

**UNELE ASPECTE PRIVIND APLICAREA
REGLEMENTĂRILOR CONTABILE CONFORME CU
DIRECTIVELE EUROPENE,
APROBATE PRIN ORDINUL
MINISTRULUI FINANTELOR PUBLICE
NR. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare***

Începând cu data de 1 ianuarie 2006, operatorii economici aplică **Reglementările contabile conforme cu directivele europene**, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare. Odată cu intrarea în vigoare a acestor reglementări au fost abrogate **Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate**, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, cu modificările și completările ulterioare, și **Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene**, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, cu modificările ulterioare.

Reglementările contabile 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 este diferențiată pe categoriile de operatori economici. Astfel, persoanele juridice care depășesc criteriile 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.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, fac obiectul auditării și situațiile financiare anuale consolidate.

În sprijinul operatorilor economici, specialiștii ai Direcției de reglementări contabile din Ministerul Finanțelor Publice au elaborat un ghid referitor la Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinzând unele aspecte privind aplicarea acestora.

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.

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.

* Prezentul material a fost publicat și în Revista Finanțe Publice și Contabilitate, editată de Ministerul Finanțelor Publice, în numerele aferente lunilor august – decembrie 2008.

CAPITOLUL I ASPECTE GENERALE

Începând cu data de 1 ianuarie 2006, operatorii economici aplică Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005¹, *cu modificările și completările ulterioare*.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene cuprind două părți, astfel:

- ▶ Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și
- ▶ Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene transpun Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale și Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene privind conturile consolidate.

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 evaluare, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale.

Trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene s-a efectuat la data de 1 ianuarie 2006, prin transpunerea soldurilor finale ale conturilor din bilanța de verificare la 31 decembrie 2005, în conturile prevăzute în noul plan de conturi cuprins în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

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/comaniile 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 străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a)–e), cu sediul sau domiciliul în România, precum și sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condițiile prevăzute de aceste reglementări.

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 persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și raportărilor contabile periodice cerute de Legea contabilității nr. 82/1991², republicată.

Persoanele juridice care întocmesc situații financiare individuale (anuale) 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,

¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/30.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.O. nr. 1.080/30.11.2005), cu modificările și completările ulterioare.

² Legea contabilității nr. 82/24.12.1991, republicată (M.O. nr. 454/18.06.2008).

- 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 trezorerie;
- e) note explicative la situațiile financiare anuale.

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

Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată întocmesc situații financiare anuale cuprinzând cele cinci componente de mai sus, 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 trezorerie.

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. 1.752/2005.

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. 1.752/2005.

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

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 entitățile 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 însoțite de raportul administratorilor sunt supuse aprobării de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o *declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii* persoanei juridice 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.

Începând cu situațiile financiare ale anului 2006, entitățile care îndeplinesc condițiile specificate în Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene au obligația de a întocmi și *situații financiare anuale consolidate* și *raport consolidat* al administratorilor.

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, executările de lucrări, prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților și taxa pe valoarea adăugată, precum și alte impozite și taxe legate direct de cifra de afaceri.

În acest sens, 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 ale anului 2008, 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 ale anului 2007 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate la 31 decembrie 2008.

Exemplu de calcul al indicatorilor Situațiile financiare ale anului 2007

Pentru întocmirea situațiilor financiare ale anului 2007, 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 ale anului 2006 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate la 31 decembrie 2007.

Pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale anului 2006 entitatea 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 anului 2007 sunt determinați la finele anului, pe baza evidenței contabile și a bilanței încheiate la 31 decembrie 2007.

Presupunem că indicatorii de mărime la finele anului 2007 sunt:

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

Cursul valutar pentru data de 31.12.2007 comunicat de BNR presupunem că este 3,6890 lei/euro, astfel că valorile calculate în euro pentru acești indicatori sunt:

- total active: 5.421.523,44 euro,
- cifra de afaceri netă: 12.198.427,76 euro.

Având în vedere valorile calculate ale indicatorilor și faptul că au fost depășite limitele criteriilor de mărime în două exerciții consecutive, entitatea va întocmi la finele anului 2007 situații financiare anuale formate din:

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

Situațiile financiare ale anului 2008

Situațiile financiare ale anului 2008 au la bază evaluarea indicatorilor de la finele anilor 2007 și 2008.

Indicatorii aferenți anului 2007 sunt determinați pe baza situațiilor financiare întocmite la finele anului 2007.

Informațiile aferente anului 2007 sunt cele prezentate mai sus.

Pentru anul 2008, indicatorii determinați în baza bilanței 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 valutar comunicat de BNR pentru data 31.12.2008 este de 3,6905 lei/euro.

Valorile calculate în euro pentru acești indicatori sunt:

- total active: 3.251.591,92 euro,

- cifra de afaceri netă: 6.774.149,84 euro.

Se constată că în anul 2007 entitatea depășește limitele a două din cele trei criterii de mărime, iar în anul 2008 nu mai depășește limitele acestor criterii. Entitatea va întocmi în continuare situații financiare anuale formate din:

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

Situațiile financiare anuale ale anului 2009

Presupunem că la finele anului 2009 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 (anul 2008 și anul 2009) limitele a două din cele trei criterii de mărime, rezultă că la finele anului 2009 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 trezorerie.

Aceste situații financiare anuale trebuie verificate potrivit legii.

În cazul *entităților ale căror valori mobiliare sunt admise pentru 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.

1.3 Reguli de evaluare

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 și al cărui cost poate fi evaluat 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;

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

În înțelesul Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

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 bază

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

Există patru 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.

2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

Evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prevederilor Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.753/2004³. Punctul 44 din aceste norme a fost abrogat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, *cu modificările și completările ulterioare*.

3. Evaluarea la încheierea exercițiului financiar

La încheierea exercițiului financiar, elementele de natura activelor și datoriiilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar.

Pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate:

- pe seama unei *amortizări suplimentare*, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă; sau
- se efectuează o *ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare*, atunci când deprecierea este reversibilă.

Elementele de activ se mențin la valoarea lor de intrare.

Conform regulilor de evaluare aplicabile la încheierea exercițiului financiar, în bilanț principalele elemente se prezintă astfel:

▶ Imobilizările necorporale

Imobilizările necorporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare. Prin ajustări cumulate de valoare se înțeleg amortismentele calculate și ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, determinate ca diferența între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă.

▶ Imobilizările corporale

Imobilizările corporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

▶ Imobilizările financiare

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

▶ Stocuri

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

³ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.753/22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de active și de pasiv (M.O. nr. 1.174/13.12.2004), cu modificările ulterioare.

▶ Creanțe

Exprimate în lei

Creanțele se evidențiază în contabilitate la valoarea lor probabilă de încasare.

Exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute

Pentru creanțele 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 venituri sau cheltuieli financiare, la data bilanțului, după caz.

Exprimate în valută

Creanțele în valută trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Pentru sumele incerte se evidențiază ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de clienți/debitori.

▶ Disponibilități în valută și asimilate

Disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, acreditivele și depozitele pe termen scurt în valută trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data bilanțului.

La încheierea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, acreditivele și depozitelor la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data bilanțului, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

▶ Investiții financiare pe termen scurt

Valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare. Cele netranzacționate se evaluează la cost istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

▶ Datorii

Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a elementelor de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute

Pentru 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 venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Exprimate în valută

La închiderea exercițiului financiar, datoriile se evaluează și raportează utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Diferențele de curs valutar se determină și se înregistrează similar creanțelor în valută.

▶ Provizioane

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

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.

4. 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.

B. Reguli 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.

1. Reevaluarea imobilizărilor corporale

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 data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul reglementării contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț.

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.

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.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) 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

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

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.

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

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".

Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

2. Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

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

Un instrument financiar reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

▶ Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

a) trezorerie;

b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;

c) un drept contractual:

- de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau

d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capital propriu ale entității. În acest scop, instrumentele de capital ale entității nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

▶ O datorie financiară este orice datorie care reprezintă:

a) o obligație contractuală:

- de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități; sau
- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate;

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

Valoarea justă se determină prin referire la:

a) valoarea de piață, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Dacă valoarea de piață nu se poate identifica cu ușurință pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, valoarea de piață poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar; sau

b) o valoare determinată cu ajutorul unor modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Astfel de modele și tehnici asigură o aproximare rezonabilă a valorii de piață.

Atunci când un instrument financiar se evaluează la valoarea justă, modificarea valorii se include în contul de profit și pierdere. Totuși, o astfel de modificare se include direct în capitalul propriu, într-o rezervă de valoare justă, dacă:

a) instrumentul contabilizat este un instrument de acoperire împotriva riscurilor conform unui sistem de contabilizare a acoperirii riscului care permite ca unele sau toate modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit și pierdere; sau

b) modificarea de valoare se referă la o diferență de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină.

Modificarea valorii unui activ financiar disponibil pentru vânzare, altul decât un instrument financiar derivat, poate fi inclusă direct în capitalul propriu, în rezerva de valoare justă.

Dacă, în situațiile financiare consolidate a fost efectuată evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare, notele explicative prezintă:

a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare;

b) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere, precum și modificările incluse în rezerva de valoare justă;

c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații privind aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul și certitudinea fluxurilor viitoare de trezorerie; și

d) un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exercițiului financiar.

Cerințe de prezentare a valorii juste în situații financiare anuale individuale

Deși evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare nu se înregistrează în contabilitate, iar rezultatele acesteia nu sunt cuprinse în bilanț și în contul de profit și pierdere, în notele explicative la situațiile financiare anuale individuale trebuie prezentate următoarele informații:

a) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

- valoarea justă a instrumentelor, dacă o astfel de valoare poate fi determinată;

- informații privind aria și natura instrumentelor financiare; și

b) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă și fără a se fi utilizat opțiunea de a face o ajustare de valoare:

- valoarea contabilă și valoarea justă ale fiecăruia dintre activele individuale sau ale grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale;

- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor pe care se întemeiază opinia că valoarea contabilă va fi recuperată.

CAPITOLUL 2 IMOBILIZĂRI

Prezentarea activelor în situațiile financiare anuale ca active immobilizate sau ca active circulante depinde de scopul și durata deținerii acestora.

Activele immobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfășurării activităților entității.

2.1 Imobilizări necorporale

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

Un activ necorporal trebuie recunoscut 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; și
- avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție.

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 aceste cheltuieli se pot immobiliza. 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 constituită 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 profit net al exercițiului – 100 rezerva legală – 1.000 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 activ necorporal.

<u>201 Cheltuieli de constituire</u>	=	<u>404 Furnizori de imobilizări</u>	10.000 lei
Amortizarea calculată pentru primul an este în sumă de 2.500 lei (10.000/4 ani), articol contabil:			
<u>6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor</u>	=	<u>2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire</u>	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:			
<u>2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire</u>	=	<u>201 Cheltuieli de constituire</u>	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, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- b) proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau de-a lungul duratei 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 2006, 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:

<u>601 Cheltuieli cu materiile prime</u>	=	<u>301 Materii prime</u>	2.000 lei
<u>602 Cheltuieli cu materialele consumabile</u>	=	<u>302 Materiale consumabile</u>	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:

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

Entitatea MEDICOM SA înregistrează în aceeași lună produsul astfel obținut la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM). 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	=	%	<u>65.000 lei</u>
		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	<u>68.000 lei</u>
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 chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând 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 01.01.2006.

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: 01.01.2006

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

Debit cont 8036, 16.000.000 lei

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

Data: 15.01.2006

b) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I - anul 2006:

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: 31.12.2006

Soldul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” la data de 31.12.2006 este de 15.600.000 lei (100.000 x 4 trimestre x 39 ani) și reprezintă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.

Data: 15.01.2007

a) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I al anului 2007:

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:

<u>401 Furnizori</u>	=	<u>5121 Conturi la bănci în lei</u>	<u>100.000 lei</u>
----------------------	---	-------------------------------------	--------------------

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

Data: 31.12.2007

Soldul debitor al contului 8036 în sumă de 15.200.000 lei (100.000 x 4 trimestre x 38 ani) reflectă contravaloarea concesiunilor rămase de achitat la data de 31 decembrie 2007.

Înregistrările se efectuează similar până la încheierea contractului.

La încheierea perioadei de concesiune, o dată 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 ani începând de la data de 01.01.2006.

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 2006:

Concesiunea este recunoscută ca activ.

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

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

și concomitent se înregistrează în afara bilanțului activul primit în concesiune, în debitul contului 8038 "Alte valori în afara bilanțului".

b) Înregistrarea amortizării lunare a concesiunii:

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

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

c) Achitarea redevenței datorate pentru trimestrul I al anului 2006, conform contractului:

<u>167 Alte împrumuturi și datorii asimilate</u>	=	<u>5121 Conturi la bănci în lei</u>	<u>100.000 lei</u>
--	---	-------------------------------------	--------------------

Notă: Redevențele facturate de proprietarul bunului cedat în concesiune se înregistrează prin articolul contabil 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 31.12.2006 este 15.600.000 lei (16.000.000 – 400.000), și reflectă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la expirarea perioadei de concesiune.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2006, 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 concesionare).

Anul 2007

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

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

b) Achitarea redevențelor aferente trimestrului I al anului 2007:

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 concesionare.

Soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" la data de 31.12.2007 este 15.200.000 lei, reprezentând contravaloarea redevențelor pe care entitatea le are de achitat până la expirarea perioadei de concesionare.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2007, 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 concesionare, 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 concesionare.

La expirarea duratei contractului, după amortizarea integrală, 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 "Alte valori în afara bilanțului"

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 proprie 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.

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 de viață 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. 105/2007⁴ privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.*

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

⁴ *Hotărârea Guvernului nr. 105/31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe* (M.O. nr. 103/12.02.2007).

proprie 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 viață mai mare de un an), dar să aibă o valoare diferită de plafonul minim recunoscut din punct de vedere fiscal.

Pentru încadrarea imobilizărilor corporale în grupele și clasele corespunzătoare se poate utiliza Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004⁵.

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 conforme cu directivele europene, elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan, pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare 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 2006 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
--	---	--	-----------

2.2.2 Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

Cheltuieli ulterioare

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.

⁵ 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).

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;*
- 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) *onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.*

În costul unei imobilizări corporale pot fi incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din evidență, 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").

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 suportat.

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 ambient.

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 a 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 instalații, lucrări de extindere clădire, tavane false, alte instalații și lucrări care au determinat un plus de performanță.

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

- 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 (cont 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:

- amortizarea liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată.

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 estimată, conform politicilor entității.

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

Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora.

Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică se efectuează în mod sistematic, reducându-se valoarea contabilă a acestora. Valoarea contabilă a acestor active este valoarea care este prezentată în bilanț, fiind reprezentată de costul de achiziție, costul de producție sau alte valori care substituie costul, diminuate cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum și cu pierderile cumulate din d

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

a) perioada pe parcursul căreia unitatea estimează că activul va fi disponibil pentru utilizare de către 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 2006 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 2006 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 pentru deprecierea imobilizărilor corporale se determină, de regulă, prin compararea valorii de inventar cu valoarea contabilă netă.

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.

Ajustările de valoare pot fi: *ajustări permanente* (în cazul depreciierilor ireversibile), denumite în continuare amortizări, și/sau *ajustările provizorii* (deprecieri reversibile), denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare.

Exemplu

La data de 31 decembrie 2006 o entitate efectuează inventarierea tuturor elementelor de activ și a datoriilor.

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 (avarii parțiale)
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 imobilizările corporale se prezintă la o valoare 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 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor	7.000 lei
------	---	---	--	-----------

- instalație de îmbuteliat apă 02:

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

b) Înregistrarea depreciilor 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 care îndeplinesc două din cele trei criterii de mărime prevăzute la pct. 3 (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a 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.

În cazul entităților al căror obiect principal de activitate îl constituie activitatea de leasing, cifra de afaceri netă cuprinde venitul din dobânzile aferente contractelor de leasing și veniturile din celelalte activități secundare, legate de activitatea de leasing.

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

La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing vor fi avute în vedere prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare.

Entitățile care aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului vor ține cont și de cerințele acestuia. 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. Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare.

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.

Potrivit Codului fiscal, un contract de leasing financiar este orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- a) riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;
- c) perioada de leasing depășește 75% din durata normală de utilizare a bunului ce face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit.

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;

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.

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

1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor specifice leasingului financiar

Exemplu

O entitate încheie în data de 15.01.2006 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 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.

Înregistrările contabile efectuate de locator pe durata de leasing:

a) Recunoașterea creanței la valoarea imobilizării cedate în regim de leasing

267 Creanțe imobilizate	=	213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	360.000 lei
-------------------------	---	---	-------------

- evidențierea dobânzii aferente contractului în conturile extrabilanțiere

Debit cont	8052 Dobânzi de încasat	87.712 lei
------------	-------------------------	------------

b) Emiterea facturii aferente primei rate de încasat în sumă totală de 37.000 lei, reprezentând principal și dobânda:

4111 Clienți	=	%	37.000 lei
		267 Creanțe imobilizate	24.400 lei
		766 Venituri din dobânzi	12.600 lei

- extracontabil, diminuarea dobânzii de încasat cu suma de 12.600 lei

Credit cont	8052 Dobânzi de încasat	12.600 lei
-------------	-------------------------	------------

c) Încasarea primei rate

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	37.000 lei
------------------------------	---	--------------	------------

d) Emiterea facturii pentru a doua rată în sumă totală de 37.000 lei:

4111 Clienți	=	%	37.000 lei
		267 Creanțe imobilizate	25.254 lei
		766 Venituri din dobânzi	11.746 lei

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

Credit cont	8052 Dobânzi de încasat	11.746 lei
-------------	-------------------------	------------

e) Încasarea celei de-a doua rate:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	37.000 lei
------------------------------	---	--------------	------------

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

La plata ultimei rate, locatorul achită valoarea reziduală și obține dreptul de proprietate asupra activului respectiv.

- emiterea facturii pentru valoarea reziduală:

4111 Clienți	=	267 Creanțe imobilizate	3.712 lei
--------------	---	-------------------------	-----------

- încasarea valorii reziduale:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	3.712 lei
------------------------------	---	--------------	-----------

Înregistrările contabile efectuate de locator 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 la 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.

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

- emiterea facturii reprezentând rata trimestrială:

411 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	10.000 lei
-------------	---	---	------------

- înregistrarea amortizării lunare a clădirii în valoare de 3.541,66 lei, determinată astfel:
 - amortizarea anuală este 42.500 lei/an (850.000 lei/20 ani),
 - amortizarea lunară este de 3.541,66 lei (42.500 lei/12 luni).

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812/analitic clădire 01 Amortizarea construcțiilor	3541,66 lei
--	---	---	-------------

- încasarea facturii de la locatar:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	10.000 lei
------------------------------	---	--------------	------------

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

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 la 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 data de 1 ianuarie anul 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, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț.

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;
- Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează 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, cu excepția situației când nu există nicio piață activă pentru acea imobilizare;
- 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 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 prin referință la o piață activă, 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".

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 deprecierei, 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", în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare, 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, 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.

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 sau capitaluri proprii.

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 immobilizărilor 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. ramasă 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 după fiecare reevaluare, potrivit reglementărilor contabile.

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

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

I. Evidențierea rezultatelor din reevaluarea immobilizărilor 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 recalculată (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 (conform indicelui):

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

b) înregistrarea amortizării recalculată (actualizată):

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:

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

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 x 0,8824 = 7.500
Amortizarea recalculată (actualizată)	3.750	7.500 x 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
Descreșterea din reevaluare	-500	3.750 - 4.250 = -500
Valoarea de înregistrare după reevaluare	7.500	

a) înregistrarea diferențelor din reevaluare (conform indicelui):

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

b) înregistrarea amortizării recalculată (actualizate):

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	
500		S.I. 1.700 2.550
		S.F. 3.750
	105	
1.000		S.I. 2.000 500
		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 anual

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 x 0,4 = 3.000
Amortizarea recalculată (actualizată)	1.800	3.000 x 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 în debitul, respectiv în creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare" la această reevaluare au rolul de a prezenta valoarea corectă atât în soldul conturilor de imobilizări, cât și în cel de amortizări.

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

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

2) 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		
2.700		S.I. 3.750
		750
		S.F. 1.800
4.200		S.I. 1.500
		2.700
		S.F. 0
300		S.F. 300

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

Prezentarea

- 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) și deprecierea de 300 lei, recunoscută drept cheltuială.

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

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 (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 amortizării recalculată (actualizată):

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 depreciere, 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;
- Valoarea 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
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	105 Rezerve din reevaluare	2.000 lei

Prezentarea simplificată în bilanț

Explicații	Situația înainte de reevaluare	Situația după reevaluare	-lei-
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 (850×3 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:

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	<u>3.050 lei</u>
105 Rezerve din reevaluare			2.550 lei
			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		1.500
Total	4.800	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)	<u>2.550 lei</u> 750 lei
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor			
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 deprecieri 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 Tratatamentul costurilor estimate pentru demontarea și mutarea activelor

Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, aplicabile până la 31 decembrie 2005, au prevăzut posibilitatea ca în costul inițial al imobilizărilor corporale să fie cuprinse și costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață a acestuia.

Înregistrarea acestor costuri estimate în valoarea activelor s-a realizat prin constituirea unor provizioane cu demontarea și mutarea activului respectiv.

Astfel, costurile de demontare și mutare a activului, estimate la momentul inițial al recunoașterii, au fost înregistrate pe cheltuieli în contul de profit și pierdere, eșalonat, de-a lungul duratei de viață a activului, prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea activului.

Începând cu exercițiul financiar 2007, conform Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, în costul unei imobilizări corporale pot fi incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din evidență, 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 2004 o entitate care aplica prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 achiziționează un echipament tehnologic pentru extragerea petrolului și, conform contractului prin care i s-a acordat dreptul de a efectua exploatarea, are obligația ca la finalizarea exploatarei 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 1.000.000.000 lei (după denominarea efectuată în anul 2005 au rezultat 100.000 lei noi).

Costul de achiziție a echipamentului este de 10 miliarde lei (după denominarea efectuată în anul 2005 au rezultat 1.000.000 lei noi).

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 01.01.2004 - 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	10.000.000.000 lei
și			
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	1.000.000.000 lei

2. Înregistrarea amortizării anuale în valoare de 1.375.000.000 - lei vechi (11.000.000.000 lei/8 ani):

Anual se va înregistra o amortizare de
 1.375.000.000 lei vechi în anul 2004
 137.500 lei noi în anii 2005-2011
 amortizarea lunară $137.500/12 = 11.458,3$ lei noi

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	114.583.333 (11.458,3 lei noi)
--	---	--	--------------------------------

La 31.12.2005 după denominare, 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 2012 a cheltuielilor cu demontarea, mutarea activului și cu restaurarea amplasamentului în sumă efectivă de 120.000 lei.

$$6xx = 4xx \quad 120.000 \text{ lei}$$

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 active 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 Reguli 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, în înțelesul *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene*, sunt entitățile între care există relațiile prevăzute la pct. 3 din reglementările menționate mai sus, precum și celelalte entități care au relații similare cu una dintre entitățile menționate anterior.

Relațiile prevăzute la pct. 3 din *Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene* apar atunci când societatea-mamă:

- deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită filială;
- este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;
- este acționar sau asociat al unei filiale și deține singur controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați;
- este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau control asupra unei filiale;
- este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale acelei filiale;
- societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Filiala reprezintă o entitate aflată sub controlul altei entități, denumită societate-mamă.

Prin interese de participare, potrivit *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene* (pct. 60), se înțelege dreptul în capitalul altor entități, reprezentat sau nu prin certificate, 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 conturile de creanțe reprezentând împrumuturile pe termen lung evidențiate la creanțe imobilizate se înregistrează sumele acordate de entitate în baza unor contracte, pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

La alte împrumuturi acordate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

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 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)	180.000 lei
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.N 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 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.N

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> 200.000 lei
2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate			
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare			1.000.000 lei

2. La 31.12.N 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.N 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 x 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% x 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.N+1

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 entității B, pe care le deține, plusul de valoare nominală de 18.000 lei (2.000 x 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.N+1 (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 sfârșitul anului);
- 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 suplimentate de valoare de 200.000 lei (20% x 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.N+2

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 Societății Comerciale 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:

411 Clienți	=	704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate	1.000.000 lei
-------------	---	---	---------------

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

2678 Alte creanțe immobilizate	=	411 Clienți	50.000 lei
--------------------------------	---	-------------	------------

c) Încasarea garanțiilor de bună execuție:

5121 Conturi la bănci în lei	=	2678 Alte creanțe immobilizate	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 Immobilizări corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de immobilizări	1.000.000 lei
--	---	-------------------------------	---------------

și concomitent, constituirea garanției de bună execuție

404 Furnizori de immobilizări	=	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.).

3.1 Reguli generale privind stocurile

Pentru o mai bună cunoaștere și înțelegere a problematicii stocurilor atât în contabilitatea financiară, cât și în cea de gestiune, se prezintă în continuare principalele aspecte necesare evaluării, evidențierii și prezentării în bilanț a stocurilor.

Aria de cuprindere

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, care reprezintă produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
- produsele finite, respectiv 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 refozabile, 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 necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.

Pentru evidențierea în contabilitate a stocurilor și producției în curs de execuție se utilizează conturile din clasa a 3-a „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”.

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 achiziției 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, cum sunt:

- materiale directe și materiale consumabile,
 - energie consumată în scopuri tehnologice,
 - manopera directă și alte cheltuieli directe de producție,
- precum și *cota cheltuielilor indirecte* de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Exemple de *cheltuieli care nu se includ* în costul de producție sau de prelucrare al stocurilor:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație, care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de desfacere.

De asemenea, în costul de producție se poate include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

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 sau pentru vânzare.

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* 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 Organizarea și conducerea contabilității de gestiune

Organizarea și conducerea contabilității de gestiune este obligatorie conform prevederilor art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și se realizează ținând cont de o serie de factori, cum ar fi: specificul activității desfășurate de entitate (ex: producție, comerț, prestări servicii etc.), mărimea și structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, caracterul procesului de producție etc.

Potrivit reglementărilor contabile este obligatorie organizarea contabilității de gestiune, iar la latitudinea entității este lăsat numai modul de organizare a acesteia care este determinat de specificul activității. Având în vedere natura activităților desfășurate, forma cea mai laborioasă de organizare a unei contabilități de gestiune o întâlnim în cadrul activității de producție, unde orice structură de conducere este interesată de managementul costurilor și determinarea costurilor la anumite niveluri, chiar până la nivelul unui produs.

Astfel, prin contabilitatea de gestiune, entitățile pot obține pentru nevoi proprii, informații pe baza cărora se poate asigura o gestionare eficientă a activelor entității.

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune cu privire la costul produselor realizate (stocuri, imobilizări) și al producției în curs de execuție, sunt utilizate în contabilitatea financiară pentru evaluarea și înscrierea acestor elemente în activul bilanțului.

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003⁶ s-au aprobat Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, conform cărora contabilitatea de gestiune trebuie să asigure, în principal:

- înregistrarea operațiunilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și
- calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc.

Un rol important în organizarea contabilității de gestiune îl are *calculația costurilor*. Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație stabilite de fiecare entitate în funcție de specificul activității desfășurate.

Utilizarea informațiilor legate de costurile activității facilitează luarea unor decizii în legătură cu volumul și structura activității în vederea creșterii profitului. De exemplu, într-o activitate de producție se pot lua decizii privind menținerea în fabricație a unor produse, renunțarea la fabricarea altora sau introducerea în fabricație a unor noi produse.

Informațiile cu privire la nivelul, structura și evoluția costurilor prezintă un rol deosebit în privința adoptării deciziilor în scopul creșterii eficienței activității desfășurate și, totodată, prezintă importanță pentru controlul activității interne a întreprinderii.

Cu ajutorul calculației costurilor se pot obține informații privind costurile efective și cele prestabilite (antecalculat, standard), determinarea abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite, atât în totalitatea lor, cât și pe articole de calculație, pe locuri de costuri, pe produse și pe cauze. Prin analiza abaterilor înregistrate în procesele de producție se pot lua măsuri pentru înlăturarea deficiențelor înregistrate în procesele de producție.

În activitatea de producție, pentru determinarea costului unitar atât antecalculat, cât și cel efectiv, se au în vedere aspecte legate de specificul activității desfășurate, cum ar fi:

- Determinarea costului unitar de producție antecalculat

Costul unitar de producție antecalculat (C_{upa}) al unui produs ce se dorește a se fabrica se determină prin antecalculul cheltuielilor ce se repartizează direct pe produs, cheltuieli directe (C_d) și al cheltuielilor indirecte de producție (C_{ip}), ce nu se repartizează direct pe produs, astfel:

$$C_{upa} = \Sigma(C_d + C_{ip})$$

⁶ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune (M.O. nr. 26/12.01.2004).

Cheltuielile directe antecalculate se stabilesc pe baza normelor sau standardelor de consum și a celor de timp, precum și a prețurilor de aprovizionare sau tarifelor de salarizare standard sau normate.

Astfel, cheltuielile cu materiile prime și materialele directe aferente unui produs, ce reprezintă cheltuieli variabile de producție, se determină prin multiplicarea normelor sau standardelor de consum, stabilite pe feluri de materii prime și materiale, cu prețurile de aprovizionare standard.

Determinarea cheltuielilor cu salariile directe ce revin unui produs se realizează prin înmulțirea timpului normat de muncă pe unitatea de produs cu tarifele de salarizare standard pe unitatea de timp.

Contribuția entității la asigurările sociale, la fondul de șomaj etc. se determină prin aplicarea cotelor procentuale, potrivit legislației în vigoare, asupra cheltuielilor standard cu salariile directe.

Cheltuielile indirecte de producție sunt estimate mai întâi pe locuri de cheltuieli (secții, ateliere etc.), după care acestea se repartizează pe fiecare purtător de costuri fabricat în cadrul acestora, în funcție de anumite chei de repartizare.

Dacă la costul de producție al unui produs se adaugă cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere aferente acestuia, se obține costul complet unitar al produsului respectiv.

- Determinarea costului unitar de producție efectiv

Costul unitar de producție efectiv se calculează în etapa de postcalcul, după terminarea procesului de producție.

Lucrările efectuate în această etapă au ca scop determinarea costului efectiv al producției, verificarea sarcinilor bugetare privind costurile diferitelor produse obținute (al determinării abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite) și stabilirea cauzelor care au provocat abaterile respective.

Potrivit Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003, calculația costurilor poate fi efectuată după una din metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de entitate în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și în funcție de necesitățile proprii.

Contabilitatea de gestiune se organizează fie utilizând conturi specifice, fie dezvoltând conturile din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor din clasa a 9-a a Planului de conturi general cuprins în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare este opțională.

Utilizarea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

3.3 Determinarea costului de producție sau de prelucrare a stocurilor

În contabilitatea financiară cheltuielile sunt grupate după natura lor, iar în contabilitatea de gestiune, pentru calculul costurilor bunurilor, acestea se clasifică astfel: cheltuieli directe, cheltuieli indirecte de producție, cheltuieli generale de administrație și cheltuieli de desfacere.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și, ca atare, se includ direct în costul obiectelor respective. Din categoria cheltuielilor directe înregistrate de entitate fac parte cheltuielile cu consumul de materii prime și materiale consumabile, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție. Manopera directă cuprinde: cheltuielile cu plata remunerațiilor convenite personalului direct productiv, cu plata contribuției unității la asigurările sociale, contribuția unității pentru ajutorul de șomaj aferentă acestora etc.

Pentru înregistrarea cheltuielilor directe în contabilitatea de gestiune se utilizează contul 921 „Cheltuielile activității de bază”, în cadrul căruia se pot crea conturi analitice pentru locuri de cheltuieli, obiecte de calculație (ex: pe produse) etc. De asemenea, în vederea determinării corecte a costului de producție, acesta se poate detalia pe cele două categorii de cheltuieli, respectiv cheltuieli care privesc obținerea bunurilor și cheltuieli care nu sunt legate de producția acestora. În această ultimă categorie se pot cuprinde, de exemplu, cheltuielile neproductive, depășirile de norme de consum, cheltuielile aferente lipsurilor de gestiune etc., care nu trebuie să fie incluse în costul de producție al bunurilor obținute.

Cheltuielile indirecte de producție sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga activitate a unei secții, atelier etc.

Cheltuielile indirecte de producție se colectează cu ajutorul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție”, în cadrul căruia se pot crea conturi analitice pentru fiecare secție de bază, atelier etc., categorii de cheltuieli (cheltuieli generale ale secției, cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor) etc.

Cheltuielile indirecte de producție cuprind:

- a. regia fixă de producție, formată din costurile indirecte care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu administrarea secțiilor;
- b. regia variabilă de producție, formată din acele cheltuieli indirecte de producție care variază în raport cu volumul producției (costuri indirecte cu materialele și cu forța de muncă).

Repartizarea valorii regiei fixe asupra costurilor de producție ale produselor obținute se face pe baza capacității normale de producție, iar regia fixă nealocată va fi recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut.

Cheltuielile generale de administrație sunt aferente întregii activități desfășurate în cadrul unității, colectându-se pe total entitate.

Dacă o entitate întreprinde mai multe activități, de exemplu, pe lângă activitatea de producție mai desfășoară și alte activități, cum ar fi comerțul cu amănuntul și prestări servicii, în vederea determinării costului complet al producției, cheltuielile generale de administrație trebuie repartizate asupra tuturor activităților entității. Cheltuielile generale de administrație sunt indirecte atât față de activitatea de bază desfășurată în cadrul unei entități, cât și față de produsele, lucrările și serviciile realizate.

Acestea se reflectă în contabilitatea de gestiune în debitul contului 924 „Cheltuieli generale de administrație”.

Cheltuielile de desfacere sunt ocazionate de vânzarea produselor fabricate. În această categorie se pot include, de exemplu, cheltuieli de reclamă și publicitate, cheltuieli cu ambalajele, salariile personalului care se ocupă de distribuția produselor etc. Pentru înregistrarea acestora în contabilitatea de gestiune se utilizează contul 925 „Cheltuieli de desfacere”.

Reflectarea în contabilitatea de gestiune a operațiunilor legate de obținerea producției se efectuează în funcție de necesitățile informaționale ale fiecărei entități.

Pentru determinarea costurilor de producție și înregistrarea acestora în contabilitate este necesară parcurgerea mai multor **etape**, cum ar fi:

- A. Înregistrarea cheltuielilor în cursul perioadei, în contabilitatea financiară și colectarea acestora în contabilitatea de gestiune în vederea determinării costurilor de producție;
- B. Înregistrarea produselor obținute în cursul perioadei la cost standard (antecalculat);
- C. Determinarea costului și repartizarea asupra producției auxiliare;
- D. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra costului produselor fabricate în cadrul activității de bază a entității;
- E. Determinarea producției în curs de execuție și reflectarea ei în contabilitate;
- F. Determinarea costului de producție efectiv pentru întreaga producție și pe unitate de produs;
- G. Evidențierea în contabilitate a costului de producție efectiv al produselor finite obținute. Determinarea și reflectarea în contabilitate a diferențelor dintre acest cost și cel standard (antecalculat) înregistrat pe parcursul perioadei. Decontarea costului de producție efectiv al produselor finite obținute;

H. Reflectarea în costurile perioadei a cheltuielilor neîncorporabile (care nu pot fi incluse în costul de producție al bunurilor).

Explicarea acestor etape se face prin intermediul unei situații ipotetice prezentate la o entitate care prelucrează carnea și produsele din carne.

Exemplu

S.C. ALFA S.A. are ca obiect de activitate producția și comercializarea de bunuri alimentare, și anume produse din carne.

Perioada de gestiune aleasă pentru stabilirea costurilor stocurilor este de o lună și anume luna decembrie 2006.

Astfel, în tabelul nr. 1 denumit „Situația cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în cursul perioadei de referință” sunt prezentate informații referitoare la calculația costurilor stocurilor pentru produsele din carne obținute în luna decembrie 2006.

Deși în situația respectivă sunt cuprinse și alte date aferente altor activități desfășurate în cadrul entității, cum ar fi, de exemplu, comerțul cu ridicata al cărnii și produselor din carne și prestări de servicii, în rezolvarea studiului de caz prezentat se fac referiri stricte numai la costurile aferente activității de producție a bunurilor.

Pentru determinarea costului efectiv al producției obținute în luna decembrie 2006 este necesară înregistrarea cheltuielilor ocazionate de desfășurarea activității de producție atât în contabilitatea financiară, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, utilizând conturile din clasa a 6-a din planul de conturi, cât și în contabilitatea de gestiune, potrivit cerințelor interne de informare legate de calculația costurilor, utilizând conturile din clasa a 9-a (opțional).

Informații suplimentare:

Modelul prezentat are caracter exemplificativ și reprezintă o soluție posibilă care să asigure determinarea și înregistrarea costurilor producției obținute într-un anumit context, în funcție de necesitățile informaționale ale managementului unei entități.

În vederea determinării costurilor de producție s-a optat pentru utilizarea conturilor din clasa a 9-a a Planului de conturi, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Pentru simplificarea calculelor, cotele privind contribuțiile sociale sunt ipotetice și nu corespund cu cele prevăzute de legislația în vigoare.

În continuare se prezintă modalitatea de determinare a costurilor de producție pentru produsele din carne obținute în luna decembrie 2006 și înregistrarea acestora în contabilitate, avându-se în vedere etapele prezentate mai sus.

A. Înregistrarea cheltuielilor, în cursul perioadei, în contabilitatea financiară și colectarea acestora în contabilitatea de gestiune în vederea determinării costurilor de producție

În tabelul următor este prezentată **structura cheltuielilor de exploatare** înregistrate în luna decembrie 2006 (perioada de referință aleasă pentru calculul costurilor).

Tabelul nr. 1

Situația cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în cursul perioadei de referință

- lei -

Cheltuieli aferente activității de producție								Cheltuieli aferente altor activități	Cheltuieli generale de administrație	Total cheltuieli clasa a 6-a
Cont	Cheltuieli directe de producție	Cheltuieli indirecte de producție	Cheltuieli afer. activ. auxiliare	Chelt. de desfacere a produselor	Cheltuieli neproductive	Lipsuri în gestiune	Total cheltuieli			
601	3.405.400				119.747	139.400	3.664.547			3.664.547
602	498.000	150.350	29.750	35.000	31.909	48.560	793.569	512.600		1.306.169
603	10.270	30.400	30.000	5.800			76.470	31.764	22.230	130.464
604		23.500	23.660	10.850			58.010	322.682	49.600	430.292
605	52.400	84.005	3.650	5.500			145.555	80.400	16.209	242.164
607							0	54.102.777		54.102.777
611		122.400					122.400	365.686		488.086
612							0	464.285		464.285
613							0	117.016		117.016
614							0		8.941	8.941
622							0	321.400	1.820	323.220
623				210.500			210.500	289.500	15.413	515.413
624							0	10.352		10.352
625							0		24.286	24.286
626							0		94.941	94.941
627							0		47.959	47.959
628							0	2.789.520	32.061	2.821.581
635							0		352.140	352.140
641	476.290	98.430	36.450	65.460			676.630	800.756	88.960	1.566.346
645	209.568	43.309	16.038	28.802	0		297.717	354.946	39.142	691.805
654							0	171.732		171.732
658							0	595.412		595.412
681		324.008	100.120	7.239			431.367	116.097	42.413	589.877
TOTAL	4.651.928	876.402	239.668	369.151	151.656	187.960	6.476.765	61.446.925	836.115	68.759.805

Aceleași cheltuieli de exploatare efectuate în activitatea de obținere a produselor finite sunt reflectate astfel:

- din punct de vedere financiar pe naturi, în conturi din clasa a 6-a;
- din punct de vedere funcțional pe categorii de cheltuieli, în conturi din clasa a 9-a.

În Tabelul nr. 2 se prezintă reflectarea aceluiași cheltuieli efectuate în perioada de gestiune (luna decembrie 2006) atât în contabilitatea de gestiune, cât și în cea financiară.

Tabelul nr. 2
Reflectarea în contabilitatea financiară și în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor înregistrate în cursul lunii decembrie 2006

<i>Categoria de cheltuieli</i>	Înregistrare în contabilitatea financiară			Înregistrare în contabilitatea de gestiune		
1	2			3		
1. Consum de materii prime (cheltuieli directe, productive)	601.1 =	301	3.405.400 lei	921.1 =	901	3.405.400 lei
	Cheltuieli cu materiile prime - ch. productive	Materii prime		Cheltuielile activității de bază – costul produselor	Decontări interne privind cheltuielile	
2. Consum de materii prime (ch. neproductive, de ex: consum peste limitele normale)	601.5 =	301	119.747 lei	921.2 =	901	119.747 lei
	Cheltuieli cu materiile prime - ch. neproductive	Materii prime		Cheltuielile activității de bază – ch. neproductive	Decontări interne privind cheltuielile	
3. Cheltuieli materii prime - lipsuri în gestiune constatate în urma inventarierii	601.6 =	301	139.400 lei	921.3 =	901	139.400 lei
	Cheltuieli cu materiile prime-lipsuri în gestiune	Materii prime		Cheltuielile activității de bază – lipsuri în gestiune	Decontări interne privind cheltuielile	
4. Consum de materiale consumabile (cheltuieli directe, productive)	602.1 =	302	498.000 lei	921.1 =	901	498.000 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile-ch. productive	Materiale consumabile		Cheltuielile activității de bază – costul produselor	Decontări interne privind cheltuielile	
5. Consum de materiale consumabile (în secții de bază – ch. indirecte)	602.2 =	302	150.350 lei	923 =	901	150.350 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile – ch. indir.	Materiale Consumabile		Cheltuieli indirecte de producție	Decontări interne privind cheltuielile	
6. Consum de materiale consumabile (în secții auxiliare)	602.3 =	302	29.750 lei	922 =	901	29.750 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile – secție auxiliară	Materiale consumabile		Cheltuielile activităților auxiliare	Decontări interne privind cheltuielile	
7. Consum de materiale consumabile (pentru sectorul desfacere)	602.4 =	302	35.000 lei	925 =	901	35.000 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile- desfacere	Materiale consumabile		Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	Decontări interne	
8. Cheltuieli cu materiale consumabile - cheltuieli neproductive	602.5 =	302	31.909 lei	921.2 =	901	31.909 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile - ch. neproductive	Materiale consumabile		Cheltuielile activității de bază – ch. neproductive	Decontări interne privind cheltuielile	
9. Cheltuieli cu materiale consumabile - lipsuri în gestiune constatate în urma inventarierii	602.6 =	302	48.560 lei	921.3 =	901	48.560 lei
	Cheltuieli cu materialele consumabile - lipsuri în gestiune	Materiale consumabile		Cheltuielile activității de bază - lipsuri în gestiune	Decontări interne privind cheltuielile	
10. Consum de materiale de natura obiectelor de inventar (cheltuieli directe, productive)	603.1 =	303	10.270 lei	921.1 =	901	10.270 lei
	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar - ch. directe	Materiale de natura obiectelor de inventar		Cheltuielile activității de bază - costul produselor	Decontări interne privind cheltuielile	

<i>Categoria de cheltuieli</i>	Înregistrare în contabilitatea financiară			Înregistrare în contabilitatea de gestiune		
11. Consum de materiale de natura obiectelor de inventar (în secții de bază)	603.2 = Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar - ch. indirecte	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	30.400 lei	923 = Cheltuieli indirecte de producție	901 Decontări interne privind cheltuielile	30.400 lei
12. Consum de materiale de natura obiectelor de inventar (în secții auxiliare)	603.3 = Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar - secție auxiliară	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	30.000 lei	922 = Cheltuielile activităților auxiliare	901 Decontări interne privind cheltuielile	30.000 lei
13. Consum de materiale de natura obiectelor de inventar (pentru sectorul desfacere)	603.4 = Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar - sector desfacere	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	5.800 lei	925 = Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	901 Decontări interne	5.800 lei
14. Cheltuieli cu materiale nestocate (în secții de bază – ch. indirecte)	604.2 = Cheltuieli privind materialele nestocate - ch. indirecte	401 Furnizori	23.500 lei	923 = Cheltuieli indirecte de producție	901 Decontări interne privind cheltuielile	23.500 lei
15. Cheltuieli cu materiale nestocate (în secții auxiliare)	604.3 = Cheltuieli privind materialele nestocate - secție auxiliară	401 Furnizori	23.660 lei	922 = Cheltuielile activităților auxiliare	901 Decontări interne privind cheltuielile	23.660 lei
16. Consum cu materiale nestocate (pentru sectorul desfacere)	604.4 = Cheltuieli privind materialele nestocate - desfacere	401 Furnizori	10.850 lei	925 = Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	901 Decontări interne	10.850 lei
17. Cheltuieli privind energia și apa (cheltuieli directe)	605.1 = Cheltuieli privind energia și apa - ch. directe	401 Furnizori	52.400 lei	921.1 = Cheltuielile activității de bază - costul produselor	901 Decontări interne privind cheltuielile	52.400 lei
18. Cheltuieli privind energia și apa (în secții de baza – ch. indirecte)	605.2 = Cheltuieli privind energia și apa - ch. indirecte	401 Furnizori	84.005 lei	923 = Cheltuieli indirecte de producție	901 Decontări interne privind cheltuielile	84.005 lei
19. Cheltuieli privind energia și apa (în sectorul auxiliar)	605.3 = Cheltuieli privind energia și apa - sectorul auxiliar	401 Furnizori	3.650 lei	922 = Cheltuielile activităților auxiliare	901 Decontări interne privind cheltuielile	3.650 lei
20. Cheltuieli privind energia și apa (în sectorul desfacere)	605.4 = Cheltuieli privind energia și apa - desfacere	401 Furnizori	5.500 lei	925 = Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	901 Decontări interne	5.500 lei
21. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile (în secții de bază – ch. indirecte)	611.2 = Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile – ch. indirecte	401 Furnizori	122.400 lei	923 = Cheltuieli indirecte de producție	901 Decontări interne privind cheltuielile	122.400 lei

CONTABILITATE

<i>Categoria de cheltuieli</i>	Înregistrare în contabilitatea financiară			Înregistrare în contabilitatea de gestiune		
22. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate (sectorul desfacere)	623.4 =	401	210.500 lei	925 =	901	210.500 lei
	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate - desfacere	Furnizori		Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	Decontări interne	
23. Cheltuieli cu salariile personalului - cheltuieli directe	641.1 =	421	476.290 lei	921.1 =	901	476.290 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului - ch. directe	Personal - salarii datorate		Cheltuielile activității de bază - costul produselor	Decontări interne privind cheltuielile	
24. Cheltuieli cu salariile personalului - cheltuieli indirecte	641.2 =	421	98.430 lei	923 =	901	98.430 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului - ch. indirecte	Personal - salarii datorate		Cheltuieli indirecte de producție	Decontări interne privind cheltuielile	
25. Cheltuieli cu salariile personalului - sectorul auxiliar	641.3 =	421	36.450 lei	922 =	901	36.450 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului - ch. auxiliare	Personal - salarii datorate		Cheltuielile activităților auxiliare	Decontări interne privind cheltuielile	
26. Cheltuieli cu salariile personalului - sectorul desfacere	641.4 =	421	65.460 lei	925 =	901	65.460 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului - ch. de desfacere	Personal - salarii datorate		Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	Decontări interne	
27. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - cheltuieli directe	645.1 =	431	209.568 lei	921.1 =	901	209.568 lei
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - ch. directe	Asigurări sociale		Cheltuielile activității de bază - costul produselor	Decontări interne privind cheltuielile	
28. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - cheltuieli indirecte	645.2 =	431	43.309 lei	923 =	901	43.309 lei
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - ch. indirecte	Asigurări sociale		Cheltuieli indirecte de producție	Decontări interne privind cheltuielile	
29. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - cheltuieli sectorul auxiliar	645.3 =	431	16.038 lei	922 =	901	16.038 lei
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - ch. auxiliare	Asigurări sociale		Cheltuielile activităților auxiliare	Decontări interne privind cheltuielile	
30. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - cheltuieli sectorul desfacere	645.4 =	431	28.802 lei	925 =	901	28.802 lei
	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială - ch. desfacere	Asigurări sociale		Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile	Decontări interne	
31. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor - secția de bază	6811.2 =	281	324.008 lei	923 =	901	324.008 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor - secția de bază	Amortizări privind imobilizările corporale		Cheltuieli indirecte de producție	Decontări interne privind cheltuielile	
32. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor - secția auxiliară	6811.3 =	281	100.120 lei	922 =	901	100.120 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor - secția auxiliară	Amortizări privind imobilizările corporale		Cheltuielile activităților auxiliare	Decontări interne privind cheltuielile	

CONTABILITATE

<i>Categoria de cheltuieli</i>	Înregistrare în contabilitatea financiară	Înregistrare în contabilitatea de gestiune
33. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor - sectorul desfacere	6811.4 = 281 7.239 lei Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor – ch. desfacere Amortizări privind imobilizările corporale	925 = 901 7.239 lei Cheltuieli de desfacere privind cheltuielile Decontări interne
34. Înregistrarea cheltuielilor generale de administrație aferente activității de producție a bunurilor	Debitul conturilor corespunzătoare, din clasa a 6-a, în corespondență cu diverse conturi (Sumă totală de 255.400 lei)	924 = 901 255.400 lei Cheltuieli generale de administrație Decontări interne privind cheltuielile

B. Înregistrarea produselor obținute în cursul perioadei la cost standard (antecalculat)

Produsele finite obținute în cursul perioadei se pot evalua la costul standard. Acesta se determină pe baza nivelurilor normale ale materiilor prime și materialelor consumabile, manoperei, cheltuielilor indirecte de producție. Diferențele de preț față de costul de producție se evidențiază distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Pentru simplificare se presupune că în decursul perioadei de gestiune entitatea „ALFA” a realizat o producție omogenă și anume „produsul A”. Producția realizată de entitate în cursul lunii a fost evaluată la un cost standard, în valoare de 5.681.175 lei (820.979 buc. produs A x 6,92 lei/buc.). Înregistrările în contabilitatea financiară și în contabilitatea de gestiune privind obținerea în cursul lunii a producției evaluate la cost standard sunt următoarele:

În contabilitatea financiară			În contabilitatea de gestiune		
345 =	711	5.681.175 lei	931 =	902.1	5.681.175 lei
Produce finite	Variația stocurilor		Costul producției obținute	Decontări interne privind producția obținută – costul produselor	

În cazul produsului „A”, costul antecalculat (standard) este în sumă de 6,92 lei/ buc. (692 lei/100 buc.), fiind determinat pe baza Fișei de antecalcul, astfel:

FIȘA ANTECALCUL pentru 100 produse A – la cost de producție

- lei -

Nr. crt.	Articole de calculație	UM	Cantitate	Preț/UM	Cost total
Cheltuieli directe de producție					
Materii prime și materiale directe					
1	Materie primă 1	kg	14	15	210
2	Materie primă 2	kg	11	7	77
3	Materie primă 3	kg	5	3	15
4	Materie primă 4	kg	10	8	80
5	Materie primă 5	kg	2	3	6
6	Materie primă 6	kg	1	5	5
7	Materie primă 7	kg	3	8	24
8	Materie primă 8	kg	5	10	50
a) Total materii prime și materiale directe					467
Manopera directă					
1	Salarii directe				75
2	Cheltuieli cu asigurările sociale etc.				32
b) Total manoperă directă					107
c) Alte cheltuieli directe					10
I TOTAL CHELTUIELI DIRECTE (a+b+c)					584
II CHELTUIELI INDIRECTE DE PRODUCȚIE					108
COST DE PRODUCȚIE (I + II)					692

C. Determinarea costului și repartizarea asupra producției auxiliare

Pentru determinarea costului este necesară cunoașterea cheltuielilor ocazionate de desfășurarea activității secțiilor auxiliare.

În acest exemplu, societatea dispune de o singură secție auxiliară, „Secția de întreținere și reparații”, care a prestat lucrări de întreținere și reparații ale imobilizărilor corporale utilizate în cadrul activității de bază a entității.

Potrivit documentației existente privind calculația costurilor (92.500 + 147.168 = 239.668 lei, conform Tabelului nr. 1), presupunem că la nivelul secției auxiliare s-au înregistrat atât cheltuieli directe, în sumă de 92.500 lei, cât și cheltuieli indirecte de producție în valoare de 147.168 lei. Cheltuielile indirecte de producție sunt formate din:

- regie variabilă de producție - 44.568 lei;
- regie fixă de producție - 102.600 lei.

Așa cum s-a menționat mai sus, pentru repartizarea regiei fixe de producție asupra costurilor producției se ia în considerare *capacitatea normală de producție*⁷.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate determinată de întreținerea planificată a echipamentelor.

Regia fixă nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut. Regia variabilă este alocată producției realizate, corespunzător folosirii efective a capacității de producție.

Pentru exemplul prezentat, nivelul normal al capacității de producție al secției auxiliare este de 1242 ore - activitate, iar nivelul real al activității a fost de 602 ore - activitate.

Regia fixă care este recunoscută drept cheltuială a perioadei se determină astfel:

$$\text{Cheltuieli fixe} \left(1 - \frac{\text{Nivelul real al activității}}{\text{Nivelul normal al activității}} \right)$$

$$= 102.600 \text{ lei} \left(1 - \frac{602 \text{ ore - activitate}}{1.242 \text{ ore - activitate}} \right) = 52.870 \text{ lei}$$

Cheltuielile fixe care se includ în costul producției auxiliare sunt în valoare de 49.730 lei și se calculează, astfel:

$$\begin{array}{rcl} \text{Regia fixă de producție} & - & \text{Regia fixă de producție recunoscută în costul perioadei} \\ & & = \text{Regia fixă de producție inclusă în costul producției} \\ 102.600 \text{ lei} & - & 52.870 \text{ lei} = 49.730 \text{ lei} \end{array}$$

Cheltuielile secției auxiliare care se repartizează asupra costului producției de baza realizate în cursul perioadei sunt în sumă de 186.798 lei.

Acestea se determină astfel:

$$\begin{array}{rcl} \text{Cheltuieli directe de producție} & + & \text{Regia variabilă de producție} & + & \text{Regia fixă de producție inclusă în costul produselor} & = & \text{Cheltuielile secției auxiliare ce se repartizează asupra costului producției din activitatea de bază} \\ 92.500 \text{ lei} & + & 44.568 \text{ lei} & + & 49.730 \text{ lei} & = & 186.798 \text{ lei} \end{array}$$

Valoarea totală a cheltuielilor colectate pe parcursul lunii în debitul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare”, în sumă de 239.668 lei (Tabelul nr. 1), se repartizează astfel:

a) în cazul cheltuielilor incluse în costul producției auxiliare și repartizate asupra activității de bază:

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	923 = 922 186.798 lei Cheltuieli indirecte de producție Cheltuielile activităților auxiliare

b) în cazul cheltuielilor aferente activității auxiliare care se recunosc ca și cheltuieli ale perioadei (239.668 – 186.798 = 52.870 lei):

⁷ Deoarece nivelul activității secțiilor auxiliare poate fi inferior celui considerat normal, pentru determinarea corectă a costului producției auxiliare este necesară eliminarea costului subactivității. Stabilirea unui cost cât mai corect al producției activității auxiliare este impusă, pe de o parte, de faptul că acesta se decontează asupra activității altor centre, regăsindu-se în costul producției de bază a unității, iar, pe de altă parte, de faptul că o parte a producției auxiliare poate fi livrată terților.

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	902.2 = 922 52.870 lei Decontări interne privind producția obținută - costul perioadei Cheltuielile activităților auxiliare

În urma efectuării acestei operațiuni, contul 922 „Cheltuielile activităților auxiliare” se soldează.

În cazul în care o entitate deține mai multe secții auxiliare care își livrează produse/prestează servicii reciproc, înregistrările contabile efectuate în contabilitatea de gestiune sunt următoarele:

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	922/A = 922/B Cheltuielile activităților auxiliare – secția primitoare Cheltuielile activităților auxiliare - secția furnizoare

Producția auxiliară decontată altor centre din cadrul entității (administrativ, desfacere) se înregistrează astfel:

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	924 = 922 Cheltuieli generale de administrație Cheltuielile activităților auxiliare
Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	925 = 922 Cheltuielile de desfacere Cheltuielile activităților auxiliare

D. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra costului produselor fabricate în cadrul activității de bază a entității

Așa cum s-a menționat mai sus, pentru repartizarea valorii regiei fixe asupra costurilor de producție ale produselor obținute se ia în considerare capacitatea normală de producție.

Reluând exemplul anterior, se precizează următoarele:

- nivelul normal al capacității de producție a întreprinderii este de 1.151.400 buc. produs A;
- nivelul real al activității este de 820.979 buc. produs A;
- cheltuielile indirecte de producție sunt în sumă de 1.063.200 lei, din care:
 - regie fixă de producție: 582.700 lei
 - regie variabilă de producție: 480.500 lei

Regia fixă de producție recunoscută ca o cheltuială a perioadei este în sumă de 167.219 lei, fiind determinată astfel:

$$582.700 \text{ lei} \left(1 - \frac{820.979}{1.151.400}\right) = 167.219 \text{ lei}$$

Regia fixă de producție care se include în costul producției obținute este în valoare de 415.481 lei și se calculează astfel:

$$582.700 \text{ lei} - 167.219 \text{ lei} = 415.481 \text{ lei}$$

Cheltuielile indirecte ce se repartizează asupra costului produselor obținute în cursul perioadei sunt în sumă de 895.981 lei și se determină astfel:

$$\begin{array}{l} \text{Regia variabilă} \\ \text{de producție} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Regia fixă de producție} \\ \text{inclusă în costul produselor} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Cheltuieli indirecte ce se} \\ \text{repartizează asupra} \\ \text{costului produselor} \end{array}$$

$$480.500 \text{ lei} + 415.481 \text{ lei} = 895.981 \text{ lei}$$

Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operațiunii de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție asupra costului efectiv al produselor fabricate în cadrul activității de bază se realizează prin debitarea contului 921.1 „Cheltuielile activității de bază” – pentru costul produselor, în corespondență cu creditul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție”.

În cazul regiei fixe care nu se repartizează asupra producției, ci se recunoaște ca o cheltuială a perioadei, se va debita contul 902.2 „Decontări interne privind producția obținută” - costul perioadei - în corespondență cu creditul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție”.

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție:

Explicații	În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție incluse în costul produselor	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	921.1 = 923 895.981 lei Cheltuielile activității de bază - costul produselor = Cheltuieli indirecte de producție
Înregistrarea în costurile perioadei a regiei fixe nealocate costului de producție	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	902.2 = 923 167.219 lei Decontări interne privind producția obținută - costul perioadei = Cheltuieli indirecte de producție

În urma efectuării acestor înregistrări, în debitul contului 921.1 „Cheltuielile activității de bază” - costul produselor, se reflectă costul efectiv al producției finite obținute și al producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei, iar contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție” prezintă sold zero.

E. Determinarea producției în curs de execuție și reflectarea ei în contabilitatea financiară

Pentru determinarea corectă a costului producției finite este necesară stabilirea cantitativă și valorică a producției în curs de execuție.

Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție reprezintă unul dintre principiile calculației costurilor, principii prevăzute în Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003.

Producția în curs de execuție se determină la sfârșitul perioadei prin inventarierea producției neterminate, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție (pct. 132 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene).

Pentru inventarierea producției în curs de execuție trebuie respectate și prevederile cuprinse în Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004.

În exemplul prezentat valoarea producției în curs de execuție existente la finele lunii decembrie 2006 este de 35.200 lei.

Înregistrările care se efectuează în contabilitatea financiară și în contabilitatea de gestiune, pentru reflectarea producției în curs de execuție sunt următoarele:

În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
331 = 711 35.200 lei Produse în curs de execuție = Variația stocurilor	933 = 921.1 35.200 lei Costul producției în curs de execuție = Cheltuielile activității de bază - costul produselor

În urma efectuării acestor înregistrări, soldul contului 921.1 „Cheltuielile activității de bază” – costul produselor - reflectă costul efectiv al producției finite obținute în cursul perioadei de gestiune.

F. Determinarea costului de producție efectiv pentru întreaga producție și pe unitate de produs

În cazul prezentat costul de producție este format din cheltuielile directe de producție: materii prime, materiale consumabile etc., cheltuieli privind energia și apa, cheltuieli directe cu manopera (cheltuieli cu plata remunerațiilor cuvenite personalului direct productiv, plata contribuției entității la asigurările sociale, contribuția entității pentru ajutorul de șomaj, aferente acestora etc.), precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestora. Nu s-au inclus în costul de producție al bunurilor cheltuielile neproductive (de exemplu, consumul de materii prime, materiale consumabile înregistrate peste limitele normal admise), cheltuielile aferente lipsurilor în gestiune.

De asemenea, includerea cheltuielilor indirecte de producție în costul bunurilor s-a efectuat în funcție de capacitatea normală de producție, cheltuielile fixe nealocate fiind recunoscute în categoria cheltuielilor în contul de profit și pierdere în perioadele în care au apărut, afectând costurile perioadei.

Nu s-au cuprins în costurile de producție ale bunurilor cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, acestea fiind incluse în costurile perioadei.

Calculul costului efectiv al producției finite obținute la S.C. ALFA S.A. este prezentat în tabelul de mai jos:

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Valoare (lei)
1	Total cheltuieli de producție (vezi contul 921.1)	5.547.909
2	Costul efectiv al producției în curs de execuție (vezi litera E)	35.200
3	Costul efectiv al producției finite obținute (rd. 1 – rd. 2)	5.512.709
4	Cantitate obținută - în buc. (produs A, conform literei D)	820.979
5	Cost efectiv unitar = rd. 3/rd. 4 (lei/buc)	6,71

Aspectele legate de determinarea costurilor de producție trebuie prezentate în notele explicative ale situațiilor financiare anuale întocmite de S.C. ALFA S.A. la sfârșitul exercițiului financiar, respectiv în Nota 6 „Principii, politici și metode contabile” la situațiile financiare anuale.

G. Evidențierea în contabilitate a costului de producție efectiv al produselor finite obținute. Determinarea și reflectarea în contabilitate a diferențelor dintre costul efectiv și cel standard (antecalculat) înregistrat pe parcursul perioadei. Decontarea costului de producție efectiv al produselor finite obținute

- lei -

Operațiunea economică	Contabilitatea financiară	Contabilitatea de gestiune
Înregistrarea costului de producție efectiv al produselor finite obținute în cursul lunii (vezi litera F)	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă.	902.1 = 921.1 5.512.709 Decontări Cheltuielile interne privind activității producția de bază - costul obținută - produselor costul producției
Calculul diferențelor dintre costul standard și cel efectiv	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă.	Diferențele dintre cele două costuri sunt determinate pe baza soldului contului 902.1 „Decontări interne privind producția obținută - costul producției” (vezi situația contului 902.1) D Cont 902.1 C

		5.512.709	5.681.175
		Cost efectiv	Cost standard
			<u>SFC:168.466</u> (diferențe favorabile)
Operațiunea economică	Contabilitatea financiară	Contabilitatea de gestiune	
Înregistrarea diferențelor dintre costul standard și cel efectiv al producției finite obținute	711 = 348 168.466 Variația Diferențe de stocuri- preț la rilor produse	902.1 = 903 168.466 Decontări interne privind producția obținută - costul producției	Decontări interne privind diferențele de preț

În cazul în care s-ar înregistra diferențe de preț nefavorabile, se efectuează următoarele înregistrări contabile:

În contabilitatea financiară:

348 Diferențe de preț la produse	=	711 Variația stocurilor
----------------------------------	---	-------------------------

În contabilitatea de gestiune:

903 Decontări interne privind diferențele de preț	=	902 Decontări interne privind producția obținută
---	---	--

Pe baza informațiilor cuprinse în tabelul anterior, se efectuează:

- soldarea contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț”, prin înregistrarea diferențelor de preț în contul 931 „Costul producției obținute”

903 Decontări interne privind diferențele de preț	=	931 Costul producției obținute 168.466 lei
---	---	--

- înregistrarea decontării costului de producție efectiv al produselor finite obținute

901 Decontări interne privind cheltuielile	=	931 Costul producției obținute 5.512.709 lei
--	---	--

H. Reflectarea în costurile perioadei a cheltuielilor neîncorporabile (care nu pot fi incluse în costul de producție al bunurilor)

Cheltuielile încorporabile sunt acele cheltuieli care contribuie la realizarea de beneficii economice viitoare pentru entitate și sunt cuprinse în costul bunurilor produse în momentul în care se efectuează (prin afectarea unui cont de activ: imobilizări, stocuri). Ele se vor înregistra în categoria cheltuielilor în momentul vânzării bunurilor (când vor fi scoase din gestiune) sau în perioadele de utilizare a acestora (prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea – în cazul elementelor de activ imobilizat), deci când acestea contribuie la obținerea de venituri. În felul acesta se realizează conectarea cheltuielilor la venituri, în conformitate cu principiul independenței exercițiilor.

Cheltuielile neîncorporabile sunt acele cheltuieli care nu au ca rezultat obținerea de beneficii economice viitoare pentru entitate. Nu se poate stabili o legătură între aceste categorii de cheltuieli și venituri și, în consecință, nu pot fi incluse în costul de producție al bunurilor produse și reflectate, în bilanț, ca elemente de activ.

Conform *principiului prudenței*, cu ocazia evaluării elementelor cuprinse în situațiile financiare ale unei entități, se are în vedere faptul că nu este permisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, precum și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor. Prin includerea cheltuielilor neîncorporabile în costul de producție al bunurilor se produce, contrar acestui principiu, o supraevaluare a elementelor de stocuri sau imobilizări cuprinse în activul bilanțului, precum și o diminuare (subevaluare) a cheltuielilor reflectate în contul de profit și pierdere.

În ceea ce privește respectarea *principiului independenței exercițiului*, acesta presupune, printre altele, existența unei legături strânse între veniturile reflectate în situațiile financiare și cheltuielile aferente acestora.

Pentru reflectarea unor sume în activul bilanțului trebuie să se aibă în vedere respectarea definiției activelor, așa cum este prezentată la pct. 21 alin. (2) lit. a) din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, respectiv dacă activele reprezintă resurse controlate de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate și costurile aferente pot fi evaluate în mod credibil.

În cadrul exemplului prezentat, pe baza informațiilor aferente conturilor 921.2, 921.3, 924 și 925, înregistrarea cheltuielilor neîncorporabile se face astfel:

Explicații	În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Înregistrarea în costurile perioadei a cheltuielilor neproductive	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	902.2 = 921.2 151.656 lei Decontări interne privind producția obținută - costurile perioadei Cheltuielile activității de bază - cheltuieli neproductive
Înregistrarea în costurile perioadei a cheltuielilor datorate lipsurilor în gestiune	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	902.2 = 921.3 187.960 lei Decontări interne privind producția obținută - costurile perioadei Cheltuielile activității de bază - lipsuri în gestiune
Înregistrarea în costurile perioadei a cheltuielilor generale de administrație și a cheltuielilor de desfacere	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	902.2 = % 624.551 lei Decontări interne privind producția obținută - costurile perioadei 924 255.400 lei Cheltuieli generale de administrație 925 369.151 lei Cheltuieli de desfacere

Din categoria cheltuielilor neîncorporabile face parte⁸, așa cum s-a menționat mai sus și costul subactivității a cărei includere în costul perioadei a fost prezentată în etapele anterioare.

Reflectarea cheltuielilor perioadei în debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile” și închiderea contului 902.2 „Decontări interne privind producția obținută - costurile perioadei” (vezi situația contului 902.2):

Explicații	În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Înregistrarea cheltuielilor perioadei în debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”	Nu se efectuează nicio înregistrare contabilă	901 = 902.2 1.184.256 lei Decontări interne privind cheltuielile Decontări interne privind producția obținută - costurile perioadei

De regulă, la finele perioadei de gestiune conturile din clasa a 9-a a planului de conturi se soldează, singura excepție ar putea fi prezentarea producției neterminate. Referitor la reflectarea producției neterminate la finele perioadei, aceasta se prezintă cu ajutorul contului 933 „Costul producției în curs de execuție”.

Astfel, conturile 933 „Costul producției în curs de execuție” și 901 „Decontări interne privind cheltuielile” la finele perioadei vor prezenta sold debitor, respectiv creditor (în exemplul prezentat fiind de 35.200 lei, conform contului 933).

Rezultă că aceste două conturi (933 și 901), la sfârșitul perioadei, pot prezenta sold debitor, respectiv creditor, sau se pot închide prin articolul contabil:

901 Decontări interne privind cheltuielile	=	933 Costul producției în curs de execuție	35.200 lei
--	---	---	------------

⁸ Delimitarea celor două categorii de cheltuieli, respectiv cheltuieli incorporabile (incluse în costul produsului) și cheltuieli neîncorporabile (care formează costurile perioadei) este determinată de respectarea principiului prudenței și a principiului independenței exercițiilor.

În exemplul de față am optat pentru închiderea acestor conturi.

La începutul perioadei următoare de gestiune se preia soldul contului de producție în curs de execuție în cheltuielile perioadei respective, prin următoarele articole contabile:

- lei -

Explicații	În contabilitatea financiară	În contabilitatea de gestiune
Varianta 1: Preluarea soldului contului producție în curs de execuție în cheltuielile perioadei curente (în situația în care la sfârșitul perioadei precedente conturile 933 și 901 au fost soldate)	711 = 331 35.200 Variația stocurilor în curs de execuție	933 = 901 35.200 Costul producției în curs de execuție 921.1 = 933 35.200 Cheltuielile activității de bază-costul produselor în curs de execuție
Varianta 2: Preluarea soldului contului producție în curs de execuție în cheltuielile perioadei curente (în situația în care la sfârșitul perioadei precedente conturile 933 și 901 prezintă sold debitor, respectiv creditor)	711 = 331 35.200 Variația stocurilor în curs de execuție	921.1 = 933 35.200 Cheltuielile activității de bază - costul produselor în curs de execuție

După cum se poate constata, atât în contabilitatea financiară, cât și în contabilitatea de gestiune, soldul contului de producție în curs de execuție existent la sfârșitul unei perioade de gestiune se preia în cheltuielile perioadei următoare.

Determinarea corectă a valorii producției în curs de execuție la sfârșitul unei perioade de gestiune prezintă o deosebită importanță deoarece:

- a) subevaluarea acesteia determină o majorare nejustificată (supraevaluare) a costului producției finite realizate în perioada respectivă, ceea ce contravine principiului prudenței;
- b) o supraevaluare a acesteia determină o subevaluare a costului producției finite realizate în perioada respectivă, dar se va reflecta în costurile de producție ale produselor obținute în perioadele următoare de gestiune prin majorarea acestora în mod nejustificat (contrar principiului prudenței).

Această cerință este determinată și de respectarea principiului independenței exercițiului, care presupune, așa cum s-a menționat mai sus, realizarea unei legături strânse între veniturile și cheltuielile aferente acestora. Prin determinarea corectă a valorii producției în curs de execuție se realizează stabilirea costurilor reale de producție ale produselor finite obținute în cursul perioadei de gestiune curente, dar are influență și asupra stabilirii costurilor producției viitoare.

Astfel se poate realiza conectarea corectă a veniturilor și a cheltuielilor aferente acestora, determinându-se o valoare reală a rezultatului contabil.

Situația conturilor utilizate în contabilitatea de gestiune pentru calculul și evidența costurilor producției și a celor din contabilitatea financiară ca urmare a prezentării celor 8 etape (A-H) este următoarea:

Conturile utilizate în contabilitatea de gestiune:

921.1 „Cheltuielile activității de bază - costul produselor”		921.2 „Cheltuielile activității de bază cheltuieli neproductive”	
D	C	D	C
(ct. 901) 3.405.400		(ct. 901) 119.747	151.656 (ct. 902.2)
(ct. 901) 498.000		(ct. 901) 31.909	
(ct. 901) 10.270			
(ct. 901) 52.400			
(ct. 901) 476.290			
(ct. 901) 209.568			
(ct. 923) 895.981			

	35.200 (ct. 933) (cost efectiv al producției în curs de execuție)		
	5.512.709 (ct. 902.1) (cost efectiv al producției finite obținute)		
RD: 5.547.909 SF= 0	5.547.909 RC	RD: 151.656 SF= 0	151.656 RC

921.3

„Cheltuielile activității de bază -
lipsuri în gestiune”

D		C
(ct. 901)	139.400	187.960 (ct. 902)
(ct. 901)	48.560	
RD: 187.960 SF= 0		187.960 RC

923

„Cheltuieli indirecte de
producție”

D		C
(ct. 901)	150.350	895.981 (ct. 921.1)
(ct. 901)	30.400	167.219 (ct. 902.2)
(ct. 901)	23.500	
(ct. 901)	84.005	
(ct. 901)	122.400	
(ct. 901)	98.430	
(ct. 901)	43.309	
(ct. 901)	324.008	
(ct. 922)	186.798	
RD: 1.063.200 SF= 0		1.063.200 RC

925

„Cheltuieli de desfacere”

D		C
(ct. 901)	35.000	369.151 (ct. 902.2)
(ct. 901)	5.800	
(ct. 901)	10.850	
(ct. 901)	5.500	
(ct. 901)	210.500	
(ct. 901)	65.460	
(ct. 901)	28.802	
(ct. 901)	7.239	
RD: 369.151 SF= 0		369.151 RC

922

„Cheltuielile activităților
auxiliare”

D		C
(ct. 901)	29.750	186.798 (ct. 923)
(ct. 901)	30.000	52.870 (ct. 902.2)
(ct. 901)	23.660	
(ct. 901)	3.650	
(ct. 901)	36.450	
(ct. 901)	16.038	
(ct. 901)	100.120	
RD: 239.668 SF= 0		239.668 RC

924

„Cheltuieli generale de administrație”

D		C
(ct. 901)	255.400	255.400 (ct. 902.2)
RD: 255.400 SF= 0		255.400 RC

931

„Costul producției
obținute”

D		C
(ct. 902.1) (cost standard)	5.681.175	168.466 (ct. 903) (diferențe preț)
		5.512.709 (ct. 901) (cost efectiv)
RD: 5.681.175 SF= 0		5.681.175 RC

902.1	
„Decontări interne privind producția obținută - costul producției,,	
D	C
(ct. 921.1) 5.512.709 (costul efectiv)	5.681.175 (ct. 901) (costul standard)
(ct. 903) 168.466 (Diferențe de preț)	
RD: 5.681.175 SF= 0	5.681.175 RC

902.2	
„Decontări interne privind producția obținută - costul perioadei”	
D	C
Chelt. desfacere (ct. 922) 52.870 (ct. 923) 167.219 (ct. 921.2) 151.656 (ct. 921.3) 187.960 (ct. 924) 255.400 Ch. gen. de administr. (ct. 925) 369.151	1.184.256 (ct. 901)
RD: 1.184.256 SF= 0	1.184.256 RC

901	
„Decontări interne privind cheltuielile”	
D	C
(ct. 931) 5.512.709 (ct. 902.2) 1.184.256 (ct. 933) 35.200	3.405.400 (ct. 921.1) 119.747 (ct. 921.2) 139.400 (ct. 921.3) 498.000 (ct. 921.1) 150.350 (ct. 923) 29.750 (ct. 922) 35.000 (ct. 925) 31.909 (ct. 921.2) 48.560 (ct. 921.3) 10.270 (ct. 921.1) 30.400 (ct. 923) 30.000 (ct. 922) 5.800 (ct. 925) 23.500 (ct. 923) 23.660 (ct. 922) 10.850 (ct. 925) 52.400 (ct. 921.1) 84.005 (ct. 923) 3.650 (ct. 922) 5.500 (ct. 925) 122.400 (ct. 923) 210.500 (ct. 925) 476.290 (ct. 921.1) 98.430 (ct. 923) 36.450 (ct. 922) 65.460 (ct. 925) 209.568 (ct. 921.1) 43.309 (ct. 923) 16.038 (ct. 922) 28.802 (ct. 925) 324.008 (ct. 923) 100.120 (ct. 922) 7.239 (ct. 925) 255.400 (ct. 924)
RD: 6.732.165 SF= 0	6.732.165 RC

903	
„Decontări interne privind diferențele de preț”	
D	C
(ct. 931) 168.466	168.466 (ct. 902.1)
RD: 168.466 SF= 0	168.466 RC

933	
„Costul producției în curs de execuție”	
D	C
(ct. 921.1) 35.200	35.200 (ct. 901)
RD: 35.200 SFD: 0	35.200 RC

Situația conturilor utilizate în contabilitatea financiară:

D	345 „Produce finite”	C
	5.681.175 (ct. 711)	
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
	SFD: 5.681.175 (cost standard)	

D	348 „Diferențe de preț la produse”	C
		168.466 - diferențe favorabile (ct. 711)
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
		SFC: 168.466

D	Clasa a 6-a	C
	6.732.165	6.732.165 (ct. 121)
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
	RD: 6.732.165	RC: 6.732.165

Suma de 6.732.165 lei este formată din total cheltuieli aferente activității de producție de 6.476.765 lei (conform situației cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în cursul perioadei, așa cum sunt prezentate în Tabelul nr. 1 de la litera A) și cheltuieli generale de administrație de 255.400 lei (conform operațiunii 34 de la litera A).

D	711 „Variația stocurilor”	C
	168.466 (ct. 348)	5.681.175 35.200 (ct. 331)
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
	RD: 168.466	RC: 5.716.375 SFC: 5.547.909

D	331 „Produce în curs de execuție”	C
	(ct. 711) 35.200	
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>		
	SFD: 35.200	

Soldul creditor al contului 711 „Variația stocurilor”, în sumă de 5.547.909 lei, este format din:

- 5.512.709 lei (5.681.175 lei – 168.466 lei) - reprezentând costul efectiv al producției finite obținute;
- 35.200 lei - reprezentând costul efectiv al producției în curs de execuție;

Acesta se înregistrează la sfârșitul perioadei în creditul contului de profit sau pierdere.

Situația contului 121 „Profit sau pierdere” după închiderea conturilor de venituri și cheltuieli este următoarea:

D 121 „Profit sau pierdere”	C
6.732.165 (clasa a 6-a)	5.547.909 (cont 711)
SFD: 1.184.256	

Pierderea reflectată în soldul debitor al contului 121 „Profit sau pierdere” (1.184.256 lei) este generată de acele cheltuieli care nu au fost incluse în costul de producție al bunurilor, și anume:

- cheltuielile neproductive (151.656 lei);
- cheltuielile datorate lipsurilor în gestiune (187.960 lei);
- cheltuielile generale de administrație (255.400 lei, vezi contul 924);
- cheltuielile de desfacere (369.151 lei);
- regia fixă nealocată costului (220.089 lei = 52.870 lei, conform literei C + 167.219 lei, conform literei D) reprezintă costul subactivității.

În conturile din clasa a 9-a a planului de conturi, sumele respective sunt înregistrate în debitul contului 902.2 „Decontări interne privind producția obținută” – costul perioadei.

După cum rezultă din cele prezentate mai sus, pentru înregistrarea diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție la produse, în contabilitatea financiară se utilizează contul 348 „Diferențe de preț la produse”. Acesta este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor.

Diferențele de preț în cazul produselor intrate în gestiune se înregistrează astfel:

- diferențele de preț în plus (costul de producție este mai mare decât prețul standard) se reflectă în debitul contului 348 „Diferențe de preț la produse”, în corespondență cu creditul contului 711 „Variația stocurilor”;
- diferențele de preț în minus (costul de producție este mai mic decât prețul standard) se înregistrează în creditul contului 348 „Diferențe de preț la produse” în corespondență cu debitul contului 711 „Variația stocurilor”.

În cazul produselor ieșite din gestiune se efectuează următoarele înregistrări:

- diferențele de preț în minus repartizate asupra produselor ieșite din gestiune prin vânzare se înregistrează în debitul contului 348 „Diferențe de preț la produse” în corespondență cu creditul contului 711 „Variația stocurilor”;
- diferențele de preț în plus repartizate asupra produselor ieșite din gestiune prin vânzare se reflectă în creditul contului 348 „Diferențe de preț la produse”, în corespondență cu debitul contului 711 „Variația stocurilor”.

Soldul contului 348 „Diferențe de preț la produse” reprezintă diferențele de preț (favorabile sau nefavorabile) aferente produselor existente în stoc.

Scoaterea din gestiune a produselor finite vândute se înregistrează la costul standard, prin debitul contului 711 „Variația stocurilor” în corespondență cu creditul contului 345 „Produse finite”, efectuându-se, totodată, repartizarea diferențelor de preț asupra valorii acestora.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficientul de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare. În exemplul de față s-au avut în vedere, în special, aspecte legate de obținerea producției și determinarea costului acesteia.

Conturile din clasa a 9-a a planului de conturi nu se regăsesc în bilanț și contul de profit și pierdere.

În situațiile financiare anuale, stocurile de produse se regăsesc în bilanț la capitolul „Active circulante”, poziția „Producția în curs de execuție” și poziția „Produse finite și mărfuri”.

Soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât stocurile prezentate în bilanț să reflecte valoarea stocurilor la costul de producție (în exemplul nostru, la 31.12.2006, soldul debitor al contului 345 este în sumă de 5.681.175 lei, iar cel creditor al contului 348 este de 168.466 lei. La poziția „produse finite și mărfuri” din cadrul bilanțului se va înscrie suma de 5.512.709 lei [5.681.175 lei + (-168.466 lei)], care reprezintă costul efectiv al producției finite obținute.

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 ieșirile din gestiune a stocurilor. Soldul conturilor de stocuri reflectă valoarea bunurilor existente în gestiune, la preț de înregistrare.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii.

În situația folosirii inventarului intermitent, în debitul conturilor de cheltuieli se reflectă atât valoarea stocurilor existente în gestiune la începutul perioadei, cât și valoarea intrărilor înregistrate în cursul perioadei. Ieșirile se determină la sfârșitul perioadei prin luarea în considerare a stocului inițial, a intrărilor în gestiune și a valorii stocurilor finale. Stocurile finale se stabilesc prin inventariere și se reflectă la sfârșitul perioadei în debitul conturilor de stocuri.

Exemplu

Pentru a exemplifica modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor privind stocurile, în cazul utilizării inventarului permanent și a inventarului intermitent, se utilizează informațiile aferente lunii decembrie 2006, cu privire la materiile prime utilizate de către S.C. ALFA S.A. în procesul de producție, astfel:

La data de 01.12.2006 societatea deține în stoc materii prime, în valoare totală de 94.624 lei.

În cursul lunii s-au efectuat atât operațiuni de aprovizionare, cât și de consum de materii prime, operațiuni sintetizate în tabelele nr. 3 și nr. 4, 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. 3

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 (conform Tabelului nr. 1 „Situația cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară în cursul perioadei de referință”, în sumă de 3.664.547 lei) a fost înregistrată pe cheltuieli în debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” la date diferite, pe baza documentelor justificative, conform situației următoare:

Tabelul nr. 4

Situație privind ieșiri/consum de materii prime în perioada supusă analizei⁹

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: 01.12.2006

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 Materii prime materiile prime

⁹ Evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune în cazul utilizării inventarului permanent s-a efectuat conform metodei costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare, metodă ce se va prezenta ulterior.

Data: 10.12.2006

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: 12.12.2006

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

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

Data: 14.12.2006

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

Inventar permanent			<i>Inventar intermitent</i>			
301	=	401	1.797.965 lei	601	= 401	1.797.965 lei
Materii prime		Furnizori		Cheltuieli cu	Furnizori	materiile prime

Data: 15.12.2006

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

Inventar permanent			<i>Inventar intermitent</i>			
301	=	401	1.486.247 lei	601	= 401	1.486.247 lei
Materii prime		Furnizori		Cheltuieli cu	Furnizori	materiile prime

Data: 20.12.2006

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

Inventar permanent			<i>Inventar intermitent</i>			
601	=	301	1.565.700 lei			-
Cheltuieli cu		Materii prime				
materiile prime						

Data: 21.12.2006

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

Inventar permanent			<i>Inventar intermitent</i>			
301	=	401	3.486.925 lei	601	= 401	3.486.925 lei
Materii prime		Furnizori		Cheltuieli cu	Furnizori	materiile prime

Data: 25.12.2006

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

Inventar permanent			<i>Inventar intermitent</i>			
601	=	301	462.800 lei			-
Cheltuieli cu		Materii prime				
materiile prime						

Data: 27.12.2006

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

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

Data: 28.12.2006

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: 31.12.2006 (la finele exercițiului financiar)

Inventar permanent	<i>Inventar intermitent</i>
<p>Se compară soldurile conturilor de stocuri cu valorile care rezultă în urma inventarierii. Dacă se constată diferențe între cele două valori (scriptice și faptice), acestea se înregistrează în contabilitate, în vederea reflectării în bilanț a valorii reale a stocurilor.</p> <p>În cazul analizat s-a înregistrat următoarea situație:</p> <p>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></p> <p>Situația faptică constatată la inventariere = 4.728.600 lei Lipsuri în gestiune: 139.400 lei</p> <p>Înregistrarea diferențelor constatate la inventariere:</p> <p>601 = 301 139.400 lei Cheltuieli cu Materii prime materiile prime</p>	<p>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:</p> <p>301 = 601 4.728.600 lei Materii Cheltuieli cu prime materiile prime</p>

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	
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	
4.728.600		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:

$$\text{Stoc inițial} + \text{Valoarea intrărilor} - \text{Stoc final} = \text{Valoare consum materie primă „A”}$$

$$94.624 \text{ lei} + 8.298.523 \text{ lei} - 4.728.600 \text{ lei} = 3.664.547 \text{ lei}$$

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 ceea ce privește *evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune*, acestea se scad din gestiune la valoarea de intrare.

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.

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. 5) și darea în consum (Tabelul nr. 6) pentru materia primă „A” în perioada supusă analizei, astfel:

*Tabelul nr. 5
Situatie privind aprovizionările cu materie primă „A”
în perioada supusă analizei¹⁰*

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. 6
Situatie 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. 7 este prezentată prin comparație evaluarea stocului pe cele 3 metode.

¹⁰ Nu s-a luat în considerare taxa pe valoarea adăugată.

Tabelul nr. 7
Evaluarea stocului de materie primă „A” la ieșirea din gestiune

UM: Kg

Data	Explicație	Aprovizionare			FIFO			CMP- calculat lunar			CMP – 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.	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	Aprovizionare	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	Aprovizionare	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	Aprovizionare	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	Aprovizionare	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	125x31,51=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 mărimea valorii 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. 8
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 12.12.2006, 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 10.12.2006).

Valoarea stocului final (1.340 lei) din data de 28.12.2006 s-a determinat astfel:

- a. 30 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 34 lei/Kg aferent intrării în gestiune din data de 27.12.2006;
- b. 10 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 32 lei/Kg aferent lotului din data de 21.12.2006.

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 12.12.2006 s-a stabilit în funcție de costul de achiziție (31 lei/Kg) al ultimului lot intrat în gestiune (din data de 10.12.2006).

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 28.12.2006 (1220 lei) s-a determinat după cum urmează: 30 Kg s-au evaluat la costul materiilor prime existente în stoc la începutul perioadei (01.12.2006), iar diferența de 10 Kg la costul de 32 lei/Kg aferent lotului achiziționat în data de 21.12.2006.

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:

$$\text{CMP} = \frac{\sum Q_i \times p_i}{\sum Q_i}, \text{ unde } Q_i = \text{cantitatea de materie primă } i \text{ (Kg)}$$

$$p_i = \text{prețul unitar pentru materia primă } i \text{ (lei/Kg)}$$

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

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 12.12.2006 s-a utilizat costul mediu de 30,6 lei/kg determinat în urma intrării în gestiune din data de 10.12.2006.

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

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

10.12.2006

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

15.12.2006

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

21.12.2006

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

27.12.2006

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 bănești în conturi la bănci și în casierie, creditelor bancare pe termen scurt și a altor valori de trezorerie.

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, creditelor 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.

Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută 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.

Exemplu

O entitate are de plătit o factură externă în valoare de 1.500 euro.

Neavând disponibil suficient în contul deschis în euro entitatea participă cu lei la o licitație valutară pentru a cumpăra suma de 1.200 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	
Suma participantă la licitație	4.385,52 lei
Comision	30 lei
Extrasul de cont în valută (euro) – din data intrării de valută	
<u>Sold inițial</u>	<u>400 euro</u>
Intrare numerar din schimb valutar	1.200 euro

Cursul de schimb valutar stabilit de banca comercială pentru licitație este de 3,6546 lei/euro.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor:

1. Participarea cu lei la licitația de cumpărare de valută

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>4.415,52 lei</u>
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, în lei reprezentând 4.385,52 lei (1200 euro x 3,6546) la cursul de schimb al băncii la care s-a făcut licitația.

	=	581 (5125) Viramente interne	4.385,52 lei
5124 Conturi la bănci în valută		(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.

Evaluarea disponibilului în valută

La încheierea exercițiului financiar, disponibilul în valută se evaluează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, rezultate din evaluarea disponibilului în valută, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Exemplu privind evaluarea disponibilului în valută la data bilanțului

La 01.01.2006 o entitate are în contul curent un disponibil de 5.000 euro, evidențiați la un curs valutar de 3,7530 lei/euro.

În cursul anului 2006 presupunem că entitatea efectuează următoarele operațiuni:

- 1) La data de 05.03.2006 se face plata unui furnizor: 4.000 euro la curs de schimb valutar 3,7520 lei/euro (datoria este înregistrată la un curs de 3,5572 lei/euro).
- 2) La data de 03.07.2006 are loc încasarea unui client: 1.500 euro la curs de schimb valutar de 3,7550 lei/euro (creanța este înregistrată la un curs de 3,6152 lei/euro).
- 3) La 01.09.2006 - rambursarea unui credit bancar pe termen scurt: 1.500 euro la curs de schimb valutar 3,7650 lei/euro (creditul este înregistrat la un curs de 3,7856 lei/euro).
- 4) La data de 15.11.2006 plata unui furnizor: 1.000 euro la un curs de schimb valutar de 3,7650 lei/euro (datoria este înregistrată la un curs de 3,6350 lei/euro).

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor menționate:

1) La 05.03.2006

- plată furnizor la cursul BNR din ziua plății:

4.000 euro x 3,7520 lei/euro = 15.008 lei

- stingerea datoriei existente: 4.000 euro x 3,5572 lei/euro = 14.228,8 lei

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>15.008 lei</u>
401 Furnizori			14.228,8 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			779,2 lei

2) La 03.07.2006

- încasare client la cursul BNR din ziua încasării:

1.500 euro x 3,7550 = 5.632,5 lei

- stingerea creanței existente: 1.500 euro x 3,6152 = 5.422,8 lei

5124 Conturi la bănci în valută	=	%	<u>5.632,5 lei</u>
		4111 Clienți	5.422,8 lei
		765 Venituri din diferențe de curs valutar	209,7 lei

3) La 01.09.2006

- rambursare credit la cursul BNR din ziua plății:

1.500 euro x 3,7650 = 5.647,5 lei

- stingerea datoriei existente: 1.500 euro x 3,7856 = 5.678,4 lei

519 Credite bancare pe termen scurt	=	%	<u>5.678,4 lei</u>
		5124 Conturi la bănci în valută	5.647,5 lei
		765 Venituri din diferențe de curs valutar	30,9 lei

4) La data de 15.11.2006

- plata furnizor la cursul BNR din ziua plății:

1.000 euro x 3,7650 lei/euro = 3.765 lei

- stingerea datoriei existente: 1.000 euro x 3,6350 lei/euro = 3.635 lei

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	<u>3.765 lei</u>
401 Furnizori			3.635 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			130 lei

La data de 31.12.2006, situația contului 5124 „Conturi la bănci în valută”, în lei și în valută, se prezintă astfel:

- evidențierea sumelor în euro		5124		C
D				
	Si: 5.000 op. 2) 1.500		op. 1) 4.000 op. 3) 1.500 op. 4) 1.000	
	Si + RD = 6.500		RC: 6.500	
			SF: 0	
- evidențierea sumelor în lei		5124		C
D				
	Si: 18.765 op. 2) 5.632,5		op. 1) 15.008 op. 3) 5.647,5 op. 4) 3.765	
	Si + RD = 24.397,5		RC: 24.420,5	
			SFC: 23	

Din situația prezentată rezultă că entitatea nu dispune, la sfârșitul exercițiului, de sume în valută, soldul în valută fiind, de fapt, zero euro.

Ca urmare a evaluării în lei a tranzacțiilor în valută la cursurile de schimb comunicate de BNR de la data tranzacțiilor, contul de disponibil în valută prezintă un sold creditor de 23 lei.

În vederea prezentării situației reale a contului de disponibil în valută, la finele exercițiului, cu ocazia evaluării în lei a soldurilor disponibilităților în valută la cursul de schimb de la data bilanțului, comunicat de BNR, se face următoarea înregistrare:

5124 Conturi la bănci în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	23 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.

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.

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 aplică prevederile pct. 131 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, respectiv 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 15.01.2006 cumpără 100 titluri „A” la un preț de piață de 1.000 lei fiecare;
- în 12.03.2006 cumpără 150 titluri „A” la un preț de piață de 1.050 lei fiecare;
- în 25.04.2006 vinde 125 titluri „A” la un preț de piață de 1.060 lei fiecare;
- în 30.06.2006 cumpără 50 titluri „A” la un preț de piață de 1.020 lei fiecare;
- în 14.08.2006 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		
15.01.06	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.06	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.06				125	100×1.000 25×1.050	126.250	$125 \times 1.050 = 131.250$
30.06.06	50	1.020	51.000				$125 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 182.250$
14.08.06				150	125×1.050 25×1.020	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.			
15.01.2006	100	1.000	100.000				1.000	$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2006	150	1.050	157.500				$(100 \times 1.000 + 150 \times 1.050) / 250 = 1.030$	$250 \times 1.030 = 257.500$
25.04.2006				125	125×1.030	128.750		$125 \times 1.030 = 128.750$

CONTABILITATE

30.06 2006	50	1.020	51.000				$(125 \times 1.030 + 50 \times 1.020) / 175 = 1.027$	$175 \times 1.027 = 179.725$
14.08 2006				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		
15.01.06	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.06	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.06				125	125×1.050	131.250	$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 = 126.250$
30.06.06	50	1.020	51.000				$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 177.250$
14.08.06				150	$50 \times 1.020 + 25 \times 1.050 + 75 \times 1.000$	152.250	$25 \times 1.000 = 25.000$

Exemplu privind înregistrarea obligațiilor de stat

S.C. Romanita S.A. achiziționează, la data de 1 iulie 2006, obligațiuni de stat cu scadența în 9 luni, în valoare de 200.000 lei. Dobânda este de 30% pe an.

Plata se efectuează prin contul bancar.

În cursul anului 2006, în contabilitate se evidențiază:

1. Cumpărarea obligațiilor 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

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 octombrie 2006 în sumă de 10.000 euro, cu scadența în ianuarie 2007. La data constituirii depozitului, cursul de schimb valutar este de 3,6500 lei/euro.

La data de 31.12.2006 cursul de schimb valutar comunicat de BNR este de 3,5800 lei/euro.

> Constituirea depozitului

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	5124 Conturi la bănci în valută	36.500 lei ($10.000 \times 3,6500$)
--	---	---------------------------------	--

> Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar la data bilanțului în valoare de 700 lei [$10.000 \times (3,6500 - 3,5800)$]

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	700 lei
--	---	--	---------

Cu ocazia lichidării depozitelor pe termen scurt în valută se înregistrează și diferențele de curs valutar corespunzătoare.

➤ Lichidarea depozitului în ianuarie 2007 la un curs de schimb valutar de 3,6300 lei/ euro

5124 Conturi la bănci în valută	=	%	36.300 lei
			(10.000 x 3,6300)
		508 Alte investiții	35.800
		pe termen scurt	(10.000 x 3,5800)
		și creanțe asimilate	
		765 Venituri din diferențe	500 lei
		de curs valutar	[10.000x
			(3,6300 - 3,5800)]

CAPITOLUL 5 TERȚI

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate, acționarii/asociații, debitorii și creditorii diverși.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Potrivit prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor, cât și în valută.

Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

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

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate.

5.1 Evaluarea creanțelor și datoriilor

La fiecare dată a bilanțului, creanțele și datoriile exprimate în valută trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele rezultate în urma evaluării reprezintă venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

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 la sfârșitul exercițiului se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Exemplul 1

Reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute

În data de 15.04.2006, 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 valutar de la data plății.

Ambii parteneri sunt persoane juridice române.

Situația exemplificată se prezintă în două variante:

- varianta 1, când factura este achitată integral în anul în care a fost angajată datoria;

- varianta 2, când factura este achitată în anul următor angajării datoriei și în bilanț aceasta trebuie evaluată.

Notă: în acest exemplu nu s-a evidențiat TVA-ul aferent, acesta se evidențiază conform prevederilor din legislația fiscală în vigoare.

➤ Varianta 1 - Factura se achită integral la 15.09.2006

• **La beneficiar**

a) la data de 15.04.2006, în baza facturii inițiale, emise de furnizor, se înregistrează activul achiziționat, la cursul de schimb valutar de 3,6015 lei/euro, comunicat de BNR și valabil la această dată. Valoarea de intrare a activului este de 432.180 lei (120.000 x 3,6015).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de immobilizări	432.180 lei
---	---	-------------------------------	-------------

b) la data de 15.09.2006, plata furnizorului se face în lei, la un curs valutar de 3,6152 lei/euro. Suma plătită va fi de 433.824 lei (120.000 x 3,6152). Diferențele rezultate între data livrării și data plății sunt în valoare de 1.644 lei [120.000 x (3,6152 – 3,6015)], reprezentând diferențe de natura cheltuielilor financiare care se înregistrează în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”.

În situația în care legislația fiscală prevede obligativitatea facturării ulterioare a diferențelor rezultate, ca urmare a modificării cursului de schimb valutar la data încasării/plății față de data livrării/primirii, atunci pe baza facturii de corectare a bazei impozabile se va actualiza, la data plății, datoria către furnizori.

În cazul de față primirea facturii reprezentând diferențele nefavorabile între cele două momente se înregistrează astfel:

668 Alte cheltuieli financiare	=	404 Furnizori de immobilizări	1.644 lei
Plata în lei a datoriei către furnizor în funcție de cursul de schimb valutar, valabil la data plății:			
404 Furnizori de immobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	433.824 lei

• **La furnizor**

Înregistrarea operațiunilor prezentate mai sus, în același context, se face astfel:

a) la data de 15.04.2006 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat pe baza facturii emise, în valoare de 432.180 lei:

411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	432.180 lei
-------------	---	--------------------------------------	-------------

b) la data de 15.09.2006 se încasează creanța în lei, în funcție de cursul de schimb valutar - BNR, valabil la data încasării, în sumă de 433.824 lei:

- facturarea diferențelor financiare:

411 Clienți	=	768 Alte venituri financiare	1.644 lei
-------------	---	------------------------------	-----------

- încasarea creanței angajate și actualizate:

5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	433.824 lei
------------------------------	---	-------------	-------------

➤ Varianta 2 - Factura se achită integral în exercitiul următor, la data de 15.03.2007 (curs valutar de 3,6120 lei/euro)

Sunt valabile aceleași informații, numai că plata se face în anul următor, ceea ce înseamnă că fiecare din cele două entități vor prezenta, la finele anului 2006, sold la creanță, respectiv

datoria angajată, după caz. Fiecare societate va evalua soldul respectiv la data bilanțului, în funcție de cursul de schimb valutar al BNR, valabil la această dată.

• La beneficiar

a) la data de 15.04.2006 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii inițiale, în valoare de 432.180 lei (120.000 x 3,6015):

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de imobilizări	432.180 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) la 31 decembrie 2006, la evaluarea datoriei angajate în lei, a cărei decontare se va face în funcție de evoluția cursului valutar al unei valute de referință, se înregistrează diferențe favorabile în contul 768 „Alte venituri financiare”, având în vedere cursul de schimb valutar comunicat de BNR la data bilanțului. Acest curs este de 3,5960 lei/euro. Diferența este de 660 lei [120.000 x (3,6015 – 3,5960)].

404 Furnizori de imobilizări	=	768 Alte venituri financiare	660 lei
------------------------------	---	------------------------------	---------

c) la data de 15.03.2007 se plătește datoria angajată, la cursul valutar valabil la această dată, de 3,6120 lei/euro, în valoare de 433.440 lei (120.000 x 3,6120).

- în situația în care există obligația facturării diferențelor financiare nefavorabile între data achiziției (15.04.2006) și data plății (15.03.2007), în factură va fi trecută întreaga sumă a diferențelor nefavorabile de 1.260 lei [120.000 x (3,6120 – 3,6015)], dar în contabilitate se înregistrează diferența (nefavorabilă) între 31.12.2006 și 15.03.2007, adică o diferență nefavorabilă de 1.920 lei [120.000 x (3,6120 – 3,5960)] întrucât diferențele (favorabile) aferente exercițiului 2006 au fost înregistrate la 31 decembrie 2006.

668 Alte cheltuieli financiare	=	404 Furnizori de imobilizări	1.920 lei
--------------------------------	---	------------------------------	-----------

- plata datoriei către furnizor în valoare de 433.440 lei, la cursul valutar de la data plății (432.180 – 660 + 1.920):

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	433.440 lei
------------------------------	---	------------------------------	-------------

• La furnizor

Înregistrarea operațiunilor prezentate mai sus, în același context, se face astfel:

a) la data de 15.04.2006 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat pe baza facturii emise, în valoare de 432.180 lei:

411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	432.180 lei
-------------	---	--------------------------------------	-------------

b) la 31 decembrie 2006, se evaluează creanța în lei în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR la data bilanțului. Acest curs este de 3,5960 lei/euro. Diferența este de 660 lei [120.000 x (3,6015 – 3,5960)].

668 Alte cheltuieli financiare	=	411 Clienți	660 lei
--------------------------------	---	-------------	---------

c) la data de 15.03.2007 se încasează creanța în lei, în funcție de cursul de schimb valutar - BNR, valabil la data încasării (3,6120 lei/euro) în sumă de 433.440 lei (120.000 x 3,6120) sau (432.180 – 660 + 1.920):

- facturarea diferențelor financiare în sumă de 1.920 lei [120.000 x (3,6120 – 3,5960)]:

411 Clienți	=	768 Alte venituri financiare	1.920 lei
-------------	---	------------------------------	-----------

- încasarea creanței angajate și actualizate:

5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	433.440 lei
------------------------------	---	-------------	-------------

Exemplul 2

Reflectarea în contabilitate a creanțelor și datorilor, exprimate în valută

În data de 15.04.2006, entitatea Vulturul încheie un contract cu un furnizor extern, S.C. Alfa LTD, pentru achiziția unei instalații de îmbuteliat apă minerală. Valoarea negociată a instalației este de 120.000 euro, fără TVA.

Furnizorul Alfa nu este persoană juridică română.

Înregistrarea în contabilitate, și în cazul acestui exemplu, se prezintă prin prisma celor două variante de la exemplul 1, și anume:

- varianta 1, când factura este achitată integral în anul în care a fost angajată datoria;
- varianta 2, când factura este achitată în anul următor angajării datoriei și în bilanț aceasta trebuie evaluată.

Notă: Înregistrările contabile se vor efectua numai la beneficiar, persoană juridică română.

➤ Varianta 1 - Factura se achită integral la 15.09.2006

a) la data de 15.04.2006 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 3,6015 lei/euro. Valoarea în lei este de 432.180 lei (120.000 x 3,6015).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de immobilizări	432.180 lei
---	---	-------------------------------	-------------

b) la data de 15.09.2006 se plătește datoria către furnizor la un curs de schimb valutar de 3,6152 lei/euro. Datoria evaluată în lei este de 433.824 lei (120.000 x 3,6152).

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	433.824 lei
404 Furnizori de immobilizări			432.180 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			1.644 lei

➤ Varianta 2 - Factura se achită integral în exercițiul următor, la data de 15.03.2007 (curs valutar de 3,6120 lei/euro)

a) la data de 15.04.2006 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 3,6015 lei/euro. Valoarea în lei este de 432.180 lei (120.000 x 3,6015).

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	=	404 Furnizori de immobilizări	432.180 lei
---	---	-------------------------------	-------------

b) la 31 decembrie 2006, se evaluează datoria în valută, la cursul valutar de 3,5960 lei/euro, valabil la data bilanțului, comunicat de BNR. Se înregistrează diferențe de curs valutar favorabile în contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, în valoare de 660 lei [120.000 x (3,6015 – 3,5960)].

404 Furnizori de immobilizări	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	660 lei
-------------------------------	---	--	---------

c) la data de 15.03.2007 se plătește furnizorului extern suma de 120.000 de euro. Această sumă evaluată în lei, la cursul de schimb valutar de 3,6120 lei/euro, valabil la data plății, este de 433.440 lei (120.000 x 3,6120) sau (432.180 – 660 + 1.920). Diferența de curs valutar este nefavorabilă în valoare de 1.920 lei [120.000 x (3,6120 – 3,5960)].

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	433.440 lei
404 Furnizori de immobilizări			431.520 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			1.920 lei

5.2 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 încasare.

Exemplu

Evaluarea creanțelor la valoarea probabilă de încasare

Entitatea S.C. Olimp S.A. a facturat entității S.C. Grid S.A., în luna ianuarie 2006, produse finite în valoare de 250.000 lei, din care a încasat suma de 230.000 lei.

La 31.12.2006, 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 2007 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 2006

1) livrarea produselor către S.C. Grid S.A. în ianuarie 2006:

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 31.12.2006, cu ocazia desfășurării lucrărilor de închidere a exercițiului financiar al anului 2006, 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
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	20.000 lei

Anul 2007

1) încasarea parțială a creanței incerte în valoare de 10.000 lei și anularea deprecierilor 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 efectuate:			
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	10.000 lei

5.3 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 prevederilor pct. 13 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Elementele de natura veniturilor și cheltuielilor determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către asociatul desemnat prin contractul de asociere, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi, se transmit fiecărui asociat, pe bază de decont, în funcție de cota de participare prevăzută în contractul de asociere, 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.

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.

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. 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 40.691 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 3.291 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:

- > asocierea în participație;
- > 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 asociere:

- înregistrarea producției obținute din asociere la costul de producție de 28.500 lei:

345 Produse finite	=	711 Variația stocurilor	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 (1.975 + 700 + 75 + 250 + 25 + 266 = 3.291 lei)¹¹:

• înregistrarea contribuției la asigurările sociale:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	1.975 lei
--	---	--	-----------

¹¹ Sumele aferente se determină conform legislației în domeniu

• înregistrarea contribuției la asigurările sociale de sănătate:

6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	=	4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	700 lei
---	---	---	---------

• înregistrarea contribuției pentru concedii și indemnizații:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	75 lei
--	---	--	--------

• înregistrarea contribuției unității la fondul de șomaj:

6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	=	4371 Contribuția unității la fondul de șomaj	250 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 risc:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale/fond de risc	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale/fond de risc	266 lei
---	---	---	---------

- înregistrarea contribuțiilor care se rețin din salarii:

421 Personal - salarii datorate	=	%	<u>2.980 lei</u>
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	950 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	650 lei
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	100 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>13.291 lei</u>
421 Personal - salarii datorate (10.000 – 2.980)			7.020 lei
4311 Contribuția unității la asigurările sociale (1.975 + 75 + 266)			2.316 lei
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale			950 lei
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			700 lei
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate			650 lei
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj			250 lei
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj			100 lei
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor			1.280 lei
447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate			25 lei

CONTABILITATE

- 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 Variația stocurilor	=	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 asocieri, 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%)

701 Venituri din vânzarea produselor finite	=	458 Decontări din operații în participație/A	35.000 lei 21.000 lei
7xx Conturi de venituri			14.000

- repartizarea cheltuielilor, în sumă de 28.484 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 1.621 lei (2.316 x 70%)
 - ajutor de șomaj, suma de 175 lei (250 x 70%)
 - taxe și vărsăminte asimilate, suma de 18 lei (25 x 70%)
 - amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de asocieri, 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 490 lei (700 x 70%)

458 Decontări din operații în participație/A	=	%	28.484 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	1.621 lei

CONTABILITATE

	6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	175 lei
	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	18 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	490 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 12.207 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 695 lei (2.316 x 30%)
 - ajutor de șomaj, suma de 75 lei (250 x 30%)
 - taxe și vărsăminte asimilate, suma de 7 lei (25 x 30%)
 - amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de asociere, 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 210 lei (700 x 30%)

458 Decontări din operații în participație/B	=	%	<u>12.207 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	695 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	75 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	7 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	210 lei

2. Contabilitatea proprie a entității A

Entitatea A va prelua în contabilitatea proprie operațiunile transmise de asociere, astfel:

➤ înregistrarea operațiunilor transmise de asocierea în participație, în baza Decontului pentru operațiunile în participație:

- preluarea veniturilor cuvenite din asociere, în sumă de 35.000 lei:

458 Decontări din operații în participație/asociere	=	%	<u>35.000 lei</u> 21.000 lei
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	

CONTABILITATE

		7xx Conturi de venituri	14.000 lei
- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 28.484 lei:			
%	=	458 Decontări din operații în participație	<u>28.484 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			1.621 lei
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			175 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			18 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			490 lei
<i>➤ înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea A:</i>			
- 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	<u>95.000 lei</u>
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>73.484 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	1.621 lei
		6452 Contribuția unității pentru	175 lei

	ajutorul de șomaj	
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	18 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	490 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	73.484 lei
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie:	45.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	28.484 lei
Profit brut:	21.516 lei
Cota de impozit pe profit:	16%
Impozit pe profit datorat:	3.443 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	3.443 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

b) reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.443 lei
--------------------------	---	------------------------------	-----------

3. Contabilitatea proprie a entității B

Entitatea B va prelua în contabilitatea proprie operațiunile transmise de asociere, astfel:

➤ 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	=	%	15.000 lei
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	9.000 lei
		7xx Conturi de venituri	6.000 lei

- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 12.207 lei:

%	=	458 Decontări din operații în participație/asociere	12.207 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			695 lei
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			75 lei

CONTABILITATE

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		7 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		210 lei
<i>> Înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea B:</i>		
- 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	=	% <u>35.207 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 695 lei
		6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj 75 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 7 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 210 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	35.207 lei
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie	23.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	12.207 lei
Profit brut:	24.793 lei
Cota de impozit pe profit:	16%
Impozit pe profit datorat:	3.967 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	3.967 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

- reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.967 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, PROVIZIOANE, 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. Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei, 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.

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 x 1.000)
- valoarea de rambursare este de 110.000 lei (110 x 1.000)
- prima de rambursare este de 15.000 lei [(110 – 95) x 1.000]
- dobânda anuală este de 14.000 lei (14% x 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:

	%	=		
461 Debitori diverși			161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	110.000 lei
169 Prime privind rambursarea obligațiunilor				95.000 lei
				15.000 lei

2. Încasarea sumelor de la persoanele care au scris:

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 unuia 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 trebuie evaluate permanent pentru a se determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

Dacă 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.

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 2006, 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 2006, 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. Pot exista, însă, condiții secundare care restricționează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează să fie achiziționate sau deținute.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, 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;
- 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. 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, fie, 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. Cele mai întâlnite contracte pentru derularea unor astfel de programe sunt: fondul ISPA, fondul SAPARD și fondul PHARE.

Raționamentele contabile utilizate la reflectarea în contabilitate a fondurilor din cadrul Programelor ISPA sau PHARE 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 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 alte destinații.

Se precizează că 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. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor de informații pe proiect solicitate de finanțator, conform contractelor încheiate.

În continuare se prezintă, exemplificat, pe cele două activități specifice finanțării din subvenții (activitatea de investiții și activitatea curentă), principalele înregistrări contabile efectuate ca urmare a derulării programelor ISPA și PHARE. Operațiunile contabile efectuate au la bază documentele justificative întocmite și clauzele contractuale stabilite între părți.

a) Operațiuni privind finanțarea investițiilor (subvenții aferente activelor)

Exemplu

O entitate primește o sumă nerambursabilă (finanțare ISPA) 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	=	131 Subvenții guvernamentale 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 = 833,333 lei):

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):

131 Subvenții guvernamentale pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	833,33 lei
--	---	---	------------

Notă: În cazul finanțărilor în valută, operațiunile economice se înregistrează în contabilitate cu respectarea regulilor referitoare la decontarea operațiunilor în valută, prevăzute de Reglementările contabile. Diferențele de curs valutar nefavorabile ce pot rezulta în astfel de cazuri nu pot fi incluse în valoarea imobilizărilor.

b) Operațiuni privind finanțarea de cheltuieli (subvenții aferente veniturilor)

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, 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 pentru finanțare 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.

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, executări de lucrări și prestări de servicii;
- venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;
- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;
- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate 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, comisioane, 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; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

De exemplu, 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.

Exemplu

În luna ianuarie 2006, 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 2006 și prevede că stocul nevândut la 30 iunie 2006 se va returna deponentului. Deponentul percepe o penalizare de 0,5% din valoarea mărfurilor rămase nevândute.

În cursul anului 2006, 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 2006 - se înregistrează, extracontabil, în contul 8038 "Alte valori în afara bilanțului" mărfuri primite în consignație în valoare de 50.000 lei:

Debit cont 8038 "Alte valori în afara bilanțului" 50.000 lei

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor primite în regim de consignație:

Ianuarie 2006

- 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 8038 "Alte valori în afara bilanțului":

8038 "Alte valori în afara bilanțului" 10.000 lei

Până la expirarea contractului, în perioada februarie-iunie 2006, 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 2006.

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 8038 "Alte valori în afara bilanțului":

8038 "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 2006

- se emite factura pentru mărfurile vândute ca urmare a situației vânzărilor făcute de consignatar și se recunosc veniturile din vânzare:

411 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 2006), pentru marfa vândută de consignatar, deponentul va efectua înregistrări contabile similare cu cele din luna ianuarie 2006.

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:

411 Clienți	=	758 Alte venituri din exploatare	25 lei
-------------	---	----------------------------------	--------

7.2 Recunoașterea veniturilor din prestări de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată, cont 711 "Variația stocurilor".

O activitate specifică este prestarea de servicii ca urmare a derulării *contractelor de mandat sau de comision*.

Potrivit reglementărilor contabile, sumele colectate de întreprindere în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, nu reprezintă venit al societății comerciale din activitatea curentă. 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 convenit 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 convenit agenției și separat datoria față de furnizorii de servicii, astfel:

CONTABILITATE

411 Clienți	=	%	500.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate și 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	=	411 Clienți	500.000 lei
- plata furnizorului de servicii hoteliere (compania hotelieră) cu suma de 450.000 lei, reprezentând valoarea biletelor mai puțin comisionul convenit de 50.000 lei:			
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000 lei

7.3 Recunoașterea veniturilor din dobânzi, redevențe și dividende

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile din dobânzi, redevențe și dividende se recunosc astfel:

- **dobânzile** se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;
- **redevențele** se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;
- **dividendele** se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

CAPITOLUL 8 ASPECTE DIVERSE

Prezentul capitol cuprinde aspecte legate de înregistrarea în contabilitate a unor situații mai rar întâlnite, cum ar fi: corectarea erorilor pe seama rezultatului reportat, ajustarea cifrei de afaceri nete (tratamentul reducerilor comerciale, accizelor și fondurilor speciale), prezentarea capitalurilor proprii (acțiuni proprii), aspecte privind transpunerea soldului contului de impozit pe profit amânat la 1 ianuarie 2006.

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.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor sau fraudelor.

Înregistrarea în contabilitate a efectelor erorilor constatate, aferente exercițiilor anterioare, se efectuează pe seama rezultatului reportat.

În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit, potrivit prevederilor pct. 63 alin. (3) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

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.

Exemplu privind venituri omise la înregistrare

La S.C. Viforul SA, în anul 2006, în urma controlului intern desfășurat, se constată că entitatea a încasat contravaloarea unei facturi, în sumă de 5.000 lei, fără ca factura respectivă să fie înregistrată în contabilitate, la momentul emiterii ei (18 aprilie 2004).

La data constatării în anul 2006, corectarea acestei erori se face prin înregistrarea facturii, pe seama rezultatului reportat.

Se presupune că toate veniturile sunt impozabile, iar cheltuielile deductibile.

Notă: în acest exemplu, pentru ușurința calculelor, nu s-a evidențiat TVA aferentă (aceasta se înregistrează și declară conform legislației în vigoare la momentul respectiv), iar informațiile aferente anului 2004 sunt convertite în lei noi.

Principalii indicatori ai anului 2004 sunt:

- lei -

Indicator	
Venituri raportate	25.000
Cheltuieli raportate	15.000
Profit brut	10.000
Impozit pe profit (cota 25%)	2.500
Profit net	7.500

Potrivit Codului fiscal, pentru corectarea erorii se întocmește o declarație rectificativă, pe baza căreia se stabilește diferența de impozit pe profit. De asemenea, atunci când rezultă diferențe de impozit de plată se calculează și înregistrează penalitățile prevăzute de lege.

Principalele informații din declarația rectificativă privind impozitul pe profit pentru anul 2004 sunt următoarele:

- lei -

Indicator	
Venituri inclusiv factura neînregistrată (25.000 + 5.000)	30.000
Cheltuieli	15.000
Profit impozabil	15.000
Impozit pe profit (25%)	3.750

Rezultă: **Diferența de impozit pe profit 3.750 – 2.500 = 1.250 lei**

Pentru această diferență de impozit pe profit au fost stabilite majorări de întârziere la plată după cum urmează:

Aferente anului 2004	100 lei
Aferente anului 2005	110 lei
Aferente anului 2006 până la data controlului	<u>25 lei</u>
TOTAL	235 lei

• Înregistrarea facturii omise:

4111 Clienți	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	5.000 lei
--------------	---	---	-----------

• Înregistrarea diferenței de impozit pe profit:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	4411 Impozit pe profit	1.250 lei
---	---	------------------------	-----------

• Înregistrarea cheltuielilor cu majorările de întârziere:

%	=	4481 Alte datorii față de bugetul statului	<u>235 lei</u>
1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile			210 lei
6581 Despăgubiri, amenzi și penalități			(100 + 110) 25 lei

Exemplu privind cheltuieli omise la înregistrare

În decembrie 2006, cu ocazia efectuării unor punctaje pentru creanțele și datoriile existente la data respectivă, o entitate constată, că a omis să înregistreze în anul 2005, cheltuieli facturate în baza unui contract de prestări servicii, în sumă de 100.000 lei.

- Înregistrarea în anul 2006 a cheltuielilor cu prestările de servicii aferente anului 2005:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	401 Furnizori	100.000 lei
---	---	---------------	-------------

Influența fiscală a acestor cheltuieli este stabilită conform legislației fiscale, procedându-se ca în cazul veniturilor omise, prezentate la exemplul precedent.

- Din corectarea erorilor aferente anului 2005 a rezultat o pierdere contabilă reportată de 100.000 lei.

- La sfârșitul anului 2006, societatea a realizat un profit net de 25.000 lei.

Astfel, conform reglementărilor contabile, la repartizarea profitului net obținut la finele anului 2006, în sumă de 25.000 lei, entitatea va avea în vedere acoperirea, cu prioritate, a pierderii obținute din corectarea erorilor.

După aprobarea de către AGA a situațiilor financiare anuale, repartizarea profitului pentru acoperirea pierderii rezultate ca urmare a corectării erorilor se înregistrează astfel:

1174 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită/profit 2006	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	25.000 lei
---	---	---	------------

8.2 Reduceri comerciale și financiare

Reducerile comerciale acordate de furnizor ajustează costul de achiziție.

În cazul furnizorului, reducerile comerciale acordate clienților nu se includ în cifra de afaceri.

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".

Exemplu privind reducerea comercială

O entitate cumpără marfă în valoare de 50.000 lei. Având în vedere că pentru furnizor aceasta reprezintă o vânzare semnificativă, el acordă clientului o reducere comercială la livrare de 3% din valoarea de vânzare, fără TVA. Această reducere este înscrisă pe factura de livrare a bunurilor.

Urmare acordării reducerii comerciale, prețul net de vânzare este de 48.500 lei (50.000 – 3% x 50.000).

Înregistrarea facturii ce cuprinde reducerea comercială acordată, atât în contabilitatea furnizorului, cât și a beneficiarului se face, astfel:

- **La furnizor**

411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	48.500 lei
-------------	---	--------------------------------------	------------

- **La beneficiar**

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	48.500 lei
-------------	---	---------------	------------

Exemplu privind reducerea financiară

Entitatea Papirus are de încasat creanțe de la entitatea Lost în sumă de 100.000 lei, având scadența stabilită pentru data de 31 martie a anului următor, cu posibilitatea de a plăti anterior datei scadente, în schimbul obținerii unei reduceri financiare de 7% din suma rămasă de încasat, prevăzută în contract.

Urmare a înțelegerilor contractuale, la 10 ianuarie entitatea Lost anunță entitatea Papyrus că vrea să plătească înainte de scadența stabilită, dar solicită reducerea financiară cuvenită. Aceasta îi acordă o reducere de 7% din suma rămasă de încasat de 100.000 lei.

Înregistrarea reducerii financiare atât la furnizor, cât și la beneficiar se efectuează astfel:

• **La furnizor**

667 Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 Clienți	7.000 lei
--	---	-------------	-----------

• **La beneficiar**

401 Furnizori	=	767 Venituri din sconturi obținute	7.000 lei
---------------	---	------------------------------------	-----------

Notă: Tratamentul TVA este cel prevăzut de legislația în vigoare.

8.3 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.

Cifra de afaceri netă cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse și furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a entității, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

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.).

8.4 Acțiuni proprii

Acțiunile proprii răscumpărate sunt evidențiate cu ajutorul contului 109 "Acțiuni proprii". Acest cont este nou introdus la 1 ianuarie 2006, iar funcțiunea lui contabilă este similară cu cea a conturilor existente în reglementările contabile aplicabile până la 31 decembrie 2005, și anume conturile 502 "Acțiuni proprii" și 2677 "Acțiuni proprii - active imobilizate". Astfel, la transpunerea de la 1 ianuarie 2006, soldurile celor două conturi: 502 "Acțiuni proprii" și 2677 "Acțiuni proprii - active imobilizate" au fost preluate de contul 109 "Acțiuni proprii".

Cu ocazia întocmirii bilanțului, conform Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, soldul contului 109 "Acțiuni proprii" va corecta valoarea capitalurilor proprii.

Începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar 2007, 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 "Câștiguri 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 Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	200.000 lei

- Transferarea la rezerve a câștigurilor obținute din anularea acțiunilor proprii:

141 Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	=	1068 Alte rezerve	200.000 lei
--	---	-------------------	-------------

8.5 Transpunerea impozitului pe profit amânat

Entitățile care până la 31.12.2005 au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001¹², și implicit IAS 12 "Impozitul pe profit", la data bilanțului, aveau obligația calculării și prezentării impozitului amânat.

Începând cu 1 ianuarie 2006, se aplică Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, care nu permit și aplicarea IAS 12 "Impozitul pe profit".

În această situație, impozitele amânate (creanțe și datorii) existente la finele anului 2005 au fost transpuse astfel:

- sumele reprezentând creanțe cu impozitul amânat au fost transpuse în contul 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene";

- sumele reprezentând datorii cu impozitul amânat au fost transpuse în contul 1516 "Provizioane pentru impozite".

¹² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate (M.O. nr. 85/20.02.2001). Actul a fost abrogat, începând cu 1 ianuarie 2006, de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005).

Exemplu

O entitate care în anul 2005 a aplicat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 prezintă în bilanțul întocmit la 31.12.2005 datorii cu impozite amânate în sumă de 5.840 lei (sold creditor cont 4412 "Impozitul pe profit amânat").

Acest sold reprezintă diferența între creanțele și datoriile cu impozitele amânate constituite până la această dată, reflectate în rulajele debitoare, respectiv creditoare ale contului 4412 "Impozitul pe profit amânat", astfel:

- creanța cu impozitul amânat în sumă de 2.000 lei, rezultată ca urmare a deprecierei unui stoc până la valoarea realizabilă netă;
- datoria cu impozitul amânat în sumă de 7.840 lei, rezultată ca urmare a aplicării facilității fiscale prevăzute de art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Datoria inițială cu impozitul amânat a rezultat din achiziția unui utilaj, în valoare de 300.000 lei, efectuată în cursul lunii ianuarie 2005. Acest utilaj este amortizabil contabil și fiscal prin metoda liniară pe o perioadă de 5 ani.

La data respectivă, societatea a optat pentru aplicarea facilității fiscale prevăzute de art. 24 alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv deducerea suplimentară de 20% din valoarea de intrare a imobilizării, la momentul achiziției. Astfel:

- deducerea de 20% din punct de vedere fiscal este de 60.000 lei (300.000 x 20%);
- amortizarea fiscală lunară este de 4.000 lei (240.000/60 luni);
- amortizarea contabilă lunară este de 5.000 lei (300.000/60 luni).

Pentru diferențele ce apar între baza contabilă și cea fiscală la sfârșitul anului 2005, entitatea a calculat și înregistrat o datorie cu impozitul amânat.

La 31.12.2005 datoria cu impozitul pe profit amânat s-a determinat astfel:

Baza contabilă	(300.000 – 11 x 5.000)	245.000 lei
Baza fiscală	(300.000 – 60.000 – 11 x 4.000)	196.000 lei
Diferența temporară impozabilă		49.000 lei
Datoria totală cu impozitul amânat	(49.000 x 16%)	7.840 lei
Datoria inițială		0
Cheltuiiala cu impozitul amânat aferentă anului 2005		7.840 lei

Pentru a asigura o transpunere corespunzătoare a sumelor ce reprezintă impozite amânate, în situația în care la 31 decembrie 2005 există atât creanțe, cât și datorii cu impozitul amânat și respectând tratamentul fiscal al operațiunilor care au generat acele impozite amânate, transpunerea se poate face la nivelul rulajelor din acest cont.

În acest caz, sumele existente în creditul contului 4412 "Impozitul pe profit amânat", reprezentând datorii cu impozitul pe profit amânat se transferă în creditul contului 1516 "Provizioane pentru impozite", iar sumele existente în debitul acestui cont se transferă asupra rezultatului reportat (cont 1176).

Transpunerea contului 4412 se realizează astfel:

- creanța cu impozitul amânat:

1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene	=	4412 Impozitul pe profit amânat	2.000 lei
--	---	---------------------------------	-----------

- datoria cu impozitul amânat:

4412 Impozitul pe profit amânat	=	1516 Provizioane pentru impozite	7.840 lei
---------------------------------	---	----------------------------------	-----------

Provizionul pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu apar reflectate ca datorie în relația cu statul.

Provizionul pentru impozite se constituie cu respectarea criteriilor de recunoaștere a provizioanelor.

Provizioanele pentru impozite se revizuiesc la sfârșitul anului.

Raționamentul privind sumele ce urmează a fi transferate asupra veniturilor din reluarea provizioanelor, în fiecare perioadă, se face aplicând criteriile de recunoaștere și evaluare ale provizioanelor, prevăzute de reglementările contabile.

CAPITOLUL 9 CONSOLIDAREA SITUAȚIILOR **FINANCIARE ANUALE**

Potrivit prevederilor art. 9 alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, societățile-mamă, definite astfel în reglementările contabile aplicabile grupurilor de societăți, întocmesc și prezintă și situații financiare anuale consolidate.

În ceea ce privește componentele situațiilor financiare consolidate, potrivit prevederilor Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a privind conturile consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, acestea sunt bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Formatul conturilor consolidate - exemplificat în capitolul VIII din aceste reglementări - este cel valabil pentru conturile anuale individuale și este prevăzut în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin același ordin, luând în considerare ajustările care rezultă din caracteristicile proprii conturilor consolidate.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a prevăd, de asemenea, conținutul, regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale consolidate.

Baza de întocmire a situațiilor financiare anuale consolidate

*Potrivit prevederilor art. 8 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, entitățile care fac parte din categoria persoanelor juridice de interes public, așa cum sunt definite de legea contabilității, cu excepția societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, a instituțiilor de credit și instituțiilor financiare nebancale, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, a societăților de asigurare, de asigurare-reasigurare și de reasigurare, a societăților de pensii, a societăților de servicii de investiții financiare, societăților de administrare a investițiilor și organismelor de plasament colectiv, și care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate **pot întocmi aceste situații fie potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, fie în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.***

Aceste prevederi se aplică și persoanelor juridice, altele decât cele de interes public, care au obligația, potrivit legii, să întocmească situații financiare anuale consolidate.

*Persoanele juridice care au optat, potrivit prevederilor menționate mai sus, pentru aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate au obligația să asigure **continuitatea aplicării** acestora.*

Scopul general al capitolului

Scopul general al prezentului capitol este de a aduce unele clarificări referitoare la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, precum și unele precizări asupra aspectelor tehnice care rezultă din aplicarea diferitelor tratamente contabile prevăzute în reglementările aplicabile pentru întocmirea de situații financiare consolidate.

Simbolurile conturilor utilizate pe parcursul capitolului, în scopul reflectării operațiunilor specifice consolidării, sunt cele cuprinse în Planul de conturi general prevăzut la Capitolul IV din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice

Europene. Entitățile pot utiliza orice altă simbolizare a conturilor pentru reflectarea acestor operațiuni, cu condiția ca acestea să evidențieze conținutul elementelor specifice consolidării.

9.1. Condiții pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

O entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și raport consolidat dacă această entitate, denumită în Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, societate-mamă, face parte dintr-un grup de entități și îndeplinește una din următoarele **condiții**:

- a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită filială;
- b) este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;
- c) este acționar sau asociat al unei filiale și deține singur controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați;
- d) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau control asupra unei filiale;
- f) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale acelei filiale;
- g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

9.2 Perimetrul consolidării

Partea din capitalurile proprii ale entității controlate ce revine entității care controlează poate fi diferită de procentajul de control, corespunzător participației deținute.

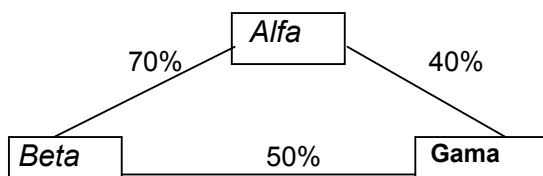
9.2.1 Distingeția procentaj de control – procentaj de deținere în capitalurile proprii

Procentajul de control reprezintă drepturile de vot ce aparțin societății care controlează. Pe baza acestui procentaj se determină tipul de control și se stabilește metoda de consolidare ce se va aplica.

Procentajul de deținere în capitalurile proprii ale societății controlate se utilizează la preluarea elementelor din situațiile financiare ale acesteia, în funcție de metoda de consolidare aplicată.

Exemplu

Pentru a stabili existența controlului și tipul de control, se determină procentajul de control, care reprezintă *procentul din drepturile de vot* deținute de entitatea care controlează:



Societatea Alfa în:	Procent de control
- Beta	70%
- Gama	
- direct	40%
- indirect (prin Beta)	50%
	90%

În acest exemplu, pe organigrama de grup sunt evidențiate procentajele care se referă la deținerea de drepturi de vot și care se au în vedere la stabilirea tipului de control. Astfel, proporția deținută de societatea "Alfa" în drepturile de vot ale societății "Beta" este de 70% și coincide în acest exemplu cu procentajul de deținere în capitalurile proprii ale societății "Beta". Totuși, pot exista situații în care procentajul de deținere în capitalurile proprii să difere de procentajul de control.

Procentajul ce revine societății "Alfa" în capitalurile proprii ale societății "Gama" se determină astfel:

Societatea Alfa în capitalurile proprii ale Gama	Procent de interes în capitalurile proprii
a. deținere directă	40%
b. deținere indirectă (în urma procentului deținut în capitalurile proprii ale societății Beta)	70% x 50% = 35%
Procent deținut în capitalurile proprii ale Gama	75%

În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie să cuprindă informații care să permită comparația seturilor succesive de situații financiare anuale consolidate.

9.2.2 Scutirea societății-mamă de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate – verificarea îndeplinirii criteriilor de mărime

Potrivit prevederilor pct. 13 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare, o societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate dacă la data bilanțului său, entitățile care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- total active 17.520.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Note:

- Aceste criterii de mărime se stabilesc pe baza situațiilor financiare anuale ale societății-mamă și ale filialelor sale.
- Aceste criterii de mărime se determină înainte de compensarea prevăzută la pct. 32 și eliminarea de la pct. 40 lit. a) și b) din reglementări.

Scutirea de mai sus nu se aplică dacă una dintre filialele care urmează să fie consolidate este o entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

Exemplu privind verificarea încadrării în criteriile de mărime

Societatea "Alfa" deține 100% din societatea Beta.

La data achiziției nu există fond comercial, valoarea investiției corespunzând capitalului social al societății "Beta".

Se presupune că valorile mobiliare ale celor două societăți (societatea-mamă Alfa și filiala Beta) **nu sunt admise la tranzacționare** pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

La 31 decembrie 2007, bilanțurile se prezintă astfel:

- lei -

Denumirea elementului	Alfa (societatea - mamă)	Beta (filiala)
Active imobilizate	50.000.000	33.000.000
Imobilizări corporale	20.000.000	33.000.000
Investiție în filială	30.000.000	-
Active circulante	30.000.000	20.000.000

CONTABILITATE

Casa și conturi la bănci	5.000.000	-
Stocuri	15.000.000	12.000.000
Creanțe comerciale	2.000.000	8.000.000
Alte creanțe	8.000.000	-
Datorii	20.000.000	19.000.000
Capital social	50.000.000	30.000.000
Rezerve și rezultat reportat	10.000.000	4.000.000
Capitaluri proprii – total	60.000.000	34.000.000

La 31 decembrie 2007, conturile de profit și pierdere se prezintă astfel:

- lei -

Denumirea indicatorilor	Alfa	Beta
Cifra de afaceri netă	100.000.000	48.000.000
Alte venituri din exploatare	2.000.000	2.000.000
Venituri din exploatare – total	102.000.000	50.000.000
Cheltuieli de exploatare – total	85.000.000	47.000.000
Cheltuieli financiare – total	10.000.000	-
Impozitul pe profit	1.120.000	480.000
Profitul exercițiului financiar	5.880.000	2.520.000

Alte informații:

- Rezervele societății "Beta" sunt în totalitate post-achiziție;
- Cifra de afaceri netă înscrisă în contul de profit și pierdere al mamei cuprinde și veniturile obținute din vânzarea unui stoc de mărfuri în cursul exercițiului financiar către filiala "Beta", în valoare de 10.000.000 lei. Societatea "Alfa" a achiziționat stocul de mărfuri de la un furnizor extern, la un cost de achiziție de 8.000.000 lei. Până la sfârșitul exercițiului financiar, societatea "Beta" nu a revândut stocul achiziționat;
- Cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data bilanțului presupunem că este de 4,3535 lei/euro.

Extras din notele explicative ale celor două entități la 31 decembrie 2007

Indicator	Alfa	Beta	Cumulat
Număr mediu de salariați în cursul exercițiului	175	50	225

Determinarea criteriilor de mărime pe baza situațiilor financiare individuale întocmite la 31 decembrie 2007, prin cumulare, după eliminarea profitului intern înregistrat ca urmare a vânzării de stocuri în cadrul grupului se face astfel:

Profit intern = 10.000.000 lei – 8.000.000 lei = 2.000.000 lei

Efectele eliminării profitului intern asupra contului de profit și pierdere:

Venituri din vânzarea mărfurilor – Alfa (cont 707)	=	%	<u>10.000.000 lei</u>
		Stocuri de mărfuri (cont 371)	2.000.000 lei
		Cheltuieli privind mărfurile (cont 607)	8.000.000 lei

Total active

Alfa 80.000.000 lei + Beta 53.000.000 lei – 2.000.000 lei Profit intern = 131.000.000 lei, respectiv **30.090.731 euro**

Cifra de afaceri netă

Alfa 100.000.000 lei + Beta 48.000.000 lei – 2.000.000 lei Profit intern = 146.000.000 lei, respectiv **33.536.235 euro**

Număr mediu de salariați în cursul exercițiului

Alfa 175 + Beta 50 = Cumulat **225 salariați**

Se constată depășirea de către cele două entități, împreună (societate-mamă și filială), pe baza situațiilor financiare întocmite la 31 decembrie 2007, a unui singur criteriu de mărime (doar indicatorul *total active* depășește limita prevăzută de reglementări).

În consecință, societatea "Alfa" este scutită de la întocmirea de situații financiare consolidate pentru anul 2007.

9.2.3 Exceptarea societății-mamă de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, o societate-mamă este exceptată de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate atunci când ea însăși este o filială, iar propria sa societate-mamă este înființată în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene, în unul din următoarele două cazuri:

a) societatea-mamă în cauză deține toate acțiunile entității exceptate.

În acest sens, nu se iau în considerare acțiunile la entitatea exceptată, deținute de membrii organelor sale de administrație, conducere sau de supraveghere, în temeiul unei obligații legale sau prevăzute în actul constitutiv sau statut.

sau

b) dacă societatea-mamă în cauză deține 90% sau mai mult din acțiunile entității exceptate, iar restul acționarilor sau asociaților entității în cauză au aprobat exceptarea.

Această exceptare este condiționată de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

i) entitatea exceptată și toate filialele sale (cu excepția acelor filiale care pot fi excluse de la consolidare, potrivit reglementărilor) trebuie consolidate în situațiile financiare anuale ale unui grup mai mare de entități, a cărui societate-mamă este constituită în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene;

ii) - situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor ale grupului mai mare de entități trebuie întocmite de societatea-mamă a grupului în cauză și auditate, în conformitate cu prevederile legale sub incidența cărora intră societatea-mamă a grupului mai mare de entități;

- situațiile financiare anuale consolidate, raportul administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea acelor situații financiare trebuie publicate pentru entitatea exceptată;

iii) notele explicative la situațiile financiare anuale ale entității exceptate trebuie să prezinte:

- denumirea și sediul social ale societății-mamă care întocmește situații financiare anuale consolidate; și

- exceptarea de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor.

Notă: Această exceptare a societății-mamă de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate nu se aplică dacă:

- valorile mobiliare ale societăților-mamă sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital; sau

- elaborarea de situații financiare anuale consolidate este cerută de către o instituție a statului sau pentru informarea salariaților.

9.2.4 Posibilitatea de excludere a unei filiale de la consolidare

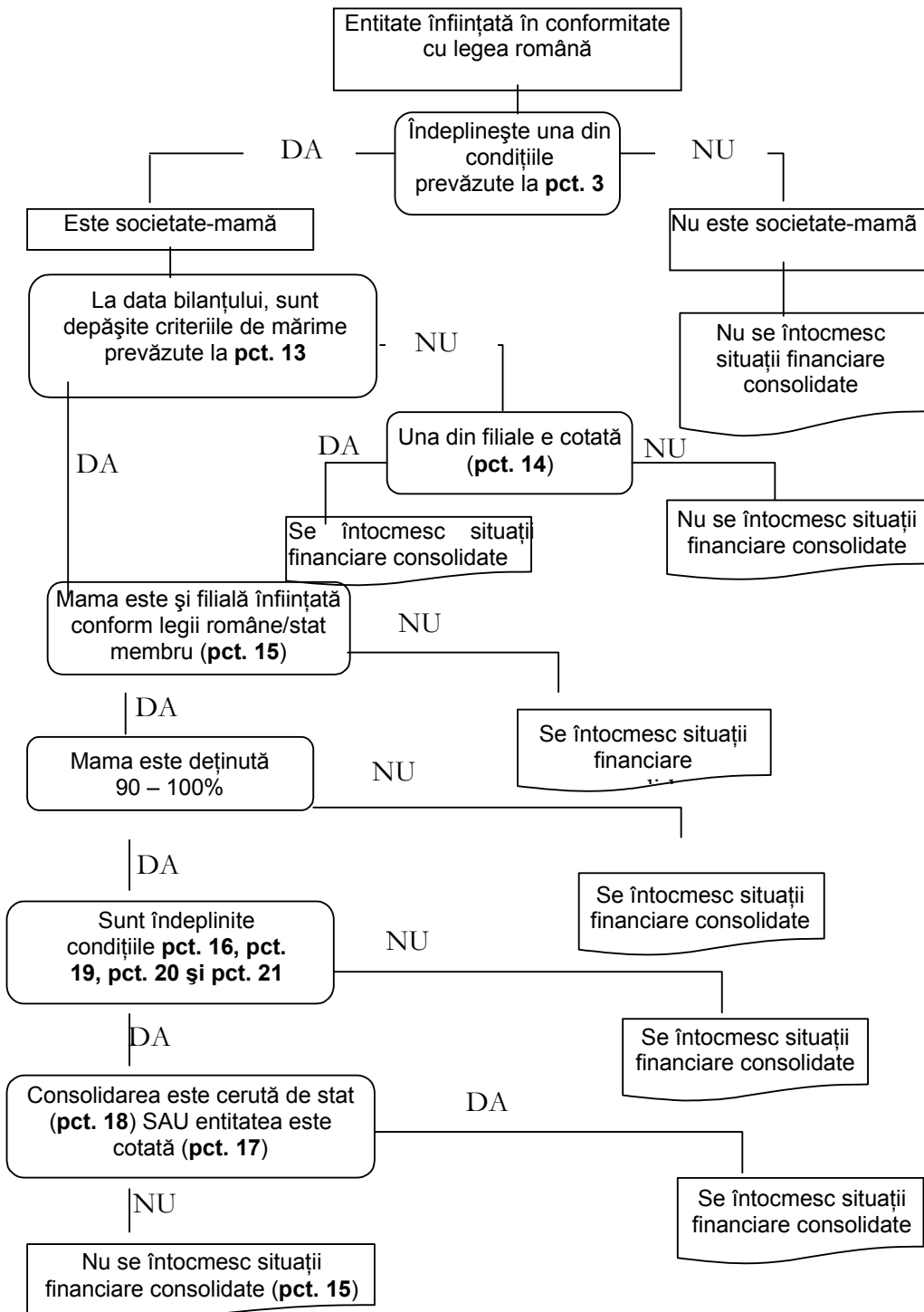
O entitate poate fi exclusă din situațiile financiare consolidate dacă această entitate își desfășoară activitatea în baza unor restricții severe pe termen lung care împiedică exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau a managementului acestei entități.

O astfel de prevedere este inclusă la pct. 21 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene.

De exemplu, societatea "Alfa" deține 80% din drepturile de vot ale societății "Beta". Cele două societăți au sediile în țări diferite. Presupunem că valorile mobiliare ale celor două societăți nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată. Cu toate că societatea "Beta" este filială a societății "Alfa", condițiile din țara în care își are sediul societatea "Beta" îi impun acesteia să funcționeze sub restricții severe pe termen lung, ceea ce afectează capacitatea exercitării de către societatea-mamă a drepturilor sale.

Ca urmare, societatea "Beta" poate fi exclusă de la consolidare.

Exemplu de schemă logică privind obligativitatea întocmirii de situații financiare consolidate



Notă: Punctele la care se face trimitere în această schemă sunt cele cuprinse în Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare.

9.3 Întocmirea situațiilor financiare consolidate

Potrivit art. 27 alin. (6) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru același exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă. Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.

Conform reglementărilor contabile, atunci când situațiile financiare ale unei filiale, folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate, sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a societății-mamă, trebuie făcute ajustări datorită efectelor tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale societății-mamă.

Diferența dintre data de raportare a filialei și data de raportare a societății-mamă nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Lungimea perioadelor de raportare și orice diferențe între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

9.3.1 Componentele situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate cuprind:

- bilanțul consolidat;
- contul de profit și pierdere consolidat; și
- notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Aceste documente constituie un tot unitar.

9.3.2 Conversia situațiilor financiare anuale ale societăților nerezidente

În cazul în care societățile de consolidat își întocmesc situațiile financiare într-o altă monedă decât cea utilizată de societatea-mamă, este necesară conversia situațiilor financiare ale societăților nerezidente.

Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

Această metodă presupune:

1) în bilanț:

- exprimarea posturilor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei rezerve din conversie, ce reprezintă diferența dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și diferența dintre rezultatul convertit la cursul mediu și rezultatul la cursul de închidere.

Rezerva din conversie înscrisă în bilanț este repartizată între societatea-mamă și interesele minoritare;

2) în contul de profit și pierdere – exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu.

Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile și cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacțiilor.

Notă: Cursul mediu se poate utiliza atunci când acesta este disponibil.

Conversia bilanțului și a contului de profit și pierdere ale unei societăți nerezidente incluse pentru prima dată în consolidare

Exemplu

Societatea ce urmează a fi inclusă în consolidare prezintă la 31 decembrie 2007 următoarele informații în situații financiare (bilanț și cont de profit și pierdere):

Bilanț

- euro -

Elemente	Sume
Imobilizări corporale	5.000.000
Stocuri (mărfuri)	2.500.000
Creanțe clienți	3.000.000
Disponibil	1.500.000
Datorii	3.900.000
Capital social	5.000.000
Rezerve	2.500.000
Profitul exercițiului financiar	600.000

Contul de profit și pierdere

- euro-

Denumirea indicatorilor	Sume
Venituri din vânzarea mărfurilor	12.000.000
Cheltuieli privind mărfurile	9.600.000
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale	1.200.000
Ajustări de valoare privind activele circulante	100.000
Alte cheltuieli de exploatare	500.000
Profitul exercițiului financiar	600.000

Alte informații disponibile:

- Cursul de schimb leu/euro de la data înființării filialei: 1,2525 lei/euro;
- Cursul de schimb leu/euro la sfârșitul exercițiului curent: 3,2222 lei/euro;
- Cursul de schimb mediu disponibil, aferent anului 2007: 3,3333 lei/euro.

Rezervele s-au creat din profiturile exercițiilor financiare anterioare, astfel:

- 1.000.000 euro (cursul de schimb aferent creării rezervei: 2,2525 lei/euro);
- 1.500.000 euro (cursul de schimb aferent creării rezervei: 3,1250 lei/euro).

Conversia bilanțului

Denumirea indicatorilor	Curs de schimb utilizat la conversie	Calcul și explicații	Sume convertite (lei)
Imobilizări corporale	Curs de închidere	5.000.000 euro x 3,2222 lei/euro	16.111.000
Stocuri (mărfuri)	Curs de închidere	2.500.000 euro x 3,2222 lei/euro	8.055.500
Creanțe clienți	Curs de închidere	3.000.000 euro x 3,2222 lei/euro	9.666.600
Disponibil	Curs de închidere	1.500.000 euro x 3,2222 lei/euro	4.833.300
Datorii	Curs de închidere	3.900.000 euro x 3,2222 lei/euro	12.566.580
<i>Activ net</i>			26.099.820
Capital social	Curs istoric	5.000.000 euro x 1,2525 lei/euro	6.262.500
Rezerve	Curs istoric	1.000.000 euro x 2,2525 lei/euro + 1.500.000 euro x 3,1250 lei/euro	6.940.000
Profitul exercițiului financiar		<i>Din Contul de profit și pierdere convertit</i>	2.144.410
Diferența din conversie*)		<i>Diferența din conversie reprezintă diferența de curs valutar (câștig sau pierdere), aferentă conversiei situațiilor financiare ale societăților nerezidente</i>	10.752.910

*)Suma de 10.752.910 este explicată pe seama diferențelor la următoarele elemente:

- capital social9.848.500
[5.000.000 euro x (3,2222 – 1,2525) = 9.848.500]
- rezerve969.700
[1.000.000 euro x (3,2222 – 2,2525) = 969.700]
- rezerve.....145.800
1.500.000 euro x (3,2222 – 3,1250) = 145.800]
- rezultat (pierdere).....(211.090)
[600.000 euro x 3,2222 = 1.933.320
1.933.320 – 2.144.410 = (211.090)]

Conversia contului de profit și pierdere

Denumirea indicatorilor	Curs de schimb utilizat la conversie	Calcul și explicații	Sume convertite (lei)
Venituri din vânzarea mărfurilor	Curs mediu	12.000.000 euro x 3,3333 lei/euro	39.999.600
Cheltuieli privind mărfurile	Curs mediu	9.600.000 euro x 3,3333 lei/euro	31.999.680
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale	Curs de închidere	1.200.000 euro x 3,2222 lei/euro	3.866.640
Ajustări de valoare privind activele circulante	Curs de închidere	100.000 euro x 3,2222 lei/euro	322.220
Alte cheltuieli de exploatare	Curs mediu	500.000 euro x 3,3333 lei/euro	1.666.650
Profitul exercițiului financiar			2.144.410

În exemplul de mai sus nu au existat decât variații nesemnificative ale cursului de schimb, putându-se stabili o aproximare rezonabilă a cursului mediu.

Având în vedere că, pentru conversia activelor fizice din bilanț se utilizează cursul de închidere, pentru conversia elementelor reprezentând ajustările de valoare (permanente și provizorii) de la data bilanțului, aferente acestor active fizice, s-a utilizat același curs de schimb.

Diferența din conversie se înscrie în bilanț ca element al capitalurilor proprii.

Notă: În exemplele cuprinse în prezentul capitol, capitalurile proprii care influențează rezerva consolidată se referă doar la cele înregistrate după data achiziției.

În mod similar, veniturile și cheltuielile din contul de profit și pierdere al entităților în care se dețin participații ce urmează a fi consolidate, sunt cele înregistrate **după data achiziției**.

9.3.3 Metode utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

Metodele de consolidare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

În conformitate cu prevederile reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, există trei metode de consolidare, și anume:

A. Consolidarea prin metoda globală

Această metodă se utilizează la consolidarea filialelor.

Conform acestei metode, *activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat, prin însumarea elementelor similare.*

Stocurile pot fi prezentate ca un singur element în situațiile financiare anuale consolidate, dacă există circumstanțe speciale care ar putea determina cheltuieli nejustificate. Spre exemplu, aceste cheltuieli ar putea să apară atunci când unele entități cuprinse în consolidare întocmesc bilanț prescurtat, caz în care stocurile sunt prezentate cumulativ în bilanțul acestora.

Elementele specifice consolidării, metodele utilizate și orice modificări semnificative față de exercițiul financiar precedent trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Suma atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în bilanțul consolidat, la elementul "Interese minoritare".

Interesele minoritare trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat, prin însumarea elementelor similare.

Suma oricărui profit sau pierdere atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Interese minoritare".

B. Consolidarea prin metoda proporțională

Această metodă se utilizează la consolidarea societăților care sunt controlate în comun. Dacă o entitate inclusă în consolidare conduce o altă entitate împreună cu una sau mai multe entități neincluse în consolidare, entitatea respectivă trebuie inclusă în situațiile financiare anuale consolidate. În acest caz, entitatea care consolidează cuprinde în situațiile financiare consolidate entitatea ce urmează a fi consolidată, proporțional cu drepturile deținute în capitalul acesteia.

Aplicarea consolidării proporționale presupune următoarele:

- bilanțul asociatului include partea lui din activele pe care le controlează în comun și partea lui din datoriile pentru care răspunde solidar;
- contul de profit și pierdere al unui asociat include partea lui din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun;
- **asociatul adună partea lui din fiecare dintre activele, datoriile, veniturile sau cheltuielile entității controlate în comun, cu elementele similare din propriile situații financiare anuale, rând cu rând.**

De exemplu, poate aduna partea lui din stocurile entității controlate în comun, cu stocurile sale și partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, cu imobilizările sale.

Când un asociat cumpără active ale unei entități controlate în comun, acesta nu va recunoaște partea lui din profiturile acelei entități, rezultate din efectuarea tranzacției, până în momentul în care revinde activele unei terțe părți. Un asociat trebuie să recunoască partea lui din pierderile rezultate din aceste tranzacții în același mod ca profiturile, cu excepția cazului în care pierderile reprezintă o depreciere a activelor, situație în care trebuie recunoscute imediat.

C. Consolidarea prin metoda punerii în echivalență

Această metodă se utilizează la consolidarea întreprinderilor asociate.

Astfel, dacă o entitate inclusă în consolidare exercită o influență semnificativă asupra politicii operaționale și financiare a unei entități neincluse în consolidare (întreprindere asociată), în care deține un interes de participare, acel interes de participare se prezintă în bilanțul consolidat la elementul "Titluri puse în echivalență".

Se presupune că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități, dacă deține 20% sau mai mult din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților în acea entitate. În acest caz, entitatea care exercită influența semnificativă este numită investitor.

În vederea calculării drepturilor care se cuvin societății-mamă/investitorului în capitalul social și rezervele entității în care a investit, sunt luate în considerare toate componentele capitalurilor proprii (active nete) ale acesteia din urmă.

9.4 Exemple privind evaluarea elementelor din situațiile financiare individuale în vederea consolidării

În continuare, se prezintă exemple de calcul și de reflectare în contabilitate a unor operațiuni specifice întocmirii de situații financiare anuale consolidate.

În cadrul acestor exemple, ajustările de consolidare au fost efectuate prin articole contabile. Pentru aceasta, s-au utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor specifice consolidării conturi prevăzute în Planul de conturi general care constituie parte integrantă a Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (de exemplu, contul 108 "Interese minoritare", 207 "Fond comercial", 264 "Titluri puse în echivalență" etc.). Precizăm că utilizarea acestor conturi nu este obligatorie, entitățile putând folosi și dezvoltate în scopuri de consolidare, conturi adaptate necesităților proprii și cerințelor impuse de consolidare.

De asemenea, pentru ușurință în urmărirea informațiilor, nu s-au folosit, de regulă, conturile 451 "Decontări între entitățile afiliate" și 453 "Decontări privind interesele de participare", ci conturi obișnuite de creanțe și datorii.

9.4.1 Identificarea intereselor societății-mamă

Societatea Alfa deține 80% din societatea Beta. La data achiziției, nu a existat fond comercial. Investiția societății Alfa în societatea Beta este de 3.000 u.m..

La data consolidării, capitalul social al societății Beta este 4.000 u.m., iar rezervele 2.500 u.m., realizate în totalitate după achiziție.

Repartizarea capitalurilor proprii ale societății "Beta" între societatea-mamă și acționarii minoritari se prezintă astfel:

Capital social Beta	4.000 u.m.
Rezerve Beta	2.500 u.m.
Capitaluri proprii Beta	<u>6.500 u.m., din care:</u> 1) 80% x 6.500 u.m. = 5.200 revine grupului 2) 20% x 6.500 u.m. = 1.300 revine acționarilor minoritari

9.4.2 Identificarea intereselor altor acționari decât societatea-mamă în profitul net sau pierderea netă a filialelor consolidate pentru perioada în care se face raportarea

Societatea "Alfa" deține 80% din societatea "Beta". Rezultatul societății "Beta", pe baza situațiilor financiare individuale, este 1.000 u.m.

În urma operațiunilor de ajustare (eliminarea efectelor operațiunilor reciproce din cursul perioadei), care au condus la ajustarea rezultatului de repartizat între societatea-mamă și alți acționari, presupunem că rezultatul societății "Beta" este de 800 u.m.

Rezultat Beta în urma ajustărilor	800 u.m.
din care:	
1) partea de rezultat ce revine societății-mamă	80% x 800 u.m. = 640 u.m.
2) partea ce revine altor acționari decât societatea-mamă	20% x 800 u.m. = 160 u.m.

Interesele acționarilor minoritari în activul net al filialelor consolidate sunt prezentate separat de datoriile și de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă.

9.4.3 Ajustări necesare în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate

Efectuarea operațiunilor de ajustare este necesară deoarece scopul situațiilor financiare consolidate este acela de a prezenta poziția financiară și performanța financiară ale grupului, privit ca o entitate unică.

Tranzacțiile dintre societățile din cadrul grupului au drept consecință modificări ale rezultatului sau modificări ale valorilor activelor din situațiile financiare individuale, în timp ce pentru grup privit ca o entitate unică, acestea nu reprezintă tranzacții complete.

Prin urmare, operațiunile de ajustare sunt necesare pentru a furniza o imagine corectă asupra grupului privit ca un întreg, operațiunea de consolidare nefiind doar o simplă însumare a informațiilor cuprinse în situațiile individuale ale societăților din cadrul grupului.

Principalele ajustări ale elementelor din situațiile financiare individuale, în vederea consolidării, sunt determinate de operațiuni cum sunt:

- ⇒ Repartizările de dividende în cadrul grupului;
- ⇒ Creanțe și datorii între societăți din cadrul grupului;
- ⇒ Transferurile de stocuri între societăți din cadrul grupului;
- ⇒ Transferurile de active fixe între societăți din cadrul grupului;
- ⇒ Utilizarea de politici contabile diferite, de către societățile din cadrul grupului.

a) Operațiuni de ajustare referitoare la remunerarea investiției societății-mamă în capitalul social al filialei (eliminarea dividendelor interne)

În cadrul operațiunilor de ajustare necesare în vederea întocmirii bilanțului consolidat, o importanță deosebită o prezintă ajustările în legătură cu dividendele distribuite de către societățile consolidate societăților care dețin acțiuni, inclusiv societății-mamă.

Astfel, dacă o societate care face parte din grup propune dividende (având la bază profituri realizate în anii trecuți), se impune ajustarea rezultatului reportat al acesteia (reîntregirea acestuia cu suma reprezentând dividendele).

Se pot întâlni mai multe situații privind ajustările implicate de distribuirea de dividende în cadrul grupului, ilustrate în exemplele de mai jos:

Exemplu

Societatea-mamă "Alfa" deține 100% din capitalul societății-filiale "Beta", înființată cu câțiva ani în urmă. Extras din bilanțurile celor două societăți la 31 decembrie N:

- u.m. -

Elemente	Societatea "Alfa"	Filiale "Beta"
Capital social	10.000	10.000
Rezerve + Rezultat	12.000	15.000

Filiale "Beta" decide să distribuie în N+1 dividende aferente anilor anteriori, în valoare de 5.000 u.m. Întreaga sumă reprezintă profit postachiziție.

În urma acestei operațiuni, elementele de bilanț se prezintă astfel:

Elemente	Societatea "Alfa"	Filiale "Beta"
Capital social	10.000	10.000
Rezerve + Rezultat	17.000	10.000

Rezultatul reportat al filialei "Beta" a scăzut cu 5.000 u.m., iar rezultatul societății-mamă a crescut cu aceeași sumă. Situația se prezintă astfel deoarece societatea-mamă deține toate acțiunile ordinare ale filialei și deci are dreptul de a primi întregul dividend repartizat.

Având în vedere că va trebui să se procedeze la consolidare, valoarea dividendelor distribuite trebuie ajustată cu această ocazie:

Debit	Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 7611)	5.000 u.m.
Credit	Rezultat reportat (ct. 1171)	5.000 u.m.

De asemenea, atunci când o societate propune dividende de distribuit din rezultatul reportat, vom avea o datorie curentă (dividende propuse) la societatea care propune dividendele, respectiv o creanță curentă (dividende de primit) la societatea care așteaptă dividendul. Și aceste datorii și creanțe vor trebui eliminate în vederea consolidării. În caz contrar, datoriile și creanțele grupului vor fi supraevaluate:

Debit	Dividende de plată (ct. 457)	5.000 u.m.
Credit	Debitori diverși – reflectarea dreptului la dividende (ct. 461)	5.000 u.m.

Exemplul de mai sus este simplist. În practică, situațiile întâlnite sunt mult mai complexe și mai variate.

Exemplu

Societatea "Alfa" deține 80% din acțiunile ordinare ale societății "Beta". Achiziția nu a presupus fond comercial.

Extras din bilanțul celor două societăți la 31 decembrie exercițiul N:

- u.m. -

Elemente	Societatea "Alfa"	Societatea "Beta"
Active fixe	12.000	17.000
Investiții în "Beta" (Acțiuni "Beta")	8.000	-
Creanțe	20.000	11.000
Datorii	<u>(6.000)</u>	<u>(8.000)</u>
Activ net	34.000	20.000
Capital social	10.000	10.000
Rezerve + Rezultat	<u>24.000</u>	<u>10.000</u>
Capitaluri proprii	34.000	20.000

Cu ocazia aprobării situațiilor financiare individuale aferente exercițiului N, societatea "Beta" decide să plătească dividende, în sumă de 5.000 u.m., aferente în totalitate profitului realizat anterior exercițiului financiar N. Întreaga sumă reprezintă profit postachiziție. Această hotărâre se ia până în momentul întocmirii situațiilor financiare consolidate.

De menționat că societățile "Alfa" și "Beta" și-au evidențiat în situațiile financiare individuale aferente exercițiului N dividendele de primit/de plată, aspect care a fost reflectat în contabilitate astfel:

Societatea "Alfa":

Debit	Dividende de primit (activ curent) (ct. 461)	4.000 u.m.
Credit	Venituri din dividende (ct. 7611)	4.000 u.m.

Societatea "Beta":

Debit	Rezultat (ct. 1171)	4.000 u.m.
Credit	Dividende de plată/analitic distinct "Alfa" (ct. 457)	4.000 u.m.

și

Debit	Rezultat (ct. 1171)	1.000 u.m.
Credit	Dividende de plată/analitic distinct "Alți acționari" (ct. 457)	1.000 u.m.

Dividendele de primit contabilizate de compania "Alfa" sunt în sumă de 4.000 u.m., deoarece aceasta deține doar 80% din acțiunile "Beta". În consecință, societatea "Alfa" a primit ca remunerare a acțiunilor deținute doar 80% din dividendele distribuite de societatea "Beta" (80% x 5.000 = 4.000 u.m.).

Prin reflectarea acestor operațiuni, creanțele companiei "Alfa" au crescut cu 4.000 u.m., reprezentând dividendele de primit de la societatea "Beta". Datoriile societății "Beta" au crescut cu 5.000 u.m., reprezentând dividendele de plată către deținătorii de acțiuni (societatea-mamă și acționarii minoritari). Suma dividendelor de plată către acționari va conduce la o operațiune de ajustare, necesară în vederea consolidării.

Eliminarea efectelor operațiunilor reciproce aferente distribuirii de dividende în interiorul grupului:

Creanța privind dividendele (dividendele de primit) în procent de 80% din dividendele distribuite de societatea "Beta" care sunt în cadrul grupului reprezintă creanțe și datorii intra-grup și vor trebui anulate în vederea consolidării.

Reflectarea în contabilitate:

- în relație cu societatea-mamă („Alfa”):

Debit	Dividende de plată (ct. 457)	4.000 u.m.
Credit	Dividende de primit (ct. 461)	4.000 u.m.

și

Debit	Venituri din dividende (ct. 7611)	4.000 u.m.
Credit	Rezultat reportat (ct. 1171)	4.000 u.m.

- în relație cu acționarii minoritari:

Debit	Interese minoritare (bilanț) (ct. 108)	1.000 u.m.
Credit	Rezultat reportat (ct. 1171)	1.000 u.m.

Observație: valoarea intereselor minoritare trebuia redusă cu dividendul primit de la filială, în condițiile în care, anterior, cu ocazia eliminării capitalurilor proprii ale filialei, minoritarilor li se repartizase - deja - partea corespunzătoare (de 20%) din aceste capitaluri, deci, inclusiv din rezultat.

Bilanțul consolidat al grupului "Alfa", în urma efectuării ajustărilor necesare, se prezintă astfel:

- u.m. -

Elemente	Sume în bilanțul consolidat
Active fixe	29.000
Creanțe	27.000
<u>Datorii</u>	<u>(10.000)</u>
Activ net	46.000
Capital social	10.000
Rezerve + Rezultat	33.000
<u>Interes al acționarilor minoritari</u>	<u>3.000</u>
Capitaluri proprii	46.000

Explicațiile sumelor prezentate în bilanțul consolidat:

→ *Creanțele* din bilanțul consolidat se obțin prin cumularea creanțelor celor două societăți, ținând cont de operațiunea de eliminare aferentă distribuirii de dividende intra-grup (20.000 + 11.000 - 4.000 = 27.000 u.m.)

→ *Datoriile* care figurează în bilanțul consolidat s-au obținut prin cumularea datoriilor din bilanțurile individuale ale celor două societăți, ținând cont de operațiunea de eliminare aferentă distribuirii de dividende intra-grup. Astfel, în contul "Dividende de plată" rămâne evidențiată doar suma de 1.000 u.m., reprezentând 20% din dividendele totale de 5.000 u.m. propuse de societatea "Beta", deoarece acestea sunt datorate în afara grupului, către acționarii minoritari (6.000 + 8.000 - 4.000 = 10.000 u.m.)

→ Obținerea valorii *rezervelor și rezultatului* consolidate

1) rezervele și rezultatul societății-mamă "Alfa" (24.000 u.m.), plus 80% din (Rezerve + Rezultat) ale societății "Beta" (80% x 10.000) + 1.000 = 24.000 + 8.000 + 1.000 = 33.000 u.m.

→ În bilanțul consolidat, în cadrul capitalurilor proprii, apare postul "*Interes minoritar*", fiind reprezentat de 20% din activul net al societății "Beta", mai puțin dividendele de la filială, deci 20% x 20.000 - 1.000 u.m. = 4.000 u.m. - 1.000 u.m. = 3.000 u.m.

b) Operațiuni de eliminare a creanțelor și datoriilor intra-grup

Principalele creanțe și datorii intra-grup sunt cele comerciale, iar la consolidare acestea trebuie eliminate.

Exemplu

Societatea-mamă "Alfa" are o creanță comercială asupra filialei "Beta" în valoare de 30.000.000 lei.

Operațiunea de eliminare afectează doar bilanțul:

401/analitic distinct – datorii "Beta"	=	411/analitic distinct – creanțe "Alfa"	30.000.000 lei
---	---	---	----------------

Alte operațiuni de eliminare a creanțelor și datoriilor intra-grup se referă la:

1) **eliminarea profiturilor și pierderilor nerealizate rezultate din transferurile de stocuri în interiorul grupului;**

2) **eliminarea profiturilor și pierderilor nerealizate rezultate din transferurile de active fixe în interiorul grupului;**

3) **eliminarea efectelor utilizării de politici contabile diferite de către societățile din cadrul grupului.**

b1) Operațiuni de eliminare a profiturilor și pierderilor nerealizate rezultate din transferurile de stocuri în interiorul grupului

Exemplu

Se consideră aceleași societăți, cu deosebirea că filiala este deținută în totalitate de societatea-mamă.

CONTABILITATE

La sfârșitul exercițiului N societatea "Alfa" deține în stoc mărfuri cumpărate de la societatea "Beta" (filială). Din vânzarea acestor stocuri societatea "Beta" a înregistrat un profit de 12.500.000 lei (preț de vânzare 42.500.000 lei, costul mărfurilor vândute 30.000.000 lei).

Operațiune efectuată în vederea consolidării – operațiunea de eliminare a profitului înregistrat de către societatea "Beta" din vânzarea stocului către "Alfa";

Reflectarea în contabilitate:

707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	%	42.500.000 lei
		371 Mărfuri	12.500.000 lei
		607 Cheltuieli privind mărfurile	30.000.000 lei

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările sunt următoarele:

Reflectarea operațiunii în bilanț:

121/"Beta" Profit sau pierdere	=	371 Mărfuri	12.500.000 lei
--------------------------------	---	-------------	----------------

și

Reflectarea operațiunii în contul de profit și pierdere:

707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	%	42.500.000 lei
		121/"Beta" Profit sau pierdere	12.500.000 lei
		607 Cheltuieli privind mărfurile	30.000.000 lei

b2) Operațiuni de eliminare a profiturilor și pierderilor nerealizate rezultate din transferurile de active fixe în interiorul grupului

Exemplu

La începutul exercițiului N, societatea-mamă "Alfa" a vândut filialei "Beta" un utilaj: preț de vânzare 250.000.000 lei, valoarea de achiziție a utilajului 600.000.000 lei, amortizarea înregistrată până în momentul vânzării 500.000.000 lei. Utilajul se amortizează liniar pe o perioadă de 4 ani din momentul vânzării către "Beta". Aceeași durată rămasă ar fi fost valabilă și pentru vânzător. Amortizarea anuală ce va fi înregistrată de societatea "Beta" este de 62.500.000 lei (250.000.000/4 ani);

Amortizarea pe care ar fi trebuit să o înregistreze anual societatea "Alfa", dacă nu s-ar fi vândut utilajul, este de 25.000.000 lei: (600.000.000 - 500.000.000)/4 ani.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de ajustare:

1) eliminarea profitului din vânzare și repunerea amortizării:

<u>600.000.000</u>	%	=	%	<u>600.000.000 lei</u>
350.000.000 [600.000 mii - 250.000 mii]	213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații		281 Amortizări privind imobilizările corporale	500.000.000 lei
250.000.000	7583 Venituri din 32w alte operații de capital		6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	100.000.000 lei

2) corectarea amortizării aferente anului în care s-a vândut activul:

281 Amortizări privind imo- bilizările corporale	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	37.500.000 lei [62.500 mii - 25.000 mii]
---	---	--	---

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările contabile sunt următoarele:

Operațiuni reflectate în bilanț:

- eliminarea profitului din vânzare

Preț vânzare - Valoarea neamortizată = [250.000 mii - (600.000 mii - 500.000 mii)]

și repunerea amortizării:

			CONTABILITATE
%	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	<u>500.000.000 lei</u>
121/"Alfa" Profit sau pierdere"			150.000.000 lei
213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații			350.000.000 lei
- eliminarea suplimentului de amortizare înregistrat de "Beta" în anul curent: 62.500.000 - 25.000.000 = 37.500.000 lei.			
281 Amortizări privind imobilizările corporale	=	121/"Beta" Profit sau pierdere	37.500.000 lei
<u>Operațiuni reflectate în contul de profit și pierdere:</u>			
- eliminarea profitului din vânzare			
7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"	=	%	<u>250.000.000 lei</u>
		121/"Alfa" Profit sau pierdere	150.000.000 lei
		6583 Cheltuieli privind activele cedate si alte operații de capital	100.000.000 lei
- corectarea amortizării aferente anului în care s-a vândut activul			
121/"Beta" Profit sau pierdere	=	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	37.500.000 lei

c) Operațiuni de eliminare a efectelor utilizării de politici contabile diferite de către societățile din cadrul grupului

Exemplu

Filiala "Beta" a societății "Alfa" utilizează ca metodă de determinare a costului stocurilor de materiale metoda costului mediu ponderat. Politica grupului este de a folosi metoda FIFO.

În situațiile individuale ale filialei, stocurile sunt evaluate la 10.000 u.m. (toate stocurile sunt cumpărate în cursul anului curent). Dacă s-ar fi utilizat politica grupului, stocurile ar fi fost de 12.000 u.m.

Se consideră că politica grupului conduce la obținerea unei imagini mai fidele în situațiile financiare consolidate, ceea ce presupune o ajustare cu ocazia consolidării:

302 Materiale consumabile	=	602 Cheltuieli privind materialele consumabile	2.000 u.m.
---------------------------	---	--	------------

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările contabile sunt următoarele:

Operațiune reflectată în bilanț:

302 Materiale consumabile	=	121 Profit sau pierdere	2.000 u.m.
și			

Operațiune reflectată în contul de profit și pierdere:

121 Profit sau pierdere	=	602 Cheltuieli privind materialele consumabile	2.000 u.m.
-------------------------	---	--	------------

Calculul fondului comercial

Având în vedere că prețul de achiziție al participației nu este, în general, egal cu valoarea părții deținute în capitalul și rezervele societății consolidate (valoarea reală a titlurilor), la data primei intrări a unei societăți în perimetrul de consolidare, apare o diferență.

Potrivit pct. 32 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, **valorile contabile ale acțiunilor în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul și rezervele acestor entități**, astfel:

a) compensările se efectuează pe baza **valorilor contabile ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției** acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

Data achiziției reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobânditor.

b) În condițiile în care nu se pot stabili valorile prevăzute la *litera a)*, compensarea se efectuează pe baza **valorilor contabile existente la data la care entitățile în cauză sunt incluse în consolidare pentru prima dată**. Diferențele rezultate din asemenea compensări se înregistrează, în măsura în care este posibil, direct la acele elemente din bilanțul consolidat care au valori superioare sau inferioare valorilor lor contabile.

c) Orice diferență rezultată ca urmare a aplicării *lit. a)* sau rămasă după aplicarea *lit. b)* se prezintă ca un element separat în bilanțul consolidat, astfel:

- diferența pozitivă se prezintă la elementul "Fond comercial pozitiv";
- diferența negativă se prezintă la elementul "Fond comercial negativ".

Exemplu

Societatea "Onix" a achiziționat 70% din "Crom", pentru 60.000 mii u.m. Societatea "Onix" consolidează pentru prima dată. Având în vedere că nu se pot stabili valorile contabile ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției, compensarea se va efectua pe baza valorilor contabile existente la data consolidării pentru prima dată a acestei entități.

Astfel, la data consolidării pentru prima dată, din situațiile financiare ale societății "Crom" rezultă următoarele: capital social în valoare de 25.000 mii u.m.; profit reportat în valoare de 30.000 mii u.m.

Determinarea fondului comercial:

<i>Elemente</i>	Calcul	<i>Valori</i>
Valoarea contabilă a participației		60.000
Proporția deținută de societatea "Onix" în capitalul și rezervele societății "Crom"	$70\% \times (25.000 + 30.000)$	38.500
Diferență rămasă după compensare (Fond comercial, element care se înscrie distinct în bilanțul consolidat)		21.500

- mii u.m. -

Exemplu

Societatea "Delta" achiziționează 80% din acțiunile ordinare ale societății "Gama", la prețul de cumpărare de 100.000 mii u.m. Data achiziției este 31 decembrie 200X și nu se cunosc valorile contabile ale elementelor identificabile de la acea dată.

Societatea "Delta" procedează pentru prima dată la consolidare. La această dată, activele nete (valoare contabilă) ale societății "Gama" sunt în valoare de 300.000 mii u.m.

Deși activele nete ale societății "Gama" includ elemente ale căror valori juste diferă de valorile lor contabile, totuși, nu este posibil ca diferența rezultată din compensare să se atribuie și să se înregistreze la elementele corespunzătoare din bilanțul consolidat.

În consecință, această diferență se va recunoaște ca element distinct în bilanțul consolidat.

Determinarea fondului comercial:

<i>Elemente "Gama"</i>		- mii u.m -
Prețul de achiziție al participației		100.000
Active nete – "Gama", la data consolidării	300.000	
Proporția deținută de societatea "Delta" în activele nete ale societății "Gama"	80%	<u>240.000</u>
Fond comercial negativ		140.000

Exemplu

Societatea "Alfarom" a achiziționat la începutul exercițiului 200X, 60% din societatea "Omnia", plătind suma de 9.000 mii u.m.

Nu sunt disponibile valorile contabile ale activelor și datoriilor identificabile de la data achiziției.

La data includerii pentru prima dată în consolidare, valoarea activelor nete ale societății "Omnia" este de 11.000 mii u.m.

Alocarea costului de achiziție

Costul de achiziție se alocă astfel:

- Partea care revine societății "Alfarom": 60% x active nete la data primei consolidări 11.000 mii u.m. = 6.600 mii u.m.

- Diferență rezultată din compensare: 9.000 mii u.m. – 6.600 mii u.m. = 2.400 mii u.m.

La data consolidării, valoarea justă a imobilizărilor corporale determinată de o societate autorizată, membră a unui organism profesional în domeniu, este superioară valorii contabile a acestora, rezultând o diferență de 1.000 mii u.m.

În acest caz, fiind posibil ca o parte din diferența rezultată din compensare (1.000 mii u.m.) să se înregistreze la imobilizări corporale în bilanțul consolidat, rezultă că doar diferența rămasă se va prezenta ca element distinct în bilanțul consolidat, respectiv ca fond comercial:

Diferența rezultată din compensare = 2.400 mii u.m.

Diferență înregistrată în elementele corespunzătoare din bilanțul consolidat (imobilizări corporale) = 1.000 mii u.m.

Fond comercial pozitiv = 1.400 mii u.m.

Observație: În acest caz, la determinarea amortizării imobilizărilor corporale, înregistrate la nivelul grupului, se va ține seama de valoarea justă a acestora.

9.5 Prezentarea exemplificativă a procedurilor de consolidare utilizate la consolidarea situațiilor financiare

Metodele folosite în consolidare sunt cele prezentate la pct. 10.3.3 din prezentul material. Utilizarea acestora se face având în vedere perimetrul consolidării și poziția pe care o ocupă fiecare entitate intrată în consolidare față de societatea-mamă.

9.5.1 Investiții în filiale

De regulă, pentru aducerea în consolidare a situațiilor financiare individuale ale unei filiale, societatea-mamă utilizează metoda integrării globale.

Exemplu

Societatea "Alfa" deține direct 90% din societatea "Beta". Această achiziție nu a presupus fond comercial.

La 31 decembrie anul N, societățile "Alfa" și "Beta" prezintă următoarele situații:

Bilanțul societății "Alfa" (societatea-mamă)

Elemente	Sume	- mii u.m. -
Imobilizări corporale		20.000.000
Amortizarea imobilizărilor corporale		(5.000.000)
Imobilizări corporale (valoare netă)		15.000.000
Titluri de participare (acțiuni "Beta")		4.500.000

		CONTABILITATE
Stocuri		3.000.000
Creanțe		5.500.000
Disponibil		1.000.000
Datorii		10.000.000
Capital social		16.000.000
Rezerve		2.000.000
Rezultatul exercițiului financiar		1.000.000

Bilanțul societății "Beta" (filiala)

		- mii u.m. -
Elemente	<i>Sume</i>	
Imobilizări corporale		8.000.000
Amortizarea imobilizărilor corporale		(4.000.000)
Imobilizări corporale (valoare netă)		4.000.000
Stocuri		500.000
Creanțe		2.500.000
Disponibil		2.000.000
Datorii		2.500.000
Capital social		5.000.000
Rezerve		1.000.000
Rezultatul exercițiului financiar		500.000

Contul de profit și pierdere al societăților "Alfa" și "Beta"

			- mii u.m. -
Elemente	<i>Societatea "Alfa"</i>	Societatea "Beta"	
Venituri din exploatare	30.000.000	15.000.000	
Cheltuieli din exploatare	27.000.000	13.500.000	
Venituri financiare (dobânzi)	1.000.000	-	
Cheltuieli financiare (dobânzi)	500.000	300.000	
Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.500.000	700.000	
Rezultatul exercițiului financiar	1.000.000	500.000	

Alte informații:

- La sfârșitul exercițiului N, "Alfa" deține în stoc mărfuri achiziționate de la "Beta". Aceste achiziții sunt și plătite de către S.C. "Alfa". Din vânzarea acestor stocuri "Beta" a înregistrat un profit de 20.000.000 u.m. (preț de vânzare 60.000.000, cost 40.000.000).

- Societatea "Alfa" are o creanță comercială asupra societății "Beta" în valoare de 300.000.000 u.m.

În cursul exercițiului N, societatea "Alfa" a recunoscut dobânzi convenite de la societatea "Beta" în valoare de 10.000.000 u.m., neachitate încă până la sfârșitul anului.

- La începutul exercițiului N, societatea "Alfa" a vândut societății "Beta" un utilaj: preț de vânzare 100.000.000 u.m. Valoarea de achiziție a utilajului este de 800.000.000 u.m., iar amortizarea înregistrată până în momentul vânzării este de 780.000.000 u.m. Utilajul se amortizează liniar pe o perioadă de 4 ani din momentul vânzării către "Beta". Aceeași durată de amortizare ar fi fost folosită de vânzător.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor implicate de consolidare

Preluarea conturilor de activ, pasiv, venituri și cheltuieli ale celor două societăți, utilizând contul 891 "Bilanț de deschidere":

1) Preluarea conturilor de activ ale societății "Alfa" (societate-mamă)

	%	=	891	<u>34.000.000.000</u>
21x				20.000.000.000
261				4.500.000.000
371				3.000.000.000
4xx/creanțe				5.500.000.000
512				1.000.000.000

2) Preluarea conturilor de pasiv ale societății "Alfa"

891		=	%	<u>34.000.000.000</u>
			1012	16.000.000.000
			106	2.000.000.000
			121	1.000.000.000
			4xx/datorii	10.000.000.000
			281	5.000.000.000

3) Preluarea conturilor de activ ale societății "Beta" (societate-mamă)

	%	=	891	<u>13.000.000.000</u>
21x				8.000.000.000
371				500.000.000
4xx/creanțe				2.500.000.000
512				2.000.000.000

4) Preluarea conturilor de pasiv ale societății "Beta"

891		=	%	<u>13.000.000.000</u>
			1012	5.000.000.000
			106	1.000.000.000
			121	500.000.000
			4xx/datorii	2.500.000.000
			281	4.000.000.000

5) Preluarea veniturilor și cheltuielilor de la societatea "Alfa"

891		=	%	<u>31.000.000.000</u>
			758, 707	30.000.000.000
			766	1.000.000.000

și

	%	=	891	<u>31.000.000.000</u>
607, 658, 681				27.000.000.000
666				500.000.000
691				2.500.000.000
121				1.000.000.000

6) Preluarea veniturilor și cheltuielilor societății "Beta"

891		=	758, 707	<u>15.000.000.000</u>
-----	--	---	----------	-----------------------

și

	%	=	891	<u>15.000.000.000</u>
607, 658, 681				13.500.000.000
666				300.000.000
691				700.000.000
121				500.000.000

7) Eliminarea profitului înregistrat de societatea "Beta" din vânzarea de stocuri către societatea "Alfa"

Reflectarea în contabilitate:

707/"Beta"		=	%	<u>60.000.000</u>
			371/"Alfa"	20.000.000
			607/"Beta"	40.000.000

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările contabile sunt următoarele:

→ Operațiune reflectată în bilanț:

121/"Beta"	=	371/"Alfa"	20.000.000
------------	---	------------	------------

și

→ Operațiune reflectată în contul de profit și pierdere:

707/"Beta"	=	%	60.000.000
		121/"Beta"	20.000.000
		607/"Beta"	40.000.000

8) Eliminarea creanței/datoriei comerciale (operațiune reflectată în bilanț):

4xx/datorii "Beta"	=	4xx/creanțe "Alfa"	300.000.000
--------------------	---	--------------------	-------------

9) Eliminarea creanței/datoriei din dobânzi

→ Operațiune reflectată în bilanț:

4518/datorie "Beta"	=	4518/creanță "Alfa"	10.000.000
---------------------	---	---------------------	------------

și

→ Pentru aceeași operațiune reflectată în contul de profit și pierdere, eliminarea dobânzii se efectuează prin următoarea înregistrare:

766/"Alfa"	=	666/"Beta"	10.000.000
------------	---	------------	------------

10) Eliminarea profitului înregistrat de societatea "Alfa" din vânzarea imobilizărilor către societatea "Beta" (la nivelul prețului de vânzare, minus valoarea neamortizată) și repunerea amortizării

Amortizarea înregistrată de societatea "Beta" este de 25.000.000 u.m. (100.000.000/4 ani).

Amortizarea care s-ar fi înregistrat de către societatea "Alfa", dacă nu s-ar fi vândut utilajul este de 5.000.000 u.m. [(800.000.000 - 780.000.000)/4 ani].

Diferența de amortizare înregistrată de societatea "Beta" este de 20.000.000 u.m. (25.000.000 u.m. - 5.000.000 u.m.).

Reflectarea în contabilitate:

a) eliminarea profitului înregistrat de societatea "Alfa" din vânzarea imobilizării și repunerea amortizării

800.000.000	%	=	%	800.000.000
700.000.000	21x		281	780.000.000
100.000.000	7583		6583	20.000.000

b) corectarea amortizării aferente anului în care s-a vândut activul

281	=	6811/"Beta"	20.000.000
-----	---	-------------	------------

sau

→ Reflectarea operațiunilor în bilanț:

c) eliminarea profitului din vânzare

%	=	281	780.000.000
121/"Alfa"			80.000.000
21x			700.000.000

d) corectarea amortizării

281	=	121/"Beta"	20.000.000
-----	---	------------	------------

și

→ Reflectarea operațiunilor în contul de profit și pierdere:

e) eliminarea profitului din vânzare

7583	=	%	100.000.000
		6583	20.000.000
			(800.000.000 - 780.000.000)

121/"Alfa"

80.000.000

f) eliminarea diferenței de amortizare înregistrată

121/"Beta" = 6811/"Beta" 20.000.000

11) Repartizarea capitalurilor proprii ale societății "Beta" între societatea-mamă și acționarii minoritari

- u.m. -

Capital social "Beta"	5.000.000.000
Rezerve "Beta"	1.000.000.000
Total	6.000.000.000
Partea din capitalul social și din rezervele societății "Beta" care revin societății "Alfa"	90% x 6.000.000.000 = 5.400.000.000
Participație deținută de "Alfa" în "Beta"	(4.500.000.000)
Rezerva consolidată	900.000.000
Partea din capitalul social și din rezervele "Beta" care revin acționarilor minoritari	10% x 6.000.000.000 = 600.000.000

Reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni:

6.000.000.000	%	=	%	6.000.000.000
5.000.000.000	1012/"Beta"		261	4.500.000.000
1.000.000.000	1068/"Beta" distinct		1068/analitic Rezer- va consolidată	900.000.000
			1082 Interese minoritare	600.000.000

Repartizarea rezultatului societății "Beta":

Rezultat "Beta" = 500.000.000 u.m., din care:

- Partea din rezultatul societății "Beta" care revine grupului = 90% x 500 mil. = 450 mil. u.m.

- Partea din rezultatul societății "Beta" care revine acționarilor minoritari = 10% x 500 mil. = 50 mil. u.m.

Reflectarea în contabilitate a operațiunii de repartizare a rezultatului societății "Beta":

121/"Beta"	=	%	500.000.000
		121/analitic distinct Rezultat consolidat	450.000.000
		1081 Interese minoritare	50.000.000

12) Evidențierea influenței operațiunilor de ajustare a rezultatului filialei, impuse de consolidare:

Corecții:

- 20 mil. (operațiunea 7) + 10 mil. (operațiunea 9) + 20 mil. (operațiunea 10) = 10 mil. (profit)

Reflectarea în contabilitate este următoarea:

121/influențe ajustări	=	%	10.000.000
		121/analitic distinct Rezultat consolidat	9.000.000 (90%)
		1081 Interese minoritare	1.000.000 (10%)

Rezultatul exercițiului financiar, reflectat în situațiile financiare consolidate

- u.m. -

Rezultatul exercițiului financiar, din care:		1.420.000.000
- aferent grupului	1 miliard/"Alfa" – 10 mil. (oper. 9) – 80 mil. (oper. 10) + 450 mil. (oper. 11) + 9 mil. (oper. 12) =	1.369.000.000
- interese minoritare	50 mil (oper. 11) + 1 mil. (oper. 12) =	51.000.000

Notă: Rezultatul exercițiului putea fi stabilit și prin evidențierea repartizării de la operațiunea 11, după ajustările asupra acestuia impuse de consolidare, astfel:

Rezultatul exercițiului financiar (profit) – ajustat

- mii u.m. -

Societatea	Alfa	Beta
Profit în situații financiare individuale	+ 1.000.000	+ 500.000
Corecții	- 10.000 (oper. 9)	- 20.000 (oper. 7)
	- 80.000 (oper. 10)	+ 10.000 (oper. 9)
		+ 20.000 (oper. 10)
Rezultat ajustat (profit)	910.000	510.000

Eliminarea profitului ajustat al filialei:

121/Beta	=	%	510.000.000 u.m.
		121/analitic distinct Rezultat consolidat	459.000.000 u.m.
		1081 Interese minoritare (10%)	51.000.000 u.m.

Și prin această metodă se observă că după această eliminare rezultatul consolidat este tot de 1.369.000.000 u.m. obținut astfel:

Rezultat financiar Alfa-ajustat	910.000.000 +
Rezultat financiar Beta-ajustat	459.000.000
Rezultat consolidat	1.369.000.000 u.m.

După efectuarea tuturor operațiunilor necesare în vederea consolidării, societatea-mamă (Alfa) va întocmi și va prezenta situații financiare consolidate.

Schematic, situațiile financiare consolidate (bilanțul consolidat și contul de profit și pierdere consolidat) se prezintă astfel:

Bilanț consolidat

- mii u.m. -

Elemente	Explicarea sumelor	Valori
Imobilizări corporale	20.000.000 + 8.000.000 + 700.000 (oper. 10)	28.700.000
Amortizarea imobilizărilor corporale	5.000.000 + 4.000.000 + 780.000 (oper. 10) - 20.000 (oper. 10)	9.760.000
Imobilizări corporale (valoare netă)		18.940.000
Stocuri	3.000.000 + 500.000 - 20.000 (oper. 7) =	3.480.000
Creanțe	5.500.000 + 2.500.000 - 300.000 (oper. 8) - 10.000 (oper. 9)	7.690.000
Disponibil	1.000.000 + 2.000.000 =	3.000.000
Datorii	10.000.000 + 2.500.000 - 300.000 (oper. 8) - 10.000 (oper. 9)	12.190.000
Activ net		20.920.000
Capitaluri proprii		20.920.000
Capital social		16.000.000
Rezerve, din care:		3.500.000
Rezerva consolidată (grup)	2.000.000/Alfa + 900.000 (oper. 11)	2.900.000
Interes minoritar – rezerva	oper. 11	600.000
Rezultatul exercițiului financiar,		1.420.000

din care:		
Rezultat consolidat (grup)	<i>Rezultat ulterior oper. 12</i>	1.369.000
Interes minoritar – rezultat	<i>Rezultat ulterior oper. 12</i>	51.000

Contul de profit și pierdere consolidat

- mii u.m. -

<i>Elemente</i>	<i>Explicarea sumelor</i>	<i>Valori</i>
Venituri din exploatare	30.000.000 + 15.000.000 - 20.000 (oper. 7) - 100.000 (oper. 10)	44.880.000
Cheltuieli din exploatare	27.000.000 + 13.500.000 - 20.000 (oper. 10) - 20.000 (oper. 10)	40.460.000
Venituri financiare	1.000.000 - 10.000 (oper. 9)	990.000
Cheltuieli financiare	500.000 + 300.000 - 10.000 (oper. 9)	790.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.500.000 + 700.000	3.200.000
Rezultatul exercițiului financiar, din care:		1.420.000
Rezultat consolidat (grup)	<i>Rezultat ulterior oper. 12</i>	1.369.000
Interes minoritar	<i>Rezultat ulterior oper. 12</i>	51.000

9.5.2 Asocieri în participație

Pentru aducerea în consolidare a situațiilor financiare individuale ale unei societăți pe care o deține în participație, cu altă societate din afara grupului, asociatul utilizează metoda integrării proporționale.

Exemplu

Societatea "Alfa" deține 50% din capitalul societății "Beta", restul de 50% fiind deținut de societatea "Gama" din afara grupului. Societatea "Alfa" trebuie să întocmească situații financiare consolidate pentru participația deținută în "Beta", aplicând metoda integrării proporționale.

La 31 decembrie exercițiul N societățile "Alfa" și "Beta" prezintă următoarele situații:

Bilanț "Alfa"

- mii u.m. -

Elemente	Sume
Imobilizări corporale	10.000.000
Imobilizări financiare (acțiuni "Beta")	2.500.000
Împrumuturi acordate/"Beta"	1.000.000
Stocuri (mărfuri)	500.000
Creanțe clienți	4.000.000
Disponibil	2.000.000
Datorii furnizori	6.000.000
Capital social	12.000.000
Rezerve (postachiziție)	1.000.000
Rezultatul exercițiului financiar	1.000.000

Bilanț "Beta"

- mii u.m. -

Elemente	Sume
Imobilizări corporale	4.000.000
Stocuri (mărfuri)	1.000.000
Creanțe clienți	5.000.000
Disponibil	1.000.000
Împrumuturi primite/"Alfa"	1.000.000

CONTABILITATE

Împrumuturi primite/"Gama"	1.000.000
Datorii furnizori	3.200.000
Capital social	5.000.000
Rezerve postachiziție	500.000
Rezultatul exercițiului financiar	300.000

Contul de profit și pierdere al celor două societăți

- mii u.m. -

Elemente	Societatea "Alfa"	Societatea "Beta"
Venituri din exploatare	15.000.000	12.000.000
Cheltuieli din exploatare	13.000.000	9.000.000
Venituri financiare	1.000.000	-
Cheltuieli financiare	-	500.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.000.000	2.200.000
Rezultatul exercițiului financiar	1.000.000	300.000

Alte informații:

a) În cursul exercițiului N societatea "Alfa" a acordat un împrumut societății "Beta" în valoare de 1.000.000.000 u.m. În cursul aceluiași exercițiu, "Beta" primise un împrumut de 1.000.000.000 u.m. și de la societatea "Gama", din afara grupului.

b) La 31 decembrie exercițiul N societatea "Alfa" deține un stoc de mărfuri cumpărate de la societatea "Beta". Din această vânzare, "Beta" a înregistrat un profit de 50.000.000 u.m. (preț de vânzare 200.000.000 u.m., cost 150.000.000 u.m.).

c) În cursul exercițiului N, societatea "Beta" a repartizat din profituri postachiziție dividende către "Alfa" în valoare de 40.000.000 u.m., care au fost și achitate (nu există creanțe și datorii interne din aceste operațiuni).

Preluarea conturilor de activ, pasiv, venituri și cheltuieli, utilizând contul 891 "Bilanț de deschidere":

1) Preluarea conturilor de activ ale societății "Alfa" (asociat)

	%	=	891		20.000.000.000
213					10.000.000.000
265					2.500.000.000
267					1.000.000.000
371					500.000.000
411					4.000.000.000
512					2.000.000.000

2) Preluarea conturilor de pasiv ale societății "Alfa"

891	=	%		20.000.000.000
			1012	12.000.000.000
			106	1.000.000.000
			121	1.000.000.000
			401	6.000.000.000

3) Preluarea conturilor de activ ale societății "Beta" (50% din societatea consolidată)

	%	=	891	5.500.000.000
213				2.000.000.000
371				500.000.000
411				2.500.000.000
512				500.000.000

4) Preluarea conturilor de pasiv ale societății "Beta" (în proporție de 50%)

CONTABILITATE

891	=	%	5.500.000.000
		1012	2.500.000.000
		106	250.000.000
		121	150.000.000
		167	1.000.000.000
			(50% x 1.000.000.000 + 50% x 1.000.000.000)
		401	1.600.000.000

5) Preluarea conturilor de venituri și cheltuieli de la societatea "Alfa"

891	=	%	16.000.000.000
		707, 758	15.000.000.000
		76x	1.000.000.000
și			
%	=	891	16.000.000.000
607, 658			13.000.000.000
691			2.000.000.000
121			1.000.000.000

6) Preluarea conturilor de venituri și cheltuieli de la societatea "Beta" (în proporție de 50%)

891	=	707, 758	6.000.000.000
și			
%	=	891	6.000.000.000
607, 658			4.500.000.000
66x			250.000.000
691			1.100.000.000
121			150.000.000

7) Eliminarea operațiunilor reciproce

a) eliminarea împrumuturilor acordate în cadrul grupului (50% x 1.000.000.000 u.m. = 500.000.000 u.m.)

167	=	267	500.000.000
-----	---	-----	-------------

b) eliminarea profitului înregistrat de societatea "Beta" din vânzarea stocului de mărfuri către societatea "Alfa" (50% x 50.000.000 u.m. = 25.000.000 u.m.)

Reflectarea în contabilitate:

707/"Beta"	=	%	100.000.000
		371/"Alfa"	25.000.000
		607/"Beta"	75.000.000

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările în contabilitate sunt următoarele:

→ Operațiune reflectată în bilanț:

121/"Beta"	=	371/"Alfa"	25.000.000
------------	---	------------	------------

și

→ Operațiune reflectată în contul de profit și pierdere:

707/"Beta"	=	%	100.000.000
		121/"Beta"	25.000.000
		607/"Beta"	75.000.000

a) Eliminarea veniturilor din dividende interne, recunoscute în situațiile financiare individuale ale societății "Alfa" (50% x 40.000.000 u.m. = 20.000.000 u.m.)

Reflectarea în contabilitate a operațiunii:

761/"Alfa"	=	117/"Beta"	20.000.000
------------	---	------------	------------

Notă: În cazul influențării separate a bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările în contabilitate sunt următoarele:

→ În bilanț:

121/"Alfa"	=	117/"Beta"	20.000.000
------------	---	------------	------------

și

→ În contul de profit și pierdere:

761/"Beta"	=	121/"Alfa"	20.000.000
------------	---	------------	------------

b) Eliminarea titlurilor de participare deținute de societatea "Alfa" în "Beta"

Capital social "Beta" (50%)		2.500.000.000
Rezerve "Beta" (50%)		250.000.000
		2.750.000.000
Eliminarea titlurilor de participare (la cost de achiziție)		(2.500.000.000)
Rezerva consolidată		250.000.000

Reflectarea în contabilitate a operațiunii de eliminare a titlurilor de participare și de evidențiere a rezervei grupului:

2.900.000.000	%	=	%	2.900.000.000
2.500.000.000	1012		265	2.500.000.000
250.000.000	1068		1068/analitic distinct	250.000.000
			Rezerva consolidată	
...150.000.000	121		121/analitic distinct	150.000.000
			Rezultat consolidat	

c) Evidențierea reducerii rezultatului grupului, urmare a eliminării profitului din vânzarea internă (operațiunea 7 b)

121/analitic distinct Rezultat consolidat	=	121/"Beta"	25.000.000
---	---	------------	------------

d) Evidențierea rezervei grupului, urmare a eliminării veniturilor din dividende [20.000.000 (de la operațiunea 7 c)]

Reflectarea în contabilitate (operațiunea afectează bilanțul):

117/analitic distinct Rezultat "Beta"	=	117/analitic distinct Rezultat consolidat	20.000.000
---------------------------------------	---	---	------------

e) Evidențierea reducerii rezultatului grupului, urmare a eliminării veniturilor din dividende [20.000.000 (de la operațiunea 7 c)]

Reflectarea în contabilitate (operațiunea afectează atât bilanțul, cât și contul de profit și pierdere):

121/analitic distinct Rezultat consolidat	=	121/analitic distinct Rezultat "Alfa"	20.000.000
---	---	---------------------------------------	------------

Situațiile financiare consolidate
Bilanț consolidat

- mii u.m. -

Elemente	Calcul	Referință de calcul	Valori
Imobilizări corporale	10.000.000.000 + 2.000.000.000	Situații financiare individuale	12.000.000
Împrumuturi acordate	1.000.000.000 - 500.000.000	operațiunea 7) a)	500.000
Stocuri	500.000.000 + 500.000.000 - 25.000.000	Situații financiare individuale; operațiunea 7) b)	975.000
Creanțe	4.000.000.000 + 2.500.000.000	Situații financiare individuale	6.500.000
Disponibil	2.000.000.000 + 500.000.000	Situații financiare individuale	2.500.000
Împrumuturi	1.000.000.000 -	Situații financiare individua-	500.000

CONTABILITATE

primate	500.000.000	<i>le; operațiunea 7) a)</i>	
Datorii furnizori	6.000.000.000 + 1.600.000.000	<i>Situații financiare individuale</i>	7.600.000
Capital social	12.000.000.000 + 2.500.000.000 - 2.500.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunea 8)</i>	12.000.000
Rezerva consolidată	1.000.000.000 + 250.000.000 + 250.000.000 - 250.000.000 + 20.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunile 8) și 10)</i>	1.270.000
Rezultat consolidat	1.000.000.000 + 150.000.000 - 150.000.000 + 150.000.000 - 25.000.000 - 20.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunile 8), 9) și 11)</i>	1.105.000

Cont de profit și pierdere consolidat

- mii u.m. -

Elemente	Calcul	Referință de calcul	Valori
Venituri din exploatare	15.000.000.000 + 6.000.000.000 - 100.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunea 7) b)</i>	20.900.000
Cheltuieli din exploatare	13.000.000.000 + 4.500.000.000 - 75.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunea 7) b)</i>	17.425.000
Venituri financiare	1.000.000.000 - 20.000.000	<i>Situații financiare individuale; operațiunea 7) c)</i>	980.000
Cheltuieli financiare	250.000	<i>Situații financiare individuale</i>	250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	2.000.000.000 + 1.100.000.000	<i>Situații financiare individuale</i>	3.100.000
Rezultat consolidat			1.105.000

9.5.3 Investiții în întreprinderi asociate

Exemplu

Societatea "Alfa" deține 25% din capitalul societății "Beta", având autoritatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și operațională a acesteia. Societatea "Beta" este o întreprindere asociată a societății "Alfa". Titlurile "Beta" au fost achiziționate cu 2.500.000.000 lei.

În vederea raportării în situațiile financiare consolidate a investiției în întreprinderea asociată "Beta", investitorul aplică metoda punerii în echivalență, în cazul în care consideră că această participație asigură exercitarea unei influențe semnificative. Prin aplicarea acestei metode, titlurile de participare vor fi prezentate în situațiile financiare consolidate la o valoare corespunzătoare participației deținute.

La data consolidării, capitalurile proprii ale întreprinderii "Beta" cuprind următoarele elemente:

Capital social	20.000.000.000
Rezerve	5.000.000.000
<u>Rezultatul exercitiului financiar</u>	<u>1.500.000.000</u>
Capitaluri proprii	26.500.000.000

Activele nete ale societății "Beta" nu sunt influențate de operațiuni interne.

Partea ce revine societății "Alfa" în capitalurile proprii ale întreprinderii "Beta":

Capital social "Beta" (25%)	5.000.000.000
<u>Rezerve (25%)</u>	<u>1.250.000.000</u>
Capital și rezerve	6.250.000.000

Valoarea contabilă a titlurilor deținute (2.500.000.000)

CONTABILITATE

Rezerva consolidată	3.750.000.000
Drepturi asupra rezultatului exercițiului întreprinderii "Beta" (25%)	375.000.000
Valoarea actuală a titlurilor (25% x 26.500.000.000)	6.625.000.000

Reflectarea în contabilitate a punerii în echivalență a participației deținute este următoarea:

264 Titluri puse în echivalență	=	%	<u>6.625.000.000</u>
		263 Interese de participare	2.500.000.000
		1068 Alte rezerve/analitic distinct Rezerva consolidată	3.750.000.000
		7613 Venituri din interese de participare	375.000.000

Notă: În cazul influențării bilanțului și a contului de profit și pierdere, înregistrările sunt următoarele:

→ Operațiune reflectată în bilanț:

264 Titluri puse în echivalență	=	%	<u>6.625.000.000</u>
		263 Interese de participare	2.500.000.000
		1068 Alte rezerve/analitic distinct Rezerva consolidată	3.750.000.000
		121 Profit sau pierdere/analitic distinct Rezultatul întreprinderilor asociate	375.000.000

→ Operațiune reflectată în contul de profit și pierdere:

121 Profit sau pierdere/analitic distinct Rezultatul întreprinderilor asociate	=	7613 Venituri din interese de participare	375.000.000