corporale aportate de entitatea B, transmisă de aceasta (24.000/4 ani/12 luni):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	458 Decontări din operații în participație/B	500 lei
---	---	---	---------

- înregistrarea altor cheltuieli diverse:

6xx Conturi de cheltuieli	=	4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	9.000 lei
---------------------------	---	---	-----------

- înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite:

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	30.000 lei
- descărcarea de gestiune la costul efectiv de 28.500 lei:			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	28.500 lei
- înregistrarea altor venituri:			
4111 Clienți	=	7xx Conturi de venituri	20.000 lei
- încasarea clienților (30.000 + 20.000 = 50.000 lei):			
5xx Conturi de trezorerie	=	4111 Clienți	50.000 lei

c) repartizarea veniturilor și cheltuielilor din asociere, către cei doi asociați A și B:

c.1) transmiterea veniturilor și cheltuielilor, pe bază de decont, către asociatul A:

- repartizarea veniturilor, în sumă de 35.000 lei (50.000 x 70%), astfel:
 - din vânzarea produselor finite, suma de 21.000 lei (30.000 x 70%)
 - din alte venituri, suma de 14.000 lei (20.000 x 70%)

%	=	458 Decontări din operații în participație/A	<u>35.000 lei</u> 21.000 lei
701 Venituri din vânzarea produselor finite			
7xx Conturi de venituri			14.000

- repartizarea cheltuielilor, în sumă de 28.148 lei, astfel:
 - materiale consumabile, suma de 10.500 lei (15.000 x 70%)
 - energie, apă, suma de 1.610 lei (2.300 x 70%)
 - salarii, suma de 7.000 lei (10.000 x 70%)
 - asigurări sociale, suma de 1.534 lei (2.192 x 70%)
 - ajutor de șomaj, suma de 35 lei (50 x 70%)
 - taxe și vărsăminte asimilate, suma de 35 lei (50 x 70%)
 - amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de asociere, suma de 770 lei (1.100 x 70%)
 - alte cheltuieli, suma de 6.300 lei (9.000 x 70%)
 - asigurări sociale de sănătate, suma de 364 lei (520 x 70%)

458 Decontări din operații în participație/A	=	%	<u>28.148 lei</u>
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	10.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	1.610 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	7.000 lei
		6451 Contribuția unității la asigurările sociale	1.534 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	35 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	35 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	770 lei
		6xx Conturi de cheltuieli	6.300 lei
		6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	364 lei

c.2) transmiterea veniturilor și cheltuielilor, pe bază de decont, către asociatul B:

- repartizarea veniturilor, în sumă de 15.000 lei (50.000 x 30%), astfel:

- din vânzarea produselor finite, suma de 9.000 lei (30.000 x 30%)
- din alte venituri, suma de 6.000 lei (20.000 x 30%)

%	=	458 Decontări din operații în participație/B	<u>15.000 lei</u> 9.000 lei
701 Venituri din vânzarea produselor finite			
7xx Conturi de venituri			6.000
• repartizarea cheltuielilor, în sumă de 12.064 lei, astfel: - materiale consumabile, suma de 4.500 lei (15.000 x 30%) - energie, apă, suma de 690 lei (2.300 x 30%) - salarii, suma de 3.000 lei (10.000 x 30%) - asigurări sociale, suma de 658 lei (2.192 x 30%) - ajutor de șomaj, suma de 15 lei (50 x 30%) - taxe și vărsăminte asimilate, suma de 15 lei (50 x 30%) - amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de asocieră, suma de 330 lei (1.100 x 30%) - alte cheltuieli, suma de 2.700 lei (9.000 x 30%) - asigurări sociale de sănătate, suma de 156 lei (520 x 30%)			
458 Decontări din operații în participație/B	=	%	<u>12.064 lei</u>
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	4.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	690 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	3.000 lei 658 lei
		6451 Contribuția unității la asigurările sociale	15 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	15 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	330 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2.700 lei
		6xx Conturi de cheltuieli	156 lei
		6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	

2. Contabilitatea proprie a entității A

Entitatea A va prelua în contabilitatea proprie operațiunile transmise de asocieră, astfel:

a) înregistrarea operațiunilor transmise de asocieră în participație, în baza Decontului pentru operațiunile în participație:

- preluarea veniturilor cuvenite din asocieră, în sumă de 35.000 lei:

458 Decontări din operații în participație/asocieră	=	%	<u>35.000 lei</u>
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	21.000 lei
		7xx Conturi de venituri	14.000 lei

- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 28.148 lei:

%	=	458 Decontări din operații în participație	28.148 lei
602 Cheltuieli cu materialele consumabile			10.500 lei
605 Cheltuieli privind energia și apa			1.610 lei
641 Cheltuieli cu salariile personalului			7.000 lei
6451 Contribuția unității la asigurările sociale			1.534 lei
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			35 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			35 lei
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			770 lei
6xx Conturi de cheltuieli			6.300 lei
6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			364 lei

b) înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea A:

- înregistrarea cheltuielilor proprii:

6xx Conturi de cheltuieli	=	4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	45.000 lei
---------------------------	---	--	------------

- înregistrarea veniturilor proprii:

4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	=	7xx Conturi de venituri	60.000 lei
--	---	-------------------------	------------

- înregistrarea amortizării pentru imobilizările aportate în participație:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	600 lei
--	---	--	---------

- transmiterea cheltuielii cu amortizarea pe bază de decont către asociație, în vederea repartizării ei către asociați potrivit procentelor de participare:

458 Decontări din operații în participație/asociere	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	600 lei
---	---	--	---------

- închiderea conturilor de venituri, la nivel de entitate A, aferente atât asocierii, cât și activității proprii:

%	=	121 Profit sau pierdere	95.000 lei
701 Venituri din vânzarea produselor finite			21.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/asociere			14.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/activitatea proprie			60.000 lei

- închiderea conturilor de cheltuieli, la nivel de entitate A, aferente atât asocierii, cât și activității proprii:

121 Profit sau pierdere	=	%	<u>73.148 lei</u>
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	10.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	1.610 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	7.000 lei
		6451 Contribuția unității la asigurările sociale	1.534 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	35 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	35 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	770 lei
		6xx Alte conturi de cheltuieli/asociere	6.300 lei
		6xx Conturi de cheltuieli/activitatea proprie	45.000 lei
		6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	364 lei

- reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat de către entitatea A:

Calculul impozitului pe profit*)

Venituri totale	95.000 lei
din care:	
- Venituri totale obținute din activitatea proprie:	60.000 lei
- Venituri totale obținute din asociere:	35.000 lei
Cheltuieli totale	73.148 lei
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie:	45.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	28.148 lei
Profit brut:	21.852 lei
Cota de impozit pe profit:	16%
Impozit pe profit datorat:	3.496 lei

*) pentru ușurința determinării impozitului pe profit se presupune că toate cheltuielile sunt deductibile și toate veniturile sunt impozabile

a) evidențierea impozitului pe profit datorat:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozitul pe profit	3.496 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

b) reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.496 lei
--------------------------	---	------------------------------	-----------

3. Contabilitatea proprie a entității B

Entitatea B va prelua în contabilitatea proprie operațiunile transmise de asociere, astfel:

a) înregistrarea operațiunilor transmise de asocierea în participație, în baza Decontului pentru operațiunile în participație:

- preluarea veniturilor cuvenite din asociere, în sumă de 15.000 lei:

458 Decontări din operații în participație/asociere	=	%	<u>15.000 lei</u>
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	9.000 lei
		7xx Conturi de venituri	6.000 lei

- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 12.064 lei:

%	=	458 Decontări din operații în participație/asociere	<u>12.064 lei</u>
602 Cheltuieli cu materialele consumabile			4.500 lei
605 Cheltuieli privind energia și apa			690 lei
641 Cheltuieli cu salariile personalului			3.000 lei
6451 Contribuția unității la asigurările sociale			658 lei
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			15 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			15 lei
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			330 lei
6xx Conturi de cheltuieli			2.700 lei
6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			156 lei

b) înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea B:

- înregistrarea veniturilor proprii, în sumă de 45.000 lei:

4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	=	7xx Conturi de venituri	45.000 lei
---	---	-------------------------	------------

- înregistrarea cheltuielilor proprii, în sumă de 23.000 lei:

6xx Conturi de cheltuieli	=	4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	23.000 lei
---------------------------	---	---	------------

- înregistrarea amortizării pentru imobilizările aportate în participație:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	500 lei
--	---	--	---------

- transmiterea cheltuielii cu amortizarea pe bază de decont către asociație:

458 Decontări din operații în participație/asociere	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	500 lei
---	---	--	---------

- închiderea conturilor de venituri, la nivel de entitate B, aferente atât asocierii, cât și activității proprii:

%	=	121 Profit sau pierdere	<u>60.000 lei</u>
701 Venituri din vânzarea produselor finite			9.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/asociere			6.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/activitatea proprie			45.000 lei

- închiderea conturilor de cheltuieli, la nivel de entitate B, aferente atât asocierii, cât și activității proprii:

121 Profit sau pierdere	=	%	35.064 lei
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	4.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	690 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	3.000 lei
		6451 Contribuția unității la asigurările sociale	658 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	15 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	15 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	330 lei
		6xx Alte conturi de cheltuieli/asociere	2.700 lei
		6xx Conturi de cheltuieli/activitatea proprie	23.000 lei
		6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	156 lei

- reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat de către entitatea B

Calculul impozitului pe profit*)

Venituri totale	60.000 lei
din care:	
- Venituri totale obținute din activitatea proprie:	45.000 lei
- Venituri totale obținute din asociere:	15.000 lei
Cheltuieli totale	35.064 lei
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie	23.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	12.064 lei
Profit brut:	24.936 lei
Cota de impozit pe profit:	16%
Impozit pe profit datorat:	3.990 lei

*) pentru ușurința determinării impozitului pe profit se presupune că toate cheltuielile sunt deductibile și toate veniturile sunt impozabile

- evidențierea datoriei cu impozitul pe profit:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozitul pe profit	3.990 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

- reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.990 lei
--------------------------	---	------------------------------	-----------

La desemnarea coparticipantului care conduce evidența asocierii în participație se vor avea în vedere și prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

CAPITOLUL 6 DATORII PE TERMEN LUNG, DATORII CONTINGENTE ȘI SUBVENȚII

O datorie se încadrează la datorii pe termen lung dacă aceasta se decontează sau devine exigibilă într-o perioadă mai mare de 12 luni de la data bilanțului.

6.1 Datorii pe termen lung

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii:

1. împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora;
2. credite bancare pe termen lung;
3. sumele datorate entităților afiliate și entităților de care compania este legată prin interese de participare;
4. alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și
5. dobânzile aferente acestora.

Entitățile trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și
- b) există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile.

Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ (169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor"). Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei corespunzătoare, evidențiată în contul 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", precum și în notele explicative.

Valoarea acestei diferențe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor" = 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor").

Exemplu privind împrumuturile din emisiuni de obligațiuni

Entitatea RETRO emite 1.000 obligațiuni. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 100 lei. Valoarea nominală totală a celor 1.000 de obligațiuni emise este de 100.000 lei.

Valoarea de emisiune pentru o obligațiune este de 95 lei, iar valoarea de rambursare este de 110 lei.

Termenul împrumutului este de 4 ani, cu o rată a dobânzii de 14% pe an.

Cunoscând următoarele date, se înregistrează în contabilitate operațiunile specifice emisiunii de obligațiuni:

- valoarea de încasat de la obligatari este de 95.000 lei (95×1.000)
- valoarea de rambursare este de 110.000 lei (110×1.000)
- prima de rambursare este de 15.000 lei [$(110 - 95) \times 1.000$]
- dobânda anuală este de 14.000 lei ($14\% \times 100.000$)
- amortizarea anuală a primei de emisiune este de 3.750 lei ($15.000/4$ ani)

1. înregistrarea subscrierii împrumutului din emisiuni de obligațiuni la valoarea de rambursare:

%	=	161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	<u>110.000 lei</u> 95.000 lei 15.000 lei
461 Debitori diverși			
169 Prime privind rambursarea obligațiunilor			

2. încasarea sumelor de la persoanele care au subscris:

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	95.000 lei
------------------------------	---	----------------------	------------

3. înregistrarea dobânzii anuale de 14.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	14.000 lei
----------------------------------	---	--	------------

4. achitarea dobânzii la termenul scadent conform contractului:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	14.000 lei
--	---	------------------------------	------------

5. înregistrarea pentru primul an a amortizării primelor privind rambursarea obligațiunilor, în valoare de 3.750 lei:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	3.750 lei
--	---	--	-----------

6.2 Datorii contingente

O datorie contingentă este:

► o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau

► o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece:

- nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau
- valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

O datorie contingentă nu se va recunoaște în bilanț, dar va fi prezentată în notele explicative, motiv pentru care este cunoscută ca element extrabilanțier.

Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor; și

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

- obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; sau
- obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entității pentru stingerea obligației, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

Exemplu

În cursul anului 2010, entitatea Alfa-Fin garantează un împrumut luat de una din filialele sale în sumă de 500.000 lei. Conform contractului de creditare încheiat cu banca, entitatea Alfa-Fin este solidară cu filiala beneficiară a împrumutului la plata ratelor rămase de rambursat (credit și dobânda aferentă perioadei). Entitatea Alfa-Fin devine efectiv obligată la plată, dacă beneficiarul creditului nu își achită trei rate consecutive.

La sfârșitul exercițiului financiar 2010, entitatea Alfa-Fin trebuie să aprecieze oportunitatea recunoașterii în bilanț a datoriei aferente garantării creditului primit de filiala sa, prin evaluarea măsurii în care garantarea acestui împrumut va genera ieșiri de resurse.

Pe baza analizelor efectuate, entitatea Alfa-Fin constată următoarele:

- până în prezent, beneficiarul împrumutului și-a onorat toate obligațiile de plată către bancă, neînregistrând întârzieri sau restanțe la plată;

- din informațiile prezentate în situațiile financiare ale beneficiarului împrumutului rezultă că din suma împrumutată (500.000) și garantată de Alfa-Fin, acesta mai are o datorie față de bancă în sumă de 480.000 lei, la care se adaugă dobânda calculată pe toată perioada creditului conform contractului în sumă de 350.000 lei;

- în urma analizei principalilor indicatori din situațiile financiare ale beneficiarului împrumutului, rezultă că acesta prezintă capacitate de rambursare și pentru perioadele următoare.

Prin urmare, entitatea Alfa-Fin va prezenta datoria în sumă de 830.000 lei (480.000 + 350.000) reprezentând principal și dobânda aferentă, în contul extrabilanțier 8011 "Giruri și garanții acordate", iar prezentarea se va face în notele la situațiile financiare, ca o datorie contingentă.

6.3 Subvenții

În categoria subvențiilor se cuprind *subvențiile aferente activelor* și *subvențiile aferente veniturilor*. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile pentru activele neamortizabile (de exemplu, terenuri) pot fi condiționate de îndeplinirea unor obligații. În astfel de situații, subvențiile se vor recunoaște ca venituri de-a lungul perioadelor care confirmă costul realizării respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru achiziția unui teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv, caz în care subvenția va fi recunoscută ca venit de-a lungul perioadei utile de viață a clădirii.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Reguli privind subvențiile

- Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze;

- În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente;

- Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve;

- Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor;

- Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă;

- Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor;

- În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

Tratamentul contabil al fondurilor din cadrul Programelor de finanțare externă

Entitățile care derulează fonduri nerambursabile în cadrul unor Programe de finanțare externă vor utiliza tratamentul contabil aplicabil pentru subvenții, în vederea contabilizării operațiunilor generate de primirea și utilizarea acestor fonduri.

Raționamentele contabile utilizate la reflectarea în contabilitate a fondurilor astfel primite vor avea în vedere atât prevederile din contractele de finanțare, cât și reglementările contabile și politicile contabile aplicabile beneficiarilor de fonduri.

În funcție de informațiile asociate acestor surse de finanțare, cât și de prevederile legale specifice activității finanțate prin subvenții, entitățile care utilizează astfel de surse vor stabili seturi de proceduri și politici contabile prin care să se respecte atât principiile contabile, cât și prevederile contractuale stabilite între părți.

Procedurile contabile pentru derularea fondurilor nerambursabile sunt stabilite în conformitate cu tratamentul contabil aplicabil atât subvențiilor aferente activelor, cât și subvențiilor aferente veniturilor. Regula de bază utilizată la elaborarea procedurilor contabile presupune corelarea corespunzătoare a veniturilor din subvenții cu cheltuielile prevăzute a se efectua din aceste surse.

În situația în care, potrivit unor acte normative specifice, se constituie fonduri speciale cu scopul de a finanța anumite obiective de investiții, acestea pot fi asimilate subvențiilor.

Aceste fonduri sunt utilizate conform destinațiilor prevăzute în acele acte normative în baza cărora s-au constituit, cum ar fi: achitarea ratelor scadente aferente creditelor externe contractate pentru plata furnizorilor de imobilizări, achitarea costurilor îndatorării, cât și pentru alte destinații.

În cazul derulării de asemenea programe, în contabilitatea financiară operațiunile economice se înregistrează potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE, parte componentă a reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor specifice de informații aferente proiectului solicitate de finanțator, conform contractelor încheiate.

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare.

În continuare se prezintă, exemplificat, pe cele două activități specifice finanțării din subvenții (activitatea de investiții și activitatea curentă), principalele înregistrări contabile efectuate, legate de subvenții. Operațiunile contabile efectuate au la bază documentele justificative întocmite și clauzele contractuale stabilite între părți.

Exemple

a) Subvenții aferente activelor

O entitate primește o sumă nerambursabilă de 100.000 lei pentru achiziționarea unui echipament tehnologic. Entitatea achiziționează echipamentul la cost de achiziție de 100.000 lei. Durata de viață estimată a respectivului echipament este de 10 ani, iar amortizarea se calculează prin metoda liniară.

În contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

- recunoașterea dreptului de a încasa subvenția de 100.000 lei:

445 Subvenții	=	475 Subvenții pentru investiții	100.000 lei
---------------	---	---------------------------------	-------------

- încasarea subvenției:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții	100.000 lei
------------------------------	---	---------------	-------------

- achiziționarea echipamentului tehnologic:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	404 Furnizori de imobilizări	100.000 lei
---	---	------------------------------	-------------

- achitarea furnizorului de imobilizări:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	-------------

- înregistrarea amortizării lunare de 833,33 lei (100.000 lei/10 ani/12 luni = 833,33 lei/lună):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	833,33 lei
și, concomitent,			

- recunoașterea venitului aferent subvenției (venitul din subvenție este la nivelul cheltuielii cu amortizarea deoarece investiția a fost subvenționată integral):

475 Subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	833,33 lei
---------------------------------	---	---	------------

Notă:

Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare.

Dacă la sfârșitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii față de furnizori și creanțe din subvenții în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile și cheltuielile financiare aferente să nu influențeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

b) Subvenții aferente veniturilor (pentru finanțarea de cheltuieli)

Exemple de reguli ce trebuie respectate la înregistrarea sumelor care au rolul de a acoperi cheltuieli curente:

- o subvenție guvernamentală (sumă nerambursabilă) care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate în cursul exercițiului financiar, fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaște ca venit în perioada în care devine creanță, astfel:

445 Subvenții	=	741 Venituri din subvenții de exploatare
---------------	---	--

sau

- în cazul în care se primesc fondurile și nu s-au efectuat cheltuielile care se finanțează din această sursă, se efectuează înregistrarea:

445 Subvenții	=	472 Venituri înregistrate în avans
---------------	---	------------------------------------

și

- pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa 6, are loc reluarea la venituri a sumelor din contul 472:

472 Venituri înregistrate în avans	=	741 Venituri din subvenții de exploatare
------------------------------------	---	--

- încasarea subvenției în contul de disponibil:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții
------------------------------	---	---------------

CAPITOLUL 7 VENITURI

Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Prin *activitate curentă* se înțelege orice activitate desfășurată de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acesteia.

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel: venituri din exploatare, venituri financiare și venituri extraordinare.

În *venituri din exploatare* se cuprind:

- venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca obiect de activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe;
- venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;
- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;
- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

În *venituri financiare* se cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare.

Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt clar diferite de activitățile curente și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.

7.1 Recunoașterea veniturilor din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. Astfel, deponentul mărfurilor în regim de consignație recunoaște veniturile din vânzare în momentul în care consignatarul reușește să-i vândă marfa și nu la depunerea acesteia la consignatar.

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze fie, să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.

Exemplu

În luna ianuarie 2010, entitatea Consignația primește în regim de consignație mărfuri în valoare de 50.000 lei de la entitatea Era. La entitatea Era, valoarea contabilă a mărfurilor este de 40.000, aceasta practicând un comision de 25%. Comisionul perceput de Consignația este de 10% din prețul deponentului. Contractul este valabil în perioada ianuarie-iunie 2010 și prevede că stocul nevândut la 30 iunie 2010 se va returna deponentului. Deponentul percepe o penalizare de 0,5% din valoarea mărfurilor rămase nevândute.

În cursul anului 2010, entitatea Consignația vinde mărfurile primite, astfel:

- ianuarie vânzări în valoare de 10.000 lei
- martie vânzări în valoare de 15.000 lei
- aprilie vânzări în valoare de 5.000 lei
- iunie vânzări în valoare de 15.000 lei
- sfârșit iunie retur mărfuri în valoare de 5.000 lei

Înregistrarea operațiunilor la întreprinderea Consignația (consignatar)

a) În luna ianuarie 2010 - se înregistrează, extracontabil, în contul 8039 "Alte valori în afara bilanțului" mărfuri primite în consignație în valoare de 50.000 lei:

Debit cont 8039 "Alte valori în afara bilanțului" 50.000 lei

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor primite în regim de consignație:

Ianuarie 2010

- vânzarea mărfurilor la prețul cu amănuntul de 11.000 lei, cu un adaos comercial de 10% (10.000 + 10% x 10.000 = 11.000):

5311 Casa în lei	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	11.000 lei
------------------	---	--------------------------------------	------------

- primirea facturii de la deponent în valoare de 10.000 lei:

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	10.000 lei
-------------	---	---------------	------------

- scăderea din evidență, la prețul de cumpărare, a mărfurilor vândute, în regim de consignație:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	10.000 lei
----------------------------------	---	-------------	------------

și, concomitent, extracontabil, în Creditul contului 8039 "Alte valori în afara bilanțului":

8039 "Alte valori în afara bilanțului" 10.000 lei

Până la expirarea contractului, în perioada februarie-iunie 2010, în funcție de valoarea vândută în fiecare lună, pentru marfa vândută în regim de consignație se vor efectua înregistrări contabile similare cu cele prezentate mai sus pentru luna ianuarie 2010.

c) La sfârșitul lunii iunie, la expirarea contractului, entitatea Consignația a rămas cu mărfuri pe stoc în valoare de 5.000 lei (50.000 – 10.000 – 15.000 – 5.000 – 15.000):

- înregistrarea returului de mărfuri, extracontabil, în Creditul contului 8039 "Alte valori în afara bilanțului":

8039 "Alte valori în afara bilanțului" 5.000 lei

- înregistrarea penalizării, facturate de deponent pentru mărfurile nevândute în valoare de 25 lei (5.000 x 0,5%):

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	401 Furnizori	25 lei
-----------------------------------	---	---------------	--------

Înregistrarea operațiunilor la entitatea Era (deponent)

Faptul că deponentul păstrează riscurile semnificative legate de bunurile depuse spre a fi vândute în regim de consignație, face ca acesta să le evidențieze într-un cont bilanțier, contul 357 "Mărfuri aflate la terți".

a) Pe baza documentelor care atestă transferul mărfurilor în regim de consignație se evidențiază valoarea totală a mărfurilor predate la consignatar:

357 Mărfuri aflate la terți	=	371 Mărfuri	40.000 lei
-----------------------------	---	-------------	------------

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor transmise în regim de consignație:

Ianuarie 2010

- se emite factura pentru mărfurile vândute ca urmare a situației vânzărilor făcute de consignatar și se recunosc veniturile din vânzare:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	10.000 lei
--------------	---	--------------------------------------	------------

- se descarcă din gestiune mărfurile vândute de consignatar și facturate acestuia (10.000 – 10.000 x 25%):

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	357 Mărfuri aflate la terți	7.500 lei
----------------------------------	---	-----------------------------	-----------

În lunile următoare (februarie-iunie 2010), pentru marfa vândută de consignatar, deponentul va efectua înregistrări contabile similare cu cele din luna ianuarie 2010.

c) La sfârșitul lunii iunie, la expirarea contractului, se înregistrează returul mărfurilor nevândute de către entitatea Consignația în valoare de 5.000 lei și penalizarea facturată către consignatar în valoare de 25 lei pentru marfa nevândută:

- retur marfă (5.000 – 5.000 x 25%):

371 Mărfuri	=	357 Mărfuri aflate la terți	3.750 lei
-------------	---	-----------------------------	-----------

- înregistrarea veniturilor din penalizări facturate consignatarului potrivit prevederilor contractuale:

4111 Clienți	=	758 Alte venituri din exploatare	25 lei
--------------	---	----------------------------------	--------

7.2 Recunoașterea veniturilor din prestări de servicii

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

O activitate specifică este prestarea de servicii ca urmare a derulării *contractelor de mandat sau de comision*.

Potrivit reglementărilor contabile, sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Exemplu

O agenție de voiaj a vândut bilete de cazare către clienții săi în valoare de 500.000 lei (sumă încasată în numerar). Agenția de voiaj recunoaște la venituri comisionul cuvenit de 10 % din suma încasată, respectiv 50.000 lei și transferă companiei hoteliere valoarea biletelor vândute, mai puțin comisionul reținut.

Principalele înregistrări contabile efectuate de agenția de voiaj:

- din totalul biletelor facturate se înregistrează separat venitul cuvenit agenției și separat datoria față de furnizorii de servicii, astfel:

4111 Clienți	=	%	<u>500.000 lei</u>
		704 Venituri din servicii prestate	50.000 lei
		401 Furnizori	450.000 lei

- încasarea în numerar a biletelor vândute și facturate în valoare de 500.000 lei:

5311 Casa în lei	=	4111 Clienți	500.000 lei
------------------	---	--------------	-------------

- plata furnizorului de servicii hoteliere (compania hotelieră) în sumă de 450.000 lei, reprezentând valoarea biletelor mai puțin comisionul cuvenit de 50.000 lei:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000 lei
---------------	---	------------------------------	-------------

Venituri din servicii prestate pe parcursul a două exerciții financiare consecutive

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a veniturilor obținute din serviciile prestate pe parcursul a două sau mai multe exerciții financiare consecutive trebuie avute în vedere și cerințele principiului independenței exercițiului. În acest sens, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura, respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura. În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

Exemplu

Societate comercială "Audit Total" are ca obiect de activitate – prestarea de servicii de audit. În anul 2009 S.C. "Audit Total" a încheiat cu societatea "X" un contract de audit statutar, în vederea auditării situațiilor financiare anuale ale acestei societăți pentru exercițiul financiar al anului 2009. Perioada de derulare a contractului și de executare a misiunii de audit este 1 octombrie 2009 - 15 mai 2010. Valoarea totală a contractului este de 40.000 lei, exclusiv TVA, plătită lunar, în tranșe egale, pe toată perioada contractului.

Potrivit procedurilor de audit, auditorul propune planul de audit și împreună cu beneficiarul aprobă ca auditul să se realizeze în perioada 1 octombrie 2009 - 10 mai 2010. Conform înțelegerilor între părți, auditorul predă raportul de audit beneficiarului la data de 15 mai 2010.

Conform contractului încheiat între prestator (societatea "Audit Total") și beneficiar (societatea "X"), facturarea pentru fiecare lună în curs, din perioada octombrie 2009 – aprilie 2010, se face până pe data de 5 ale lunii următoare, iar pentru serviciile prestate în luna mai 2010 facturarea se face în data de 10 mai 2010 (la finalizarea planului de audit), urmând ca plata aferentă acestei luni să se facă în maxim 5 zile calendaristice de la facturare, fără a se depăși termenul final al contractului. În consecință, plata lunară efectuată de beneficiar, pe perioada derulării misiunii de audit, reprezentând serviciile prestate de auditor în toată această perioadă, este în sumă de 5.000 lei (40.000 lei/8 luni). Având în vedere că angajamentul de audit se derulează pe o perioadă din două exerciții financiare consecutive, S.C. "Audit Total" va reflecta în contabilitate, pe toată perioada planului de audit, veniturile aferente executării serviciului prestat.

Având în vedere modul de derulare a contractului, în contabilitatea S.C. "Audit Total", prestarea serviciilor de audit se reflectă, lunar, astfel:

1. Reflectarea veniturilor lunare obținute în anul 2009 (perioada 1 octombrie – 31 decembrie 2009). La finele fiecărei luni se înregistrează venituri în sumă de 5.000 lei, exclusiv TVA, ce urmează a fi facturate în următoarele 5 zile calendaristice ale lunii următoare:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
-----------------------------------	---	------------------------------------	-----------

2. Reflectarea veniturilor lunare obținute în anul 2010:

- perioada 1 ianuarie 2010 – 30 aprilie 2010, în fiecare lună:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
-----------------------------------	---	------------------------------------	-----------

- veniturile facturate în luna mai 2010

4111 Clienți	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
--------------	---	------------------------------------	-----------

3. Lunar, în perioada noiembrie 2009 - mai 2010, se înregistrează factura întocmită pentru serviciile prestate în luna anterioară:

4111 Clienți	=	418 Clienți - facturi de întocmit	5.000 lei
--------------	---	-----------------------------------	-----------

Notă:

În cazul în care contractul prevede că lucrările de audit vor fi facturate la finalizarea lucrării (predarea raportului de audit), respectiv luna mai 2010, societatea comercială S.C. "Audit Total" procedează la înregistrarea cheltuielilor după natura lor (6XX Conturi de cheltuieli = 3XX Conturi de stocuri; 4XX Conturi de terți) și înregistrarea la sfârșitul fiecărei luni, corespunzător cheltuielilor efectuate, a veniturilor în contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" (332 "Servicii în curs de execuție" = 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție").

Dacă în cursul perioadei pe care se derulează contractul au loc confirmări scrise privind lucrările executate, societatea va înregistra veniturile aferente acestui stadiu fie prin înregistrarea

contabilă 4111 "Clienți" = 704 "Venituri din servicii prestate", fie prin 418 "Clienți – facturi de întocmit" = 704 "Venituri din servicii prestate", dacă factura se întocmește ulterior.

7.3 Recunoașterea veniturilor din redevențe, chirii, dobânzi și dividende

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile din redevențe, chirii, dobânzi și dividende se recunosc astfel:

- **redevențele și chiriile** se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;
- **dobânzile** se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;
- **dividendele** se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

CAPITOLUL 8 ASPECTE DIVERSE

Prezentul capitol cuprinde aspecte legate de înregistrarea în contabilitate a unor operațiuni mai rar întâlnite, cum ar fi: corectarea erorilor contabile, ajustarea cifrei de afaceri nete (tratamentul reducerilor comerciale), punctele cadou acordate clienților, costurile îndatorării, prezentarea capitalurilor proprii (acțiuni proprii), certificatele de emisii de gaze cu efect de seră.

8.1 Corectarea erorilor contabile

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

- erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

- ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor sau fraudelor.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

A. Erori ne semnificative

Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.

Pragul de semnificație trebuie stabilit prin politica contabilă utilizându-se raționamentul profesional. În acest sens, pentru a determina caracterul semnificativ sau ne semnificativ al unei erori, entitățile pot avea în vedere un procent din cifra de afaceri, profit, activ net, active totale.

Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează:

- a) pe seama contului de profit și pierdere, sau
- b) pe seama rezultatului reportat.

a) Erori ne semnificative corectate pe seama contului de profit și pierdere

Exemplu

La S.C. Viforul SA, în urma controlului intern desfășurat în anul 2010, se constată că entitatea a încasat contravaloarea unei facturi reprezentând prestare de servicii, în sumă de 1.000 lei, fără ca factura respectivă să fie înregistrată în contabilitate, la momentul emiterii ei (18 aprilie 2009).

Notă:

Se presupune că:

- exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic;
- toate veniturile sunt impozabile, iar cheltuielile deductibile.

În acest exemplu, pentru ușurința calculului, nu s-a evidențiat TVA aferentă (aceasta se înregistrează și declară conform legislației în vigoare la momentul respectiv).

Potrivit politicii contabile a entității, corectarea erorilor ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama contului de profit și pierdere, respectiv a veniturilor și cheltuielilor, după caz.

Presupunem că, potrivit politicii contabile a S.C. Viforul SA, orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din activul net al entității.

Presupunem că activul net al S.C. Viforul SA este 150.000 lei.

Conform politicii contabile a entității, eroarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei (1% x 150.000 lei). În situația prezentată, eroarea este ne semnificativă (1.000 lei), având o valoare inferioară pragului de semnificație al entității S.C. Viforul SA (1.500 lei).

- Înregistrarea facturii omise:

4111 Clienți	=	704 Venituri din servicii prestate	1.000 lei
--------------	---	------------------------------------	-----------

b) Erori ne semnificative corectate pe seama rezultatului reportat

Exemplu

La S.C. ALFA SA, în urma controlului intern desfășurat în anul 2010, se constată că entitatea a încasat contravaloarea unei facturi reprezentând prestare de servicii, în sumă de 1.000 lei, fără ca factura respectivă să fie înregistrată în contabilitate, la momentul emiterii ei (18 aprilie 2009).

Notă:

Se presupune că:

- exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic;
- toate veniturile sunt impozabile, iar cheltuielile deductibile.

În acest exemplu, pentru ușurința calculelor, nu s-a evidențiat TVA aferentă (aceasta se înregistrează și declară conform legislației în vigoare la momentul respectiv).

Presupunem că, potrivit politicii contabile a S.C. ALFA SA, orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din activul net al entității, în acest caz corectarea erorilor ne semnificative efectuându-se pe seama rezultatului reportat.

Ca urmare, la data constatării, în exercițiul financiar 2010, corectarea acestei erori se efectuează prin înregistrarea facturii, pe seama rezultatului reportat.

Presupunem că activul net al S.C. ALFA SA este 150.000 lei.

Conform politicii entității, eroarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei (1% x 150.000 lei). În situația prezentată, eroarea este ne semnificativă (1.000 lei), având o valoare inferioară pragului de semnificație al entității (1.500 lei).

- Înregistrarea facturii omise:

4111 Clienți	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	1.000 lei
--------------	---	---	-----------

Influența fiscală a operațiunilor economico - financiare este stabilită conform legislației fiscale.

B. Erori semnificative

Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

În înțelesul reglementărilor contabile, se consideră că o informație este semnificativă dacă omisiunea sau prezentarea sa eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate

pe baza situațiilor financiare anuale. În analiza semnificației unui element sunt luate în considerare mărimea și/sau natura omisiunii sau a declarației eronate judecate în contextul dat.

Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Exemplu

În februarie 2010, cu ocazia efectuării unor punctaje pentru creanțele și datoriile existente la data respectivă, entitatea Viforul constată că a omis să înregistreze în anul 2009, cheltuieli facturate în baza unui contract de prestări servicii, în sumă de 10.000 lei.

Conform politicii entității, eroarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei. În situația prezentată, eroarea este semnificativă (10.000 lei) având o valoare superioară pragului de semnificație calculat pentru erori de către entitatea S.C. Viforul SA (1.500 lei).

• Înregistrarea în anul 2010 a cheltuielilor cu prestările de servicii aferente exercițiului financiar 2009:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile/analitic distinct	=	401 Furnizori	10.000 lei
---	---	---------------	------------

Influența fiscală a acestor cheltuieli este stabilită conform legislației fiscale .

▪ Din corectarea erorilor aferente exercițiului financiar 2009 a rezultat o pierdere contabilă reportată de 10.000 lei.

▪ La sfârșitul exercițiului financiar 2010, societatea a realizat un profit net de 25.000 lei.

Astfel, conform reglementărilor contabile, la repartizarea profitului net obținut la finele exercițiului financiar 2010 în sumă de 25.000 lei, entitatea va avea în vedere acoperirea, cu prioritate, a pierderii rezultate din corectarea erorilor.

După aprobarea de către AGA a situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar 2010, repartizarea profitului pentru acoperirea pierderii rezultate ca urmare a corectării erorilor se înregistrează astfel:

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită/profit 2010	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile/pierdere din corectare erori 2009	10.000 lei
---	---	---	------------

8.2 Reduceri comerciale și financiare

Reduceri comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

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

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Reduceri comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.

Reduceri comerciale pot fi, de exemplu:

- rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
- risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare acordate beneficiarului se înregistrează distinct în contabilitate, cu ajutorul contului 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate", iar cele primite de la furnizor, în contul 767 "Venituri din sconturi obținute".

A. Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Exemplu

S.C. "X" S.R.L. achiziționează de la S.C. "Y" S.R.L. mărfuri la prețul de 6.000 lei.

Cumpărătorul are un statut preferențial în relațiile contractuale cu vânzătorul, fapt pentru care acesta din urmă îi acordă o reducere comercială de 5% din valoarea mărfii care este consemnată în factură, după cum urmează:

Mărfuri	6.000 lei
Remiză 5%	300 lei
NET COMERCIAL	5.700 lei

La societatea S.C. "X" S.R.L.:

- Înregistrarea în contabilitate a achiziției de mărfuri:

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	5.700 lei
-------------	---	---------------	-----------

La societatea S.C. "Y" SRL:

- Înregistrarea în contabilitatea a vânzării mărfurilor și a descărcării gestiunii pentru stocurile respective:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	5.700 lei
--------------	---	--------------------------------------	-----------

- Descărcarea din gestiune a stocurilor vândute, costul de achiziție al acestora fiind de 3.500 lei:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	3.500 lei
----------------------------------	---	-------------	-----------

Prin urmare, reducerile comerciale acordate inițial la facturare nu se contabilizează distinct la cumpărător, stocurile urmând a fi înregistrate la valoarea lor netă comercială.

La vânzător, veniturile vor fi, de asemenea, evidențiate în contabilitate la valoarea rezultată după scăderea valorii reducerilor comerciale. Scăderea din gestiune a stocurilor vândute se va face la valoarea lor de înregistrare în contabilitate, fără a se ține cont de valoarea reducerilor comerciale acordate cu ocazia vânzării acestora.

B. Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate, pe seama conturilor de terți.

Exemplu

La 12.01.2010 S.C. "TEXTIL" S.A. achiziționează materii prime în valoare de 15.000 lei de la S.C. "TRICOT" S.A, pe care le dă în consum în data de 14.01.2010. La vânzător, bunurile reprezintă produse finite, costul acestora fiind de 11.000 lei..

Ulterior facturării, pe data de 19.01.2010, S.C. "TRICOT" S.A. decide acordarea unui rabat de 10% asupra valorii comenzii pentru defectele de calitate reclamate de cumpărător. Diferența se decontează în data de 25.01.2010.

Înregistrările în contabilitatea S.C. "TEXTIL" S.A.

a) achiziționarea materiilor prime pe baza facturii din data de 12.01.2010:

301 Materii prime	=	401 Furnizori	15.000 lei
-------------------	---	---------------	------------

b) înregistrarea consumului de materii prime în data de 14.01.2010:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	15.000 lei
-----------------------------------	---	-------------------	------------

c) înregistrarea rabatului de 10% (1.500 lei) primit în data de 19.01.2010:

401 Furnizori	=	609/ Reduceri comerciale primite pentru materii prime	1.500 lei
---------------	---	--	-----------

d) plata facturii în data de 25.01.2010:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	13.500 lei
---------------	---	------------------------------	------------

Prezentarea în contul de profit și pierdere a cheltuielilor de exploatare:

20		- lei -		
Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
A			1	2
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602 - 7412)	12	x	15.000
	Reduceri comerciale primite (ct. 609)	16	x	1.500
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12 la 15 – 16 + 17 + 20 + 23 + 26 + 31)		34		13.500

Înregistrările în contabilitatea S.C. "TRICOT" S.A.

a) vânzarea produselor finite în data de 12.01.2010:

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	15.000 lei
--------------	---	--	------------

b) descărcarea din gestiune a produselor finite vândute, la nivelul costului de producție aferent de 11.000 lei:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	11.000 lei
---	---	--------------------	------------

c) înregistrarea rabatului de 10% (1.500 lei) acordat în data de 19.01.2010:

709/Reduceri comerciale acordate pentru produse finite	=	4111 Clienți	1.500 lei
---	---	--------------	-----------

d) încasarea facturii în data de 25.01.2010:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	13.500 lei
------------------------------	---	--------------	------------

Prezentarea în contul de profit și pierdere a veniturilor de exploatare:

20		- lei -		
Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 – 04 + 05 + 06)	01	x	13.500
	Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02		15.000
	Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04	x	1.500
2.	Venituri aferente costului producției în curs de execuție (ct. 711 + 712)	07	x	-
	Sold C			
	Sold D	08	x	11.000
VENITURI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 01 + 07 – 08 + 09 + 10)		11		2.500

Analiza **Contului de profit și pierdere** la cele două societăți scoate în evidență faptul că reducerile comerciale primite/acordate ulterior facturării sunt evidențiate ca rânduri distincte (rândul 16 pentru contul 609 “Reduceri comerciale primite” și rândul 04 pentru contul 709 “Reduceri comerciale acordate”).

Informațiile financiare astfel prezentate utilizatorilor prezintă un grad mai ridicat de relevanță și credibilitate, respectiv le pot influența acestora deciziile economice printr-o evaluare mai exactă a evenimentelor trecute, având la dispoziție o informație completă ce reprezintă cu fidelitate tranzacțiile comerciale care au avut loc.

C. Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei, iar la furnizor aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă.

Conturile utilizate în contabilitate pentru reflectarea acestor reduceri financiare sunt **contul 767 “Venituri din sconturi obținute”** și **contul 667 “Cheltuieli privind sconturile acordate”**.

Exemplu

La 11.01.2010, S.C. “A” S.R.L. cumpără piese de schimb de la S.C. “B” S.R.L. la prețul de 10.000 lei. Vânzătorul îi acordă cumpărătorului un rabat de 3%, o remiză de 7% și un scont de decontare de 2% valabil pentru plata anticipată a facturii până la data de 21.01.2010.

Factura emisă de vânzător conține următoarele date valorice:

Piese de schimb	10.000,00 lei
Rabat 3%	300,00 lei
	9.700,00 lei
Remiză 7%	679,00 lei
NET COMERCIAL	9.021,00 lei
Scont de decontare 2%	180,42 lei
NET FINANCIAR	8.840,58 lei

- Înregistrările în contabilitatea S.C. "A" S.R.L.

a) achiziționarea pieselor de schimb în data de 11.01.2010:

3024 Piese de schimb	=	401 Furnizori	9.021,00 lei
----------------------	---	---------------	--------------

b) plata facturii la data de 20.01.2010 și înregistrarea scontului primit :

401 Furnizori	=	%	9.021,00 lei
		5121 Conturi la bănci în lei	8.840,58 lei
		767 Venituri din sconturi obținute	180,42 lei

Prezentarea veniturilor financiare în contul de profit și pierdere:

20				- lei -
Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
A		B	1	2
	Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	43	x	180
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 37 + 39 + 41 + 43)		44	x	180

- Înregistrările în contabilitatea S.C. "B" S.R.L.

a) vânzarea pieselor de schimb în data de 11.01.2010:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	9.021,00 lei
--------------	---	--------------------------------------	--------------

b) încasarea facturii în data de 20.01.2010 și înregistrarea scontului acordat:

%	=	4111 Clienți	9.021,00 lei
5121 Conturi la bănci în lei			8.840,58 lei
667 Cheltuieli privind sconturile acordate			180,42 lei

Prezentarea cheltuielilor financiare în contul de profit și pierdere:

20		- lei -		
Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
A		B	1	2
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	50	x	180
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 45 + 48 + 50)		51	x	180

8.3. Evidențierea contravalorii punctelor cadou acordate clienților

În contabilitate, veniturile se recunosc la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienților. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor

forme similare de stimulare, și care pot fi folosite în viitor de client pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Exemplu

La 25.11.2010, S.C. "ALFA" S.R.L. cumpără de la S.C. "BETA" S.R.L. mărfuri în valoare de 7.500 lei. Prin politica sa comercială, S.C. "BETA" S.R.L. acordă clienților care cumpără mărfuri în valoare de peste 5.000 lei un card de fidelitate ce este debitat cu puncte de loialitate la fiecare achiziție.

La acumularea a 1.000 puncte de loialitate, clientul obține un bon valoric de 200 lei, pe care îl poate utiliza pentru cumpărarea de mărfuri într-o perioadă de maxim 3 luni de la data acordării acestuia, și numai pentru acele produse care sunt marcate pe rafturi cu eticheta "Program de fidelitate".

Ca urmare a achiziției din data de 25.11.2010, S.C. "ALFA" S.R.L. acumulează 150 puncte de loialitate.

Pe parcursul lunii decembrie 2010 S.C. "ALFA" S.R.L. achiziționează mărfuri care îi permit acumularea a încă 750 puncte de loialitate (suplimentar celor 150 de puncte deținute deja).

În data de 08.01.2011, S.C. "ALFA" S.R.L. cumpără 20 buc. din produsul A la prețul de 20 lei/buc., 40 buc. din produsul B la prețul de 40 lei/buc. și 100 buc. din produsul C la prețul de 30 lei/buc., valoarea totală a facturii fiind de 5.000 lei. Odată cu efectuarea acestei achiziții, societatea acumulează 1.000 puncte de loialitate și primește bonul valoric în valoare de 200 lei.

Societatea decide utilizarea imediată a bonului valoric, fapt pentru care alege 2 buc. din produsul A, 1 buc. din produsul B și 4 buc. din produsul C, toate cele 3 produse fiind disponibile în programul de fidelitate.

La 25.11.2010

- Înregistrarea în contabilitatea S.C. "ALFA" S.R.L. a achiziției mărfurilor și constituirea unui activ contingent aferent valorii punctelor de loialitate acordate de S.C. "BETA" S.R.L.:

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	7.500 lei
-------------	---	---------------	-----------

Debit 807 „Active contingente” 30 lei

30 lei = [(150 puncte x 100%)/1000 puncte] x 200 lei

Notă:

La finele anului 2010 se suplimentează valoarea activului contingent până la valoarea de 180 lei {[(150 + 750) puncte x 100%]/1000 puncte} x 200 lei}, aferentă celor 900 puncte de loialitate primite ca urmare a cumpărării de mărfuri de la S.C. "BETA" S.R.L.

- Înregistrarea în contabilitatea S.C. "BETA" S.R.L. a vânzării mărfurilor:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	7.500 lei
--------------	---	--------------------------------------	-----------

și concomitent se înregistrează un provizion proporțional ca valoare cu punctele de loialitate acordate S.C. "ALFA" S.R.L.

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	151 Provizioane	30 lei
---	---	-----------------	--------

30 lei = [(150 puncte x 100%)/1000 puncte] x 200 lei

Notă:

La finele anului 2010 se suplimentează provizionul până la valoarea de 180 lei [(900 puncte x 100%)/1000 puncte] x 200 lei}, aferentă celor 900 puncte de loialitate acordate ca urmare a vânzării de mărfuri către S.C. "ALFA" S.R.L.

La 08.01.2011

- Înregistrarea în contabilitatea S.C. "ALFA" S.R.L. a achiziției mărfurilor și scoaterea din conturile de ordine și evidență a activului contingent constituit în anul 2010, ca urmare a utilizării punctelor de loialitate:

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	5.000 lei
-------------	---	---------------	-----------

și

Credit 807 „Active contingente” 180 lei

În contabilitatea analitică a stocurilor, cele trei produse cumpărate se vor înregistra la un preț unitar determinat ca raport între prețul de vânzare al produselor achiziționate și numărul de bucăți achiziționate, la care se adaugă numărul corespunzător de produse primite gratuit ca urmare a utilizării bonului valoric. De exemplu, pentru produsul A, prețul unitar se determină astfel:

Preț unitar produs A = $(20 \text{ buc.} \times 20 \text{ lei/buc.}) / (20 \text{ buc.} + 2 \text{ buc.}) = 18,18 \text{ lei/buc.}$

Raționamentul este similar pentru determinarea prețului unitar pentru produsele B și C.

- Înregistrarea în contabilitatea S.C. "BETA" S.R.L. a vânzării mărfurilor:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	4.800 lei
--------------	---	--------------------------------------	-----------

Ca urmare, la momentul utilizării bonului valoric de către client, vânzătorul poate asimila operațiunea unei reduceri comerciale acordate acestuia la data respectivă.

și, concomitent, reluarea la venituri a provizionului constituit în anul 2010:

151 Provizioane	=	7812 Venituri din provizioane	180 lei
-----------------	---	-------------------------------	---------

Descărcarea din gestiune a produselor vândute și a celor acordate gratuit se face la costul de achiziție.

Notă:

Raționamentul contabil prezentat în exemplul de mai sus este similar și în cazul unor programe de fidelizare de tipul „la cumpărarea a două produse, primești unul gratis”. În această situație, vânzătorul nu mai trebuie însă să constituie un provizion, întrucât veniturile înregistrate vor fi la nivelul prețului a două produse, în timp ce el a vândut cantitativ trei. Acordarea celui de-al treilea produs gratuit poate fi deci asimilată, din punct de vedere valoric, unei reduceri comerciale acordate la momentul vânzării.

8.4 Costurile îndatorării

Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse în costul acelui activ. De exemplu, în costurile îndatorării pot fi incluse dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate.

Costurile îndatorării pot fi incluse în costurile de producție ale unui activ cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care sunt legate de perioada de producție.

Costurile îndatorării suportate de entitate în legătură cu împrumutul de fonduri pot fi incluse în costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricație, cu respectarea prevederilor reglementărilor contabile.

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

Activele financiare și stocurile care sunt fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp, nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricație. Nu sunt active cu ciclu lung de fabricație nici activele care în momentul achiziției sunt gata pentru utilizarea lor prestabilă sau pentru vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

În cazul includerii costurilor îndatorării în valoarea activelor, acestea trebuie prezentate în notele explicative.

Exemplu

Pentru finanțarea unui program de extindere a capacității de producție aflat în curs de derulare, societatea S.C. Ares S.A. a contractat la data de 1 octombrie 2009 un împrumut bancar pe termen lung, în valoare de 3.500.000 lei, la o rată a dobânzii de 8%, rambursabil într-o perioadă de 3 ani.

Programul este finalizat și recepționat la data de 31 octombrie 2010, la o valoare de 2.800.000 lei, exclusiv cheltuielile cu dobânzile.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de extindere a capacității de producție în raport cu împrumutul contractat – anii 2009 – 2010 (în sumă totală)

Cheltuielile ocazionate de extinderea capacității de producție sunt colectate după natură în cursul perioadei, astfel:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	2.800.000 lei
		2xx Conturi de imobilizări	
		3xx Conturi de stocuri și	
		producție în curs de	
		execuție	
		4xx Conturi de terți	

și

231 Imobilizări corporale în	=	722 Venituri din producția	2.800.000 lei
curs de execuție		de	imobilizări
		corporale	

Capitalizarea costurilor îndatorării

Potrivit reglementărilor contabile, costurile îndatorării pot fi incluse în costurile de producție ale unui activ cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care sunt legate de perioada de producție, respectiv pentru perioada 1 octombrie 2009 – 31 octombrie 2010.

Dobânda totală care se poate capitaliza este de 303.333 lei, calculată astfel:

În cursul anului 2009:

$3.500.000 \text{ lei} \times 8\% \times 3 \text{ luni} / 12 \text{ luni} = 70.000 \text{ lei}$

În cursul anului 2010:

$3.500.000 \text{ lei} \times 8\% \times 10 \text{ luni} / 12 \text{ luni} = 233.333 \text{ lei}$

- Înregistrarea în contabilitate a dobânzii totale capitalizate:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	303.333 lei
---	---	---	-------------

- Recepționarea la data de 31 octombrie 2010, a imobilizărilor în curs de execuție:

212 Construcții	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	3.103.333 lei
-----------------	---	---	---------------

Notă:

După finalizarea construcției (31 octombrie 2010), dobânda se recunoaște ca și cheltuială a perioadei, întrucât nu este legată de perioada de construcție:

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

8.5 Accize și fonduri speciale

În categoria impozitelor, taxelor și vărsămintelor datorate bugetului de stat sau bugetelor locale, de regulă, se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita conturile de venituri și cheltuieli.

Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite și taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite.

Întrucât acciza este un impozit indirect cu reguli speciale de calcul și de impunere, evidențierea în contabilitate se face la momentul la care este cerut de legislația aplicabilă în acest domeniu (ex.: la obținerea producției, la introducerea în țară, la vânzare etc.).

8.6 Acțiuni proprii

Acțiunile proprii răscumpărate sunt evidențiate cu ajutorul contului 109 "Acțiuni proprii".

Cu ocazia întocmirii bilanțului, conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni, părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operațiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:

- câștigurile sunt reflectate în contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";
- pierderile sunt reflectate în contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

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

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

Soldul creditor al contului 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", respectiv soldul debitor al contului 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", poate majora, respectiv diminua, suma altor rezerve (cont 1068 "Alte rezerve").

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității.

Exemplu

Entitatea UNITRAV are un capital social în sumă de 750.000.000 lei, reprezentând 300.000 de acțiuni cu o valoare nominală de 2.500 lei/acțiune.

Entitatea procedează la răscumpărarea unui număr de 1.000 de acțiuni în vederea anulării, la un preț de răscumpărare unitar de 2.300 lei/acțiune. Cu valoarea acțiunilor răscumpărate se reduce capitalul social.

- Răscumpărarea acțiunilor proprii:

109 Acțiuni proprii	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.300.000 lei
---------------------	---	------------------------------	---------------

- Anularea acțiunilor răscumpărate, la valoarea nominală a acestora:

1012 Capital subscris vărsat	=	%	2.500.000 lei
		109 Acțiuni proprii	2.300.000 lei
		141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	200.000 lei

- Transferarea la rezerve a câştigurilor obținute din anularea acțiunilor proprii:

141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	=	1068 Alte rezerve	200.000 lei
--	---	-------------------	-------------

8.7 Evidențierea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră

Reflectarea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, avându-se în vedere atât conținutul economic al operațiunilor economice derulate, cât și contextul în care se efectuează acestea.

În continuare, prezentăm câteva reguli contabile ce trebuie avute în vedere la evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră:

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite cu titlu gratuit**

Conform reglementărilor contabile, drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

În această categorie se cuprind și certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere.

Potrivit Funcțiunii conturilor prevăzută la Capitolul VII din reglementările contabile, evidența certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, potrivit legii, se ține cu ajutorul contului 806 "Certificate de emisii de gaze cu efect de seră".

În debitul contului 806 "Certificate de emisii de gaze cu efect de seră" se evidențiază certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, iar în credit, cele ieșite din circuit, potrivit legii.

În acest caz, evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră are caracter statistic, soldul contului reprezentând numărul certificatelor deținute.

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, potrivit legislației în vigoare, aferente perioadei curente**

Potrivit reglementărilor contabile, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor.

În cadrul altor cheltuieli de exploatare, se cuprinde și contravaloarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente (contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”).

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, achiziționate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare**

Conform prevederilor reglementărilor contabile, cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans.

Astfel, în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează și achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza certificatele.

▪ **Evidențierea vânzării certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, neutilizate de societățile comerciale**

Vânzarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră de către societățile deținătoare, ca urmare a neutilizării lor, se evidențiază în contabilitate la "Alte venituri din exploatare" la data vânzării.

Ca o concluzie la cele prezentate, rezultă că, reflectarea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră se poate face astfel:

- a) certificatele de emisii de gaze primite gratuit se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului numai statistic, acestea neavând o valoare atribuită. În contabilitatea operatorilor economici, primirea și utilizarea certificatelor de emisii de gaze cu titlu gratuit, nu generează venituri sau cheltuieli;
- b) certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate de operatorii economici se înregistrează în contabilitate la cheltuieli la data utilizării certificatelor;
- c) operatorii economici care vând certificate de emisii de gaze înregistrează la venituri contravaloarea obținută din vânzarea acestora.

În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la numărul certificatelor deținute de entitate la data bilanțului, înregistrate în conturi în afara bilanțului.