

**GHID
PRIVIND APLICAREA
REGLEMENTĂRILOR CONTABILE PRIVIND SITUAȚIILE
FINANCIARE ANUALE INDIVIDUALE ȘI SITUAȚIILE
FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE,
APROBATE PRIN ORDINUL MINISTRULUI FINANȚELOR PUBLICE
NR. 1.802/2014, CU MODIFICĂRILE ȘI COMPLETĂRILE ULTERIOARE**

SUMAR

CAPITOLUL 1 ASPECTE GENERALE	5
1.1 Aplicarea reglementărilor contabile	5
1.2 Politici contabile	6
1.3 Obligații privind raportarea și cerințe privind auditarea situațiilor financiare anuale	8
1.4 Definiții și reguli de evaluare	14
1.4.1 Definiții ale elementelor cuprinse în situațiile financiare	14
1.4.2 Reguli de evaluare	15
CAPITOLUL 2 IMOBILIZĂRI	17
2.1 Imobilizări necorporale	17
2.1.1 Definirea și recunoașterea imobilizărilor necorporale	17
2.1.2 Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale și costuri ulterioare în legătură cu acestea	21
2.1.3 Ajustări de valoare privind imobilizările necorporale	36
2.1.4 Evaluarea la data bilanțului și scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale	38
2.1.5 Aspecte privind evidențierea în contabilitate a contractelor de concesiune	39
2.2 Imobilizări corporale	42
2.2.1 Aspecte privind definirea, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale	42
2.2.2 Ajustări de valoare privind imobilizările corporale	47
2.2.3 Imobilizări corporale în regim de leasing	54
2.2.4 Reevaluarea imobilizărilor corporale	57
2.2.5 Tratatamentul costurilor estimate pentru demontarea și mutarea activelor, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea	67
2.2.6 Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale - Cedarea și casarea	70
2.2.7 Investiții imobiliare	71
2.3 Schimbarea destinației activelor	77
2.4 Imobilizări financiare	79
2.4.1 Aspecte generale privind imobilizările financiare	79
2.4.2 Investiții financiare pe termen lung - recunoaștere și evaluare	80
CAPITOLUL 3 STOCURI	88
3.1 Definirea și componența stocurilor	88
3.2 Evaluarea inițială a stocurilor	90
3.3 Evaluarea stocurilor în situațiile financiare anuale	96
3.4 Stocuri în curs de aprovizionare	96
3.5 Evidența stocurilor în condițiile folosirii inventarului permanent și a inventarului intermitent	99
3.6 Evaluarea bunurilor fungibile la ieșirea din gestiune	103
3.7 Returul mărfurilor de la clienți	108
CAPITOLUL 4 ASPECTE SPECIFICE ANUMITOR DOMENII DE ACTIVITATE	112
4.1. Evidențierea activelor specifice activităților agricole	112
4.2 Active de explorare și evaluare a resurselor minerale	120
4.3 Costuri de descoperită recunoscute ca active	125
CAPITOLUL 5 CONTABILITATEA TREZORERIEI	126
5.1 Disponibilități bănești	128
5.2 Investițiile financiare pe termen scurt	131
5.3 Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente depozitelor pe termen scurt în valută	135
5.4. Înregistrarea obligațiunilor emise și răscumpărate	137
CAPITOLUL 6 TERȚI	138

6.1 Aspecte generale	138
6.2 Evaluarea creanțelor și datoriilor	138
6.3 Participarea salariaților la profit.....	148
6.4 Deprecierea creanțelor clienți	149
6.5 Reflectarea în contabilitate a cesiunii de creanțe	150
6.6 Contabilitatea asocierilor în participație	153
CAPITOLUL 7 DATORII PE TERMEN LUNG, DATORII CONTINGENTE ȘI SUBVENȚII	163
7.1 Datorii pe termen lung.....	163
7.2 Datorii contingente	165
7.3 Subvenții.....	166
CAPITOLUL 8 VENITURI	170
8.1 Definiții specifice	170
8.2 Categorii de venituri	170
8.3 Recunoașterea veniturilor din vânzări de bunuri	171
8.4 Recunoașterea veniturilor din prestări de servicii	173
8.5 Recunoașterea veniturilor din redevențe, chirii, dobânzi și dividende.....	176
CAPITOLUL 9 ASPECTE DIVERSE	176
9.1 Corectarea erorilor contabile.....	176
9.2 Reducerile comerciale și financiare	179
9.3 Costurile îndatorării	182
9.4. Aspecte privind contabilizarea stimulentele acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte	183
9.5 Accize și fonduri speciale.....	185
9.6 Acțiuni proprii.....	186
9.7 Evidențierea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră și a certificatelor verzi	188

INTRODUCERE

Începând cu data de 1 ianuarie 2015, operatorii economici ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, denumite în continuare **reglementări contabile**.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 a fost elaborat ca urmare a abrogării directivelor Comunității Economice Europene care au stat la baza Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Implicit, odată cu intrarea în vigoare a acestor reglementări a fost abrogat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

În contextul reglementărilor contabile, pentru scopuri de raportare contabilă, sunt introduse trei categorii de entități, respectiv: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari.

Categoriile menționate au obligații diferite și în ceea ce privește cerințele de auditare.

Pentru a răspunde obiectivelor cuprinse în noua directivă comunitară, *reglementările contabile* cuprind prevederi care rezultă din transpunerea directivei, dar și unele prevederi noi, modificate sau completate față de reglementarea abrogată, determinate fie de necesitatea precizării unui tratament contabil explicit pentru anumite operațiuni, fie de necesitatea asigurării unui tratament comparabil cu cel prevăzut de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), în situațiile în care directiva nu cuprinde referințe la acel tratament.

În sprijinul operatorilor economici, specialiști ai Direcției de legislație și reglementări contabile din Ministerul Finanțelor Publice au elaborat prezentul ghid referitor la aplicarea în practică a reglementărilor contabile.

Pentru corelare cu prevederile reglementărilor contabile, în cuprinsul acestuia sunt menționate și punctele corespunzătoare din reglementare.

Exemplele prezentate în continuare nu sunt exhaustive, dată fiind multitudinea operațiunilor care au loc în practică.

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

În ceea ce privește tratamentul fiscal, acesta este cel prevăzut de *Codul fiscal*.

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

CAPITOLUL 1 ASPECTE GENERALE

1.1 Aplicarea reglementărilor contabile

Reglementările contabile prevăd formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

Acestea stabilesc, de asemenea, reguli privind întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate (pct. 1).

Reglementările contabile se aplică de către următoarele categorii de persoane ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (denumite în continuare entități) (pct. 3):

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

Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, organizează și conduc evidență contabilă proprie, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale (pct. 5 alin. (1)).

Activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României, cu respectarea prevederilor reglementărilor contabile (pct. 5 alin. (2)).

Prin subunități fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, în înțelesul reglementărilor contabile, se înțelege: sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte asemenea unități fără personalitate juridică, înființate potrivit legii (pct. 4 alin. (2)).

Persoanele desemnate ca reprezentant/împuternicit fiscal, potrivit Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, țin contabilitatea proprie în funcție de statutul lor de persoane fizice sau juridice, după caz. În cazul în care sunt persoane juridice, acestea întocmesc situații financiare anuale și raportări contabile, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (pct. 5 alin. (3)).

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 a raportărilor contabile

cerute de legea contabilității. În situația în care persoana juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, situațiile financiare anuale și raportările contabile cerute de legea contabilității se întocmesc de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale, acestea reflectând activitatea tuturor sediilor permanente (pct. 5 alin. (4)).

Cu privire la contabilitatea asocierilor în participație, reglementările contabile menționează următoarele:

- în cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii;
- la organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât reglementările contabile, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale;
- reglementările contabile se aplică, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale (pct. 6).

1.2 Politici contabile

În aplicarea reglementărilor contabile entitățile trebuie să dezvolte politici contabile proprii care se aprobă de administratori. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective (art. 5 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare).

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

Totuși, regulile și tratamentele contabile adoptate prin politicile contabile trebuie să fie cele prevăzute de reglementările contabile.

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

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

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

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

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

2. Trebuie precizat cadrul de reglementare în baza căruia au fost elaborate politicile contabile (de exemplu: Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza *Reglementărilor contabile* privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare). Totodată, pentru ca politicile contabile să fie fundamentate în baza reglementărilor contabile aplicabile, considerăm necesară precizarea punctului din reglementarea contabilă care se referă la problema respectivă.

3. Manualul de politici contabile trebuie să cuprindă o precizare referitoare la conducerea contabilității în limba română, chiar dacă obligația respectivă este cuprinsă și în legislația națională.

4. Este necesară menționarea monedei în care este ținută contabilitatea, respectiv leu sau leu și valută (pct. 7 alin. (1) și (2) din reglementările contabile), în cazul tranzacțiilor în valută.

5. Prezentarea ariei politicilor contabile.

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

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

În acest sens, așa cum se menționează și în reglementările contabile, este necesară cunoașterea evoluției legislației contabile (pct. 575).

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

7. Stabilirea modului de corectare a erorilor contabile.

Corectarea erorilor contabile se efectuează astfel:

- erorile aferente exercițiului financiar curent se corectează pe seama contului de profit și pierdere, prin stornarea operațiunilor eronate și înregistrarea corectă a operațiunilor. În funcție de posibilitățile oferite de programul informatic utilizat, se poate preciza dacă stornarea se efectuează prin înregistrarea operațiunilor inițiale în roșu sau prin înregistrarea inversă (pct. 69);

- erorile aferente exercițiului financiar precedent se corectează pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit și pierdere, în funcție de semnificația erorii contabile. În acest caz se va stabili ce înseamnă eroare semnificativă.

8. Precizarea faptului că politicile contabile aprobate respectă conceptele și principiile cuprinse în reglementările contabile aplicabile.

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

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

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

Precizări referitoare la posibilitatea modificării politicilor contabile

Politicile contabile trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul având în vedere necesitatea asigurării comparabilității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale.

Totodată, în anumite situații, prevăzute de reglementările contabile, entitățile pot proceda la modificarea politicilor contabile.

Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității (pct. 64 alin. (1)).

Potrivit pct. 62 din reglementările contabile, modificările de politici contabile pot fi determinate de:

a) inițiativa entității

În acest caz, modificarea de politică contabilă poate fi determinată de:

- o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;
- obținerea unor informații credibile și mai relevante.

În aceste situații în care entitatea din inițiativă proprie decide modificarea politicilor contabile, este necesară justificarea acestei modificări în notele explicative la situațiile financiare anuale.

Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile pot fi:

- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare;
- schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;
- fuziuni și divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

b) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior; și
- b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității (pct. 64 alin. (2)).

Evidențierea în contabilitate a efectelor modificării politicilor contabile

În funcție de perioada asupra căreia modificarea politicilor contabile produce efecte, acestea se evidențiază în contabilitate (pct. 63), astfel:

- efectele modificării politicilor contabile **aferele exercițiilor financiare precedente** se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), dacă efectele modificării pot fi cuantificate;
- efectele modificării politicilor contabile **aferele exercițiului financiar curent** se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

În cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.

1.3 Obligații privind raportarea și cerințe privind auditarea situațiilor financiare anuale

În contextul reglementărilor contabile, pentru scopuri de raportare sunt definite trei categorii de entități, respectiv: microentități, entități mici, entități mijlocii și mari.

Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute de reglementările contabile în vigoare se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent celui de raportare și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanțului de verificare încheiate la sfârșitul exercițiului financiar curent.

Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă în două exerciții financiare consecutive depășește sau încetează să depășească criteriile de mărime (pct. 13 alin. (2)).

Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale (pct. 13 alin. (3)).

Notă: Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2015, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute la pct. 9 din reglementările contabile, se efectuează numai pe baza bilanței de verificare încheiate la data de 31 decembrie 2015. Entitățile care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic determină criteriile respective pe baza bilanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar astfel ales și care se încheie la o dată ulterioară datei de 1 ianuarie 2016.

Începând cu exercițiul financiar al anului 2016, entitățile întocmesc situații financiare anuale cu respectarea prevederilor pct. 12 - 14 din reglementările contabile (potrivit *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 123/2016 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice*).

Calculul indicatorilor utilizați în scopul stabilirii criteriilor de mărime

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

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

Cifra de afaceri netă înseamnă sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri (pct. 8 subpunct 5).

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 și taxe (pct. 429 alin. (2)).

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

Exemplu de calcul al indicatorilor în condițiile în care exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic (analiza este efectuată pentru 3 exerciții financiare consecutive, respectiv 2016 - 2018)

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2016

Pentru întocmirea situațiilor financiare anuale individuale ale exercițiului financiar 2016, încadrarea entităților raportoare în criteriile de mărime prevăzute la pct. 9 din reglementările contabile se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2015 și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate pentru exercițiul financiar 2016.

Presupunem că, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar precedent (2015) **o entitate a depășit limitele** a două din criteriile de mărime specifice microentităților, prevăzute la pct. 9 alin. (2) din reglementările contabile (totalul activelor: 1.500.000 lei; cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10), **însă nu a depășit limitele a cel puțin două dintre criteriile prevăzute la pct. 9 alin. (3)** (totalul activelor: 17.500.000 lei; cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50).

În urma analizării criteriilor de mărime înregistrate la 31 decembrie 2015, entitatea se încadrează în **categoria entităților mici** deoarece, potrivit prevederilor menționate la pct. 9 alin. (3) din reglementările contabile, **entitățile mici** sunt entitățile care, la data bilanțului, **nu se încadrează în categoria microentităților și nu depășesc limitele a cel puțin două dintre**

următoarele trei criterii: totalul activelor: 17.500.000 lei; cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Pentru a efectua o încadrare corectă, în conformitate cu prevederile de la pct. 13 alin. (1) din reglementările contabile, entitatea verifică mărimea criteriilor pentru fiecare dată a bilanțului.

Astfel, la **finele exercițiului financiar curent (2016)**, entitatea va analiza dacă se mențin criteriile de mărime determinate în exercițiul financiar precedent sau dacă au fost depășite, respectiv au încetat să fie depășite aceste criterii.

Presupunem că indicatorii de mărime la finele exercițiului financiar 2016 sunt:

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

Entitatea constată astfel că, pentru exercițiul financiar curent (2016) spre deosebire de cel precedent, **sunt depășite două dintre criteriile** prevăzute la **pct. 9 alin. (4)** din reglementările contabile, iar categoria de încadrare corespunzătoare acestor criterii ar situa entitatea într-o categorie nouă, respectiv în categoria entităților mijlocii și mari.

Cu toate acestea, având în vedere prevederile de la pct. 13 alin. (2) din reglementările contabile, potrivit cărora modificarea criteriilor de mărime nu determină automat încadrarea entității într-o nouă categorie, **entitatea nu va schimba categoria** (categoria de „entități mici”, rezultată din analiza criteriilor de mărime aferente exercițiului financiar precedent). Entitatea va trece în categoria entităților mijlocii și mari în situația în care, la finele exercițiului financiar următor anului de raportare (2017) se va constata depășirea criteriilor de mărime prevăzute la pct. 9 alin. (4) din reglementările contabile.

Având în vedere aceste aspecte, entitatea va întocmi **la finele exercițiului financiar 2016 situații financiare anuale specifice entităților mici**, prevăzute la pct. 20 alin. (2) din reglementările contabile, care cuprind:

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

Opțional entitatea poate întocmi și situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie (pct. 20 alin. (4)).

Situațiile financiare anuale ale entităților mici se verifică, după caz, de cenzori, potrivit legii (pct. 563 alin. (3)).

Pentru a exemplifica situația în care entitatea poate schimba categoria de încadrare, se analizează în continuare criteriile de mărime pentru exercițiul financiar următor (2017), astfel:

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2017

Stabilirea componentelor situațiilor financiare anuale ce se vor întocmi pentru exercițiul financiar 2017 se realizează în funcție de valoarea indicatorilor de la finele exercițiilor financiare 2016 și 2017.

Indicatorii aferenți exercițiului financiar 2016 sunt determinați pe baza situațiilor financiare întocmite la finele exercițiului financiar 2016. Informațiile aferente exercițiului financiar 2016 sunt cele prezentate mai sus.

Pentru exercițiul financiar 2017, presupunem că indicatorii determinați în baza balanței de verificare sunt:

- total active: 25.000.000 lei;
- cifra de afaceri netă: 52.000.000 lei;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 38.

Se constată că și în exercițiul financiar 2017 entitatea depășește limitele a două din cele trei criterii de mărime prevăzute la pct. 9 alin. (4) din reglementările contabile. Ca urmare, entitatea îndeplinește cerința referitoare la depășirea criteriilor în două exerciții financiare consecutive (2016 și 2017). Entitatea schimbă categoria de încadrare, **trecând din categoria „entităților mici” în**

categoria „entităților mijlocii și mari”. În mod corespunzător, entitatea va întocmi situații financiare anuale potrivit pct. 21 din reglementările contabile, 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.

Aceste situații financiare anuale sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit (pct. 563 alin. (1)).

Situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2018

Presupunem că la finele exercițiului financiar 2018 nu sunt depășite limitele a două din cele trei criterii de mărime prevăzute la pct. 9 alin. (4) din reglementările contabile.

Având în vedere că în anul 2017 entitatea a depășit criteriile prevăzute la pct. 9 alin. (4) iar în anul 2018 nu a depășit aceste criterii, nefiind îndeplinită cerința referitoare la depășirea limitelor a două din cele trei criterii de mărime prevăzute la pct. 9 alin. (4) din reglementările contabile, pentru două exerciții financiare consecutive (exercițiul financiar 2017 și exercițiul financiar 2018), rezultă că la finele exercițiului financiar 2018 aceasta va întocmi tot situații financiare anuale specifice entităților mijlocii și mari, prevăzute la pct. 21 din reglementările contabile, 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.

Informațiile privind **obligațiile de raportare**, prevăzute de reglementările contabile în vigoare pentru fiecare dintre categoriile de entități mai sus menționate, precum și **cerințele cu privire la auditarea situațiilor financiare anuale** sunt prezentate în mod sintetic în tabelul următor:

Obligațiile de raportare și cerințe privind auditarea situațiilor financiare anuale				
	Categorii de entități	Microentități (prevăzute la pct. 9 alin. (2) din Reglementările contabile)	Entități mici (prevăzute la pct. 9 alin. (3) din Reglementările contabile)	Entități mijlocii și mari (prevăzute la pct. 9 alin. (4) din Reglementările contabile)
1	Criterii de încadrare	Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 1.500.000 lei; b) cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.	Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 17.500.000 lei; b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.	Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 17.500.000 lei; b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.
2	Obligații de raportare	Microentitățile întocmesc bilanț prescurtat , în formatul și structura prevăzute la pct. 451 și 599. Microentitățile întocmesc cont prescurtat de profit și pierdere , care să prezinte separat: - cifra de afaceri netă; - alte venituri; - costul materiilor prime și al consumabilelor; - cheltuieli cu personalul; - ajustări de valoare; - alte cheltuieli; - impozite; - profit sau pierdere (pct. 577 alin. (2)). Structura contului prescurtat de profit și pierdere este prevăzută la pct. 601. Cu respectarea prevederilor pct. 576 alin. (2), microentitățile nu au obligația elaborării notelor explicative la situațiile financiare anuale, prevăzute la pct. 468 și 469. Microentitățile prezintă informațiile prevăzute la pct. 468 lit. a), d) și e) și pct. 491 alin. (2) lit. c). (pct. 20 alin. (1) și secțiunea 12.1 „Scutiri pentru microentități” din Reglementările contabile) Capitolul 17 Structura bilanțului și a contului de profit și pierdere	Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) întocmesc situații financiare anuale care cuprind: - bilanț prescurtat, - cont de profit și pierdere, - notele explicative la situațiile financiare anuale. Bilanțul prescurtat are formatul și structura prevăzute la pct. 451 și 599. Formatul și structura contului de profit și pierdere sunt prezentate la pct. 428 și 600. Opțional, entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie. (pct. 20 alin. (2) - (4)) și pct. 428) Capitolul 17 Structura bilanțului și a contului de profit și pierdere	Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4), precum și entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale care cuprind: - bilanț; - cont de profit și pierdere; - situația modificărilor capitalului propriu; - situația fluxurilor de trezorerie; - notele explicative la situațiile financiare anuale. Formatul și structura bilanțului întocmit de entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4), precum și de entitățile de interes public, sunt prevăzute la pct. 132 și 598 din Reglementările contabile. Formatul și structura contului de profit și pierdere sunt prezentate la pct. 428 și 600. (pct. 21 și pct. 132). Capitolul 17 Structura bilanțului și a contului de profit și pierdere

	Categorii de entități	Microentități (prevăzute la pct. 9 alin. (2) din Reglementările contabile)	Entități mici (prevăzute la pct. 9 alin. (3) din Reglementările contabile)	Entități mijlocii și mari (prevăzute la pct. 9 alin. (4) din Reglementările contabile)
3	Cerințe generale privind auditul	Situațiile financiare anuale ale microentităților se verifică, după caz, de cenzori, potrivit legii (pct. 563 alin. (3)).	Situațiile financiare anuale ale entităților mici se verifică, după caz, de cenzori, potrivit legii (pct. 563 alin. (3)). Sunt supuse auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) totalul activelor: 16.000.000 lei; b) cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 (pct. 563 alin. (2)). Obligația de auditare pentru entitățile prevăzute la pct. 563 alin. (2) se aplică atunci când acestea depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. De asemenea, entitățile respective sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale dacă limitele a două din cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive (pct. 563 alin. (2)).	Situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit (pct. 563 alin. (1)).

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

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității pentru întocmirea acestora potrivit prevederilor art. 30 din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare* și Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

1.4 Definiții și reguli de evaluare

1.4.1 Definiții ale elementelor cuprinse în situațiile financiare

Elemente legate de evaluarea poziției financiare reflectate prin bilanț

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

Elementele de activ, datorii și capitaluri proprii sunt definite la pct. 18 din reglementările contabile, după cum urmează:

Elemente legate de evaluarea poziției financiare reflectate prin bilanț		
Un activ	O datorie	Capitaluri proprii
- 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; - este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil.	- 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; - este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil.	- reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.
Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție. Astfel, potențialul poate fi unul productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producerea de bunuri destinate vânzării de către entitate. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.		

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

Elemente legate de evaluarea performanței financiare reflectate prin contul de profit și pierdere

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

Elemente legate de evaluarea performanței financiare reflectate în contul de profit și pierdere	
Venituri	Cheltuieli
- reprezintă 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 (pct. 19 alin. (2) lit. a)); - sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (pct. 19 alin. (3)).	- reprezintă 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 (pct. 19 alin. (2) lit. b)); - sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creștere a valorii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii valorii datoriilor sau reducerea valorii activelor (pct. 19 alin. (4)).

1.4.2 Reguli de evaluare

A. Reguli de evaluare de bază

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

Evaluarea elementelor de activ și datorii se efectuează la următoarele momente:

1. Evaluarea la data intrării în entitate

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

- la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;
- la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere (pct. 75 alin. (1)).

2. Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

Cu ocazia inventarierii, evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, și normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (pct. 82 alin. (1)).

La fiecare dată a bilanțului:

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

înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 94 lit. a)).

Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare (pct. 315 alin. (2)).

Pentru **creanțele și datoriile**, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor regăsite la pct. 94 lit. a) din reglementările contabile (pct. 94 lit. b)).

Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției (pct. 94 lit. c)).

Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (de exemplu, imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare (pct. 94 lit d)).

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 anulat prin reluare la venituri (pct. 388 alin. (1)).

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu (pct. 387 alin. (3)).

3. Evaluarea la data ieșirii din entitate

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată) (pct. 95 alin. (1)).

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora (pct. 95 alin. (2)).

La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora (pct. 95 alin. (3)).

B. Reguli de evaluare alternative

Regulile de evaluare alternative ce pot fi aplicate sunt cele referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale și cele referitoare la evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare (Secțiunea 3.4 „Evaluarea alternativă la valoarea justă”).

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 (pct. 99 alin. (1)).

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare se poate efectua numai în situațiile financiare anuale consolidate (pct. 117 alin. (1) și (2)).

CAPITOLUL 2 IMOBILIZĂRI

Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate și intenția de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligația gestionării entității.

Activele imobilizate cuprind acele active care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată activităților entității, respectiv mai mare de un an (pct. 8 subpunct 4).

Activele imobilizate cuprind: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

2.1 Imobilizări necorporale

2.1.1 Definirea și recunoașterea imobilizărilor necorporale

A. Definiții specifice - Categoriile de imobilizări necorporale

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică (pct. 144 alin. (1)).

Reglementările contabile prevăd următoarele categorii de imobilizări necorporale:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial pozitiv;
- alte imobilizări necorporale (de exemplu, programe informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri); și
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale (pct. 174 și pct.186 alin. (1)).

În cadrul elementului „Alte imobilizări necorporale” se evidențiază prețul plătit pentru contractele de clienți transferate între entități cu titlu oneros, în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea. Pentru recunoașterea ca activ a prețului plătit (cost de achiziție) aferent contractelor astfel achiziționate, acestea trebuie identificate (număr contract, denumire client, durată contract), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relația cu acei clienți. Activul imobilizat reprezentând costul de achiziție al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte (pct. 186 alin. (4)).

B. Condiții pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale

Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală presupune respectarea definiției activelor (implicit, a definiției imobilizărilor necorporale) și a criteriilor de recunoaștere a activelor, prevăzute de reglementările contabile (pct. 153 alin. (1)).

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

Această cerință se aplică atât costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale, cât și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea ori înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa (pct. 153 alin. (2)).

Condițiile pentru recunoașterea unui activ necorporal sunt: identificarea, controlul și existența beneficiilor economice viitoare.

Caracteristica de identificare

Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial (pct. 149 alin. (2)).

Un activ este indentificabil dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturile contractuale ori de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi și obligații (pct. 150).

Controlul

O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod (pct. 151).

Beneficiile economice viitoare

Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție decât să crească veniturile viitoare (pct. 152).

O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a imobilizării (pct. 155 alin. (1)).

O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe (pct. 155 alin. (2)).

Principalele conturi utilizate pentru evidențierea imobilizărilor necorporale	
201 Cheltuieli de constituire	
203 Cheltuieli de dezvoltare	
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	
206 Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	
207 Fond comercial	
208 Alte imobilizări necorporale	
280 Amortizări privind imobilizările necorporale	
	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
	2806 Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
	2807 Amortizarea fondului comercial
	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	
	2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
	2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
	2906 Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
	2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
404 Furnizori de imobilizări	
409 Furnizori - debitori	
	4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

475 Subvenții pentru investiții
4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
4753 Donații pentru investiții
4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

Exemplu:

Societatea Alfa S.A. achiziționează un program informatic de gestiune a stocurilor, personalizat, în scopul utilizării pentru nevoi proprii pe o perioadă îndelungată de timp. Costul de achiziție al programului informatic este 9.000 lei, iar durata de utilizare economică a acestuia, stabilită de conducerea societății este de 5 ani. Odată cu programul informatic societatea obține și licența în valoare de 5.000 lei, care permite societății Alfa S.A. instalarea programului informatic pe diverse stații de lucru (calculatoare) și folosirea acestuia pe o perioadă de 5 ani.

În vederea recunoașterii ca imobilizări necorporale se analizează caracterul identificabil, deținerea controlului și probabilitatea obținerii de beneficii economice viitoare, astfel:

- programul informatic și licența sunt active identificabile, putându-se realiza o separare clară între acestea; ambele elemente sunt fără formă fizică;

- societatea deține controlul asupra programului informatic și licenței achiziționate, deoarece aceasta poate obține beneficii economice viitoare ca urmare a utilizării lor pe o perioadă lungă de timp;

- beneficiile economice viitoare, în acest caz, se pot concretiza în reducerile de costuri de personal realizate prin diminuarea numărului de persoane implicate în activitatea de gestiune a stocurilor, reducerea costurilor de depozitare a stocurilor prin optimizarea gestiunii acestora, diminuarea pierderilor și a riscului de furt etc.

Totodată, costurile aferente celor două active pot fi evaluate în mod credibil.

Ca urmare, programul informatic și licența (achiziționate în scopul utilizării pe termen lung de către entitate) se recunosc drept imobilizări necorporale deoarece sunt îndeplinite condițiile de identificare, de control, este probabilă obținerea de beneficii economice viitoare pentru entitate, iar costurile aferente pot fi evaluate în mod credibil.

În contabilitate cele două active se vor evidenția separat cu ajutorul conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale:

- 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” (în cazul licenței achiziționate);

- 208 „Alte imobilizări necorporale” (în cazul programului informatic).

Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor informatice), documentația legală (în cazul licențelor sau al brevetelor) ori pe film. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale trebuie tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcționa fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale (pct. 148).

Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o imobilizare cu o formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componente sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta (pct. 147).

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi (pct. 145).

Dezvoltarea este faza următoare cercetării și constă în aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale (pct. 146).

C. Situația în care un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere ca imobilizare necorporală

Dacă un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuielă în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit prin achiziția unei afaceri, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției (pct. 144 alin. (2)).

Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:

- a) fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere; sau
- b) elementul este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziției (pct. 171).

Costurile aferente unui element necorporal care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară (pct. 172).

În mod expres, reglementările contabile precizează faptul că nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale, următoarele elemente: cheltuielile cu mărcile, titlurile de publicații, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern, deoarece nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării entității ca întreg (pct. 169).

De asemenea, fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ, întrucât nu este o resursă identificabilă controlată de o entitate, al cărei cost să poată fi evaluat în mod credibil (pct. 149 alin. (1)).

O condiție prevăzută de reglementările contabile pentru ca un cumpărător să poată recunoaște drept activ un grup de imobilizări necorporale complementare, este aceea ca activele individuale dobândite să aibă durate de viață utilă similare. De exemplu, termenii „marcă” și „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru mărci de comerț și alte mărci. Totuși, aceștia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru referiri la un grup de active complementare cum ar fi marca de comerț (sau marca de servicii) și numele aferent de comercializare, formulele, rețetele și expertiza tehnologică (pct. 161).

Fondul comercial care este recunoscut într-o combinație de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinație de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea, în mod individual, în situațiile financiare (pct. 149 alin. (2)).

Totodată, reglementările contabile menționează elemente de costuri care nu constituie o parte a costului imobilizării necorporale, precum costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și activități promoționale etc) (pct. 159).

Exemplu privind evidențierea costurilor de introducere a unor produse noi:

În vederea lansării pe piață a produselor noi A și B, societatea OMNIA S.A. care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor de mașini a efectuat în cursul anului 2015 o campanie promoțională pentru care a achitat unei societăți specializate suma de 15.000 lei, în baza facturilor emise de către aceasta.

Deși costul campaniei promoționale poate fi evaluat în mod credibil nu există certitudine că entitatea va obține beneficii economice viitoare din vânzarea produselor noi A și B. Ca urmare,

cheltuielile aferente campaniei promoționale nu se pot recunoaște ca imobilizări necorporale, ci se vor recunoaște drept cheltuieli în momentul efectuării lor, articol contabil:

623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	=	401 Furnizori	15.000 lei
---	---	---------------	------------

2.1.2 Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale și costuri ulterioare în legătură cu acestea

Potrivit reglementărilor contabile, o imobilizare necorporală care îndeplinește condițiile pentru a fi recunoscută drept activ se înregistrează inițial la costul său, care poate fi reprezentat după caz, de costul de achiziție sau de producție (pct. 156).

I. Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale I. A. Imobilizări necorporale dobândite separat

În mod normal, prețul pe care o entitate îl plătește pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală va reflecta așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizării să revină entității. În aceste situații entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, chiar dacă plasarea în timp a sumei generate de intrare este nesigură. Astfel, imobilizările necorporale dobândite separat îndeplinesc întotdeauna criteriul referitor la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să revină entității (pct. 157 alin. (1)).

Dacă o imobilizare necorporală este dobândită separat, costul acesteia poate fi în general evaluat în mod credibil. Acest lucru se întâmplă mai ales când contravaloarea achiziției ia forma numerarului sau a altor active monetare (pct. 157 alin. (2)).

Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:

- a) costul său de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele de achiziție nerambursabile, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale; și
- b) orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută (pct. 158 alin. (1)). Astfel de exemple de costuri direct atribuibile sunt prezentate în Tabelul nr. 1, col. 1.

Totodată, reglementările contabile prezintă și exemple de costuri care nu constituie parte a costului imobilizării necorporale (Tabelul nr. 1, col. 2):

Tabel nr. 1

<i>Exemple de costuri direct atribuibile</i>	<i>Exemple de costuri care nu constituie parte a costului imobilizării necorporale</i>
col. 1	col. 2
- cheltuielile cu personalul determinate de aducerea activului la starea sa de funcționare; - onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiția sa de funcționare; și - costurile de testare a activului privind funcționarea sa în mod corespunzător (pct. 158 alin. (2)).	- costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și activități promoționale); - costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); și - costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie (pct. 159).

Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere (pct. 160).

Exemplu:

Reluând exemplul societății Alfa S.A. (de la pct. 2.1.1 „Definirea și recunoașterea imobilizărilor necorporale”), se prezintă următoarele informații suplimentare:

Valoarea programului informatic prevăzută în contract este de 9.000 lei și cuprinde:

- valoarea pachetului de aplicații informatice (7.500 lei);
- instalarea programului cu ocazia punerii în funcțiune a acestuia (800 lei);
- asistență tehnică până la data recepției (700 lei).

Valoarea licenței achiziționate: 5.000 lei

Programul informatic și licența achiziționate se vor evalua inițial la costul de achiziție, astfel: 9.000 lei, în cazul programului informatic, respectiv 5.000 lei, în cazul licenței.

Potrivit reglementărilor contabile, în cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat (pct. 186 alin. (3)).

În exemplul prezentat, deoarece se poate efectua o separare clară între cele două componente, în contabilitate ele vor fi evidențiate separat:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	<u>14.000 lei</u>
208 Alte imobilizări necorporale			9.000 lei
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			5.000 lei

Astfel, având în vedere durata de utilizare economică a programului informatic și a licenței achiziționate, amortizarea celor două imobilizări necorporale se va efectua astfel:

- amortizarea programului informatic achiziționat pentru necesități proprii se va efectua pe perioada de utilizare, respectiv cinci ani;
- costul licenței va fi amortizat pe o perioadă de cinci ani de la data achiziției (perioada de valabilitate a licenței).

I. B. Imobilizări necorporale generate intern

Reglementările contabile menționează faptul că uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește condițiile pentru recunoaștere, din cauza problemelor în:

a) a identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil ce va genera beneficii economice viitoare preconizate; și

b) a determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi (pct. 163 alin. (1)).

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

- a) o fază de cercetare; și
- b) o fază de dezvoltare.

Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare (pct. 164).

a) Faza de cercetare

Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, deoarece în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile (pct. 165 alin. (1)).

b) Faza de dezvoltare

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

Potrivit pct. 167 alin. (1) din reglementările contabile, o imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile.

Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acestora;

f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În cazul în care un element necorporal generat intern îndeplinește condițiile de recunoaștere ca activ (imobilizare necorporală), costul acestuia este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale (pct. 170 alin. (1)).

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de către conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt :

a) cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

b) cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;

c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și

d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală (pct. 170 alin. (2)).

Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

a) costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și

c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul (pct. 170 alin. (3)).

Exemplul nr. 1:

Proiecte de cercetare - dezvoltare generate intern

Societatea 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 2015, entitatea a înregistrat următoarele cheltuieli pentru laboratorul propriu de cercetare:

- materii prime: 2.000 lei,
- materiale consumabile: 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 cheltuielilor ocazionate în activitatea de cercetare, se efectuează înregistrările:

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

Faza de dezvoltare

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

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

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

Înregistrarea în contabilitate a achiziției:

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

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

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

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

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

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

Exemplul nr. 2:

Programe informatice generate intern

Societatea ALFA S.A. are ca obiect de activitate dezvoltarea de programe software.

În cursul anilor 2015 și 2016 societatea a realizat un program informatic integrat pentru evidență financiar - contabilă (denumit în continuare proiectul B), destinat a fi utilizat atât de societatea ALFA S.A. cât și de alte societăți, operatori economici, în baza contractelor încheiate cu societatea ALFA S.A.. Acestea primesc astfel dreptul de folosință a programului produs de către societate, sub formă de licență de utilizare. Ulterior, contra-cost societatea ALFA S.A. poate

acorda servicii de asistență tehnică (mentenanță, inclusiv actualizarea programului conform modificărilor legislative în domeniu). În acest caz codul sursă nu este divulgat clientului, programul informatic rămânând în proprietatea furnizorului, respectiv a societății ALFA S.A..

Perioada de realizare a programului informatic a fost 01 ianuarie 2015 - 31 martie 2016.

Cheltuielile totale suportate pentru proiectul B s-au ridicat la suma de 15.000 lei, din care 11.125 lei au fost efectuate în perioada 1 ianuarie 2015 - 31 decembrie 2015, iar 3.875 lei în primul trimestru al anului 2016.

În cazul acestei aplicații software realizate de societatea ALFA S.A., fazele de realizare și cheltuielile ocazionate se prezintă sintetic în Tabelul nr. 1.

Tabelul nr. 1

Etape de realizare a programului informatic - cheltuieli ocazionate

Ian 2015	Feb 2015	Mar 2015	Apr 2015	Mai 2015	Iun 2015	Iul 2015	Aug 2015	Sept 2015	Oct 2015	Nov 2015	Dec 2015	Ian 2016	Feb 2016	Mar 2016
FAZA DE CERCETARE							FAZA DE DEZVOLTARE							
Cheltuieli ocazionate							Cheltuieli ocazionate							
- perioada ianuarie - iulie 2015: 4.250 lei							- perioada august - decembrie 2015: 6.875 lei;							
							- perioada ianuarie - martie 2016: 3.875 lei							

A. Aspecte privind recunoașterea, evaluarea inițială și evidențierea în contabilitate

Recunoașterea și evaluarea inițială a programului informatic generat intern

Din punct de vedere contabil, recunoașterea și evaluarea programelor informatice generate intern este o problemă complexă, având în vedere necesitatea demonstrării existenței unui activ identificabil, a faptului că acesta va genera beneficii economice viitoare probabile, precum și momentul obținerii de beneficii economice. Este necesar, totodată, să se determine în mod fiabil costul activului.

Așa cum rezultă din Tabelul nr. 1 „Etape de realizare a programului informatic - cheltuieli ocazionate”, pentru a stabili dacă activul necorporal generat intern respectă criteriile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, entitatea delimitează procesul de generare a acestuia în:

a) *faza de cercetare* - activitățile desfășurate în cadrul acestei faze au ca scop obținerea de cunoștințe noi, stabilirea cerințelor și identificarea funcțiilor viitorului produs software, evaluarea alternativelor pentru materiale, instrumente de lucru, procese și servicii și selectarea acestora, efectuarea unei prime estimări a costurilor.

Pe parcursul derulării fazei de cercetare (ianuarie - iulie 2015), societatea nu poate demonstra faptul că acesta îndeplinește condițiile de recunoaștere ca element de activ și, prin urmare, costurile aferente sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadelor în care sunt suportate.

b) *faza de dezvoltare* - constă în aplicarea rezultatelor și cunoștințelor provenite din cercetare într-un plan sau proiect în baza căruia se va realiza implementarea programului informatic, stabilindu-se, printre altele, resursele tehnice, financiare și de altă natură necesare a fi utilizate în cadrul proiectului și posibilitatea utilizării acestor resurse.

În vederea recunoașterii ca element de activ bilanțier a unui program informatic aflat în faza de dezvoltare și stabilirii momentului în care se poate realiza acest lucru, este necesară analiza îndeplinirii tuturor cerințelor menționate la pct. 167 din reglementările contabile.

Astfel, reglementările contabile oferă informații cu caracter general pentru identificarea fazei de cercetare și a celei de dezvoltare.

În practică, este necesar ca societățile să delimiteze cele două faze de cercetare și dezvoltare, identificând criteriile în funcție de situația concretă. Această operațiune este importantă deoarece modul de contabilizare a cheltuielilor ocazionate pe parcursul unui proiect se efectuează în mod diferit.

Din analiza efectuată cu privire la îndeplinirea acestor cerințe pe parcursul perioadei de realizare a programului informatic, societatea consideră că la data de 01 august 2015 acesta îndeplinește toate condițiile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, prevăzute la pct. 167 alin. (1) din reglementările contabile. Ca urmare, începând cu această dată (01 august 2015), costurile aferente ocazionate de derularea acestui proiect sunt recunoscute în costul activului.

Programul informatic creat intern este evaluat inițial la costul de producție, care cuprinde prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză (pct. 8 subpunct 7).

În costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și în costul de producție al imobilizărilor se cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora (pct. 8 subpunct 7).

De asemenea, costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de către conducere (pct. 170 alin. (2)).

Una din condițiile recunoașterii unui element necorporal drept activ bilanțier, se referă la capacitatea entității de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale (pct. 167 alin. (1) lit. f)). În exemplul prezentat, această condiție se consideră îndeplinită.

Calculul costului de producție al unui bun se realizează cu ajutorul contabilității de gestiune. În cazul programului informatic generat intern, în cadrul contabilității de gestiune este necesar să se facă distincție între costul produsului-program informatic (aferent fazei de dezvoltare) și costul aferent fazei de cercetare (care nu se recunoaște în contabilitate ca element de activ).

Având în vedere prevederile reglementărilor contabile, în costul programului informatic creat intern nu sunt incluse elemente precum:

- costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie (de exemplu, costul activităților financiar - contabile, juridice și de management general, cheltuieli poștale, costurile activităților de marketing, protocol etc.);
- eventuale ineficiențe identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca activul să atingă performanța planificată; și
- costuri cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente realizării programului informatic

Faza de cercetare (perioada 1 ianuarie - 31 iulie 2015)

În perioada 1 ianuarie - 31 iulie 2015, cheltuielile lunare se înregistrează în funcție de natura acestora, conform documentelor justificative.

Cheltuielile aferente perioadei menționate, în sumă de 4.250 lei (conform Tabelului nr. 1), se evidențiază cu ajutorul conturilor de cheltuieli, fără a fi recunoscute în costul activului, articol contabil:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	4.250 lei
		28x Amortizări privind imobilizările	
		3xx Conturi de stocuri și producție	
		în curs de execuție	
		4xx Conturi de terți	

Faza de dezvoltare (perioada 01 august 2015 - 31 martie 2016)

Începând cu data de 01 august 2015, până la momentul finalizării proiectului B, cheltuielile ocazionate de derularea acestuia se recunosc în costul activului, astfel:

- *în cursul lunii*, cheltuielile de producție aferente perioadei se evidențiază în funcție de natura acestora, prin debitul conturilor de cheltuieli (clasa a 6-a a Planului de conturi general) în corespondență cu conturile corespunzătoare (28x Amortizări privind imobilizările, 3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție, 4xx Conturi de terți);

- *la finele fiecărei luni* suma costurilor suportate se înregistrează în contabilitate ca imobilizări de natura cheltuielilor de dezvoltare, articol contabil: 203 „Cheltuieli de dezvoltare” = 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”.

Pentru exemplificare, presupunem că valoarea cheltuielilor ocazionate de realizarea programului informatic, aferente lunii august 2015 este de 1.048 lei; acestea se evidențiază cu ajutorul conturilor de cheltuieli, astfel:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	1.048 lei
		28x Amortizări privind imobilizările	
		3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	
		4xx Conturi de terți	

31 august 2015 - Evidențierea lucrărilor aferente etapei de dezvoltare a programului informatic:

203 Cheltuieli de dezvoltare/ Program informatic	=	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	1.048 lei
---	---	---	-----------

Pentru perioada septembrie 2015 - martie 2016 înregistrările contabile sunt similare celor prezentate mai sus.

La data de 31 decembrie 2015 programul informatic este recunoscut ca imobilizare necorporală la costul de 6.875 lei (sumă reflectată în soldul debitor al contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare”), la nivelul cheltuielilor suportate începând cu data de 01 august 2015, dată la care societatea ALFA S.A. poate demonstra că acesta îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ.

La data de 31 martie 2016 costul programului informatic este 10.750 lei, care cuprinde cheltuielile suportate în perioada august - decembrie 2015 (6.875 lei) și primul trimestru al anului 2016 (3.875 lei).

Totodată, cheltuielile în sumă de 4.250 lei suportate în faza de cercetare (ianuarie - iulie 2015) care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli, nu trebuie recunoscute ulterior ca parte a costului imobilizării necorporale (pct. 172).

La momentul finalizării a programului informatic se efectuează articolul contabil:

208 Alte imobilizări necorporale/ Program informatic	=	203 Cheltuieli de dezvoltare/ Program informatic	10.750 lei
---	---	---	------------

Începând cu luna următoare punerii în funcțiune (presupunem că durata de utilizare economică este de 5 ani) se evidențiază amortizarea lunară a programului informatic:

Amortizare lunară: 10.750 lei/5 ani/12 luni = 179 lei

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor/ Program informatic	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale/ Program informatic	179 lei
---	---	---	---------

Notă:

1) În situația în care activitatea de cercetare este efectuată în baza unui contract de prestări servicii, cu o terță parte, cheltuielile ocazionate se evidențiază prin intermediul contului 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”.

2) În cazul în care faza de dezvoltare a unui program informatic se încadrează într-o perioadă scurtă de timp, de exemplu o lună, evidențierea costurilor aferente realizării acestuia se efectuează prin articolul contabil:

208 Alte imobilizări necorporale/ Program informatic	=	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	xxx lei
---	---	--	---------

3) Din punct de vedere contabil, prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate și intenția de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligația gestionării entității (pct. 135 alin. (1)).

Astfel, în situația în care un program informatic este creat cu scopul de a fi vândut într-o perioadă scurtă de timp unui client, fiind adaptat nevoilor specifice ale acestuia, programul se recunoaște drept activ circulant cu ajutorul conturilor de stocuri, clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”, prin articolele contabile:

Evidențierea cheltuielilor ocazionate de realizarea programului informatic:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%
		28x Amortizări privind imobilizările
		3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
		4xx Conturi de terți

Evidențierea producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei:

331 Produse în curs de execuție	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
---------------------------------	---	---

- Preluarea soldului contului de producție în curs de execuție în cheltuielile perioadei respective:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	331 Produse în curs de execuție
---	---	---------------------------------

- Cu ocazia finalizării programului informatic, se efectuează înregistrarea producției finite obținute, corespunzător costurilor atribuibile activului respectiv:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente cos- turilor stocurilor de pro- duse	costul de producție al programului informatic
--------------------	---	--	--

B. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente acordării licenței de utilizare a Programului informatic - la furnizor

Presupunem că societatea ALFA S.A. acordă societății RUN SOFT S.R.L., la data de 04 aprilie 2016, dreptul de utilizare a Programului informatic, sub formă de licență, la valoarea de 100.000 lei. Suma se facturează și încasează la data de 04 aprilie 2016.

Totodată, odată cu transferul licenței, potrivit contractului încheiat între părți, societatea furnizoare ALFA S.A. facturează și încasează anticipat suma de 6.000 lei destinată prestării ulterioare, pe o perioadă de 3 ani de la acordarea licenței, de servicii de asistență tehnică (inclusiv actualizare a acestui program ca urmare a modificării legislației).

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a licențelor de utilizare a programului informatic, acordate terțelor societăți în baza contractelor încheiate, contravaloarea acestor licențe reprezintă venituri ale perioadei (cont 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”), la data transferului către societățile respective.

Astfel, înregistrarea dreptului de utilizare a programului informatic (a licenței) acordat societății RUN SOFT S.R.L. se efectuează prin articolul contabil:

4111 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, 100.000 lei locații de gestiune și chirii
--------------	---	--

Având în vedere că, odată cu acordarea licenței, părțile au stabilit contractual și efectuarea unei plăți anticipate pentru prestarea ulterioară pe o perioadă de 3 ani, de către furnizor, a unor servicii reprezentând asistență tehnică acordată cumpărătorului, suma corespunzătoare acestor servicii este evidențiată ca venit în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii (a se vedea în acest sens prevederile pct. 447), articol contabil:

4111 Clienți	=	472 Venituri înregistrate în avans 6.000 lei
--------------	---	---

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Astfel, în exemplul prezentat, pe măsura prestării serviciilor prevăzute în contract, furnizorul evidențiază veniturile aferente perioadei respective (dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru a care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii, respectiv 3 ani), pe baza documentelor justificative care certifică executarea acestora, articol contabil:

472 Venituri înregistrate în avans	=	704 Venituri din servicii prestate xxx lei
------------------------------------	---	--

În cazul în care, pe perioada derulării contractului furnizorul efectuează servicii suplimentare celor ce au fost convenite inițial (facturate și încasate anticipat), acesta va factura în mod distinct sumele corespunzătoare, la momentul prestării serviciilor respective, recunoscând în contabilitate veniturile aferente ca venituri ale perioadei (articol contabil: 4111 „Clienți” = 704 „Venituri din servicii prestate”).

Notă:

Pentru ca o societate să amâne recunoașterea contabilă a unui venit până la o dată ulterioară, datorită faptului că suma respectivă este destinată să acopere cheltuieli viitoare, prevederile cuprinse în contractele încheiate între părți trebuie să fie explicate în acest sens.

C. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente dobândirii licenței de utilizare a Programului informatic - la cumpărător

În mod corespunzător, operațiunile menționate anterior se reflectă în evidența contabilă a cumpărătorului - societatea RUN SOFT S.R.L., conform celor prezentate în continuare.

Deoarece, odată cu achiziția licenței, societatea RUN SOFT S.R.L. achită și o sumă distinctă specificată contractual (6.000 lei) pentru prestări ulterioare de servicii de asistență tehnică, ce vor fi acordate de către furnizor, suma respectivă se evidențiază în contabilitatea societății RUN SOFT S.R.L. în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și se recunoaște drept cheltuielă pe parcursul perioadei în care societatea beneficiază de aceste servicii (perioada de 3 ani), dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

Reflectarea în contabilitatea cumpărătorului a dreptului de utilizare a programului informatic, dobândit de societate prin achiziționarea licenței în valoare de 100.000 lei, se efectuează cu ajutorul contului 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”.

%	=	404 Furnizori de imobilizări	106.000 lei
205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			100.000 lei
471 Cheltuieli înregistrate în avans			6.000 lei

Achitarea contravalorii facturii se va reflecta prin articolul contabil:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	106.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	-------------

Pe măsura prestării serviciilor prevăzute în contract, cumpărătorul evidențiază cheltuielile aferente perioadei respective (dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii, respectiv 3 ani), pe baza documentelor justificative care certifică executarea acestora de către furnizor, articol contabil:

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	xxx lei
---	---	---	---------

În cazul în care, pe perioada derulării contractului, cumpărătorul solicită executarea unor servicii suplimentare celor ce au fost convenite inițial (facturate și achitate anticipat), acesta va achita și evidenția în mod distinct sumele corespunzătoare, la momentul primirii serviciilor respective, recunoscând în contabilitate sumele aferente drept cheltuieli ale perioadei (articol contabil: 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 401 „Furnizori”).

Exemplul nr. 3

Aspecte privind recunoașterea în contabilitate a costurilor asociate creării de website-uri proprii

Furnizarea de servicii electronice este o modalitate tot mai frecventă la care apelează companiile în scopul eficientizării activităților desfășurate, indiferent de forma de organizare, domeniul de activitate sau zona geografică în care acestea activează.

În scopul realizării și exploatării unor website-uri proprii, societățile desfășoară o serie de activități specifice care generează cheltuieli a căror reflectare în contabilitate necesită analiza acestora prin prisma criteriilor de recunoaștere prevăzute de reglementările contabile.

Prezentăm în continuare etape posibile, presupuse a fi parcurse în scopul realizării unui website propriu:

a) **Planificarea** - în această etapă are loc inițierea unor studii de fezabilitate în scopul realizării obiectivelor stabilite, definirea specificațiilor privind componentele hardware și aplicațiile informatice necesare realizării website-ului, selecția variantelor de realizare care corespund preferințelor/cerințelor de dezvoltare;

b) **Dezvoltarea aplicației și a infrastructurii** - include achiziționarea sau dezvoltarea elementelor hardware și a programelor informatice de operare (de exemplu, sistemul de operare sau programul informatic pentru server), obținerea unui nume de domeniu, elaborarea codului pentru aplicație, instalarea aplicațiilor elaborate pe serverul web, teste de fiabilitate etc.;

c) **Proiectarea grafică** - include activități privind proiectarea modului de prezentare a paginilor web (de exemplu: format și culoare);

d) **Elaborarea conținutului** - în această etapă se desfășoară activități privind crearea, achiziționarea, pregătirea și salvarea informației, fie sub formă de text, fie în formă grafică. Exemple de conținut includ informația despre entitate, produsele sau serviciile oferite spre vânzare și secțiunile pe care le accesează abonații;

e) **Exploatarea** - Odată ce realizarea unui website a fost finalizată începe faza de exploatare. Pe parcursul acestei faze, o entitate întreține și dezvoltă aplicațiile, infrastructura, grafica și conținutul website-ului;

f) **Alte activități** - includ activități privind vânzarea, activități administrative, instruirea angajaților privind exploatarea website-ului etc.

Având în vedere prevederile reglementărilor contabile, un website care rezultă din faza de dezvoltare se recunoaște drept imobilizare necorporală dacă și numai dacă, în plus față de respectarea prevederilor de la pct. 153 referitoare la recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale, sunt îndeplinite și cerințele cuprinse la pct. 167 cu privire la recunoașterea imobilizărilor necorporale provenite din faza de dezvoltare a unui proiect intern.

Mai precis, o entitate poate respecta dispoziția de a demonstra modul în care website-ul său va genera beneficii economice viitoare în conformitate cu pct. 167 alin. (1) lit. d) din reglementările contabile atunci când, de exemplu, website-ul este capabil să genereze venituri.

În situația în care un website este dezvoltat doar sau în primul rând pentru promovarea și publicitatea propriilor produse și servicii, entitatea nu este capabilă să demonstreze modul în care acesta va genera beneficii economice viitoare probabile și, prin urmare, toate sumele cheltuite pentru dezvoltarea unui astfel de website trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate.

Totodată, demonstrarea fezabilității din punct de vedere tehnologic sau a succesului comercial al unui website, cu scopul de a îndeplini dispozițiile de recunoaștere, nu se va putea realiza, în general, până ce costurile substanțiale nu vor fi recunoscute drept cheltuieli.

Prin urmare, în scopul încadrării ca imobilizare necorporală, website-urile generate intern trebuie tratate de la caz la caz, iar analiza recunoașterii costurilor generate de activitatea de construcție și exploatare a acestora trebuie să aibă în vedere situațiile concrete în care se desfășoară aceste activități.

Ținând cont de cele prezentate anterior, la contabilizarea cheltuielilor interne ocazionate de construcția și exploatarea website-ului propriu al entității, pentru acces intern și/sau extern, se vor avea în vedere următoarele aspecte:

- **dacă website-ul este o imobilizare necorporală generată intern:** entitatea trebuie să demonstreze că acesta îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale și criteriile generale de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, prevăzute de reglementările contabile;
- **stabilirea valorii de înregistrare** în contabilitate a website-ului (evaluarea);
- **identificarea și înregistrarea cheltuielilor** care nu pot fi recunoscute în costul activului, respectiv în costul website-ului, fiind cheltuieli ale perioadei.

Prezentăm mai jos, în scop ilustrativ, un exemplu de analizare a condițiilor de recunoaștere a costurilor generate de construcția unui website propriu, precum și tratamentul contabil adoptat în urma acestei analize.

Exemplu privind analiza condițiilor de recunoaștere a costurilor generate de construcția unui website propriu

Societatea „Prodbio” S.A. a încheiat un contract cu o firmă de marketing, în vederea realizării unei serii de studii pentru identificarea unor noi metode de desfacere competitivă și eficientă a produselor cosmetice naturiste pe care le comercializează. În baza studiilor efectuate a rezultat că vânzarea produselor „Prodbio” va fi stimulată în urma primirii și procesării de comenzi electronice, respectiv a construcției unui website prin intermediul căruia potențialii clienți să cumpere produse, prin plată electronică sau ramburs. Varianta construirii unei pagini web anticipează o creștere semnificativă a vânzărilor comparativ cu alte două practici de vânzări, respectiv desfacerea în cadrul unor secțiuni speciale din marile magazine comerciale și comercializarea prin intermediul reprezentanților persoane fizice.

În urma rezultatelor studiilor, societatea decide să construiască un website în vederea vânzării produselor, prin comenzile on-line plasate de clienții care urmează să acceseze site-ul.

De asemenea, se anticipează posibilitatea renunțării la contractul încheiat cu o firmă de publicitate.

În scopul construirii website-ului, societatea desfășoară următoarele activități:

Achiziția unui nume de domeniu („domeniu.ro”) în spațiul Internet prin înregistrarea acestuia în registrul ROTLD aparținând Institutului Național pentru Cercetare - Dezvoltare în Informatică. Societatea optează să achiziționeze domeniul de Internet prin intermediul unei companii acreditate de ROTLD care oferă servicii de înregistrare de domenii pentru utilizatorii finali. Compania de înregistrare acreditată oferă și găzduirea site-ului pe server-ul acesteia, în schimbul unor taxe de găzduire (*hosting*). Achizițiile de domeniu de tip „.ro” nu presupun achitarea de taxe de mentenanță;

Ulterior obținerii numelui de domeniu, societatea începe construirea website-ului, care implică următoarele activități:

→ achiziționare componentă hardware necesară realizării site-ului cu caracteristicile dorite de companie;

→ achiziționare componente software compatibile cu construcția de site-uri. De la aceeași firmă, achiziționează o licență pentru instalarea unei aplicații care permite plasarea de comenzi on-line de către clienți, respectiv pentru efectuarea plății produselor în funcție de modalitatea de plată aleasă de clienți, precum și o licență pentru instalarea unei aplicații care permite departamentului de vânzări să introducă informațiile referitoare la companie, produsele oferite și beneficiile acestora. Contractul nu permite separarea cu claritate a programului informatic și a licenței asociate;

→ proiectarea grafică a paginii web, de către o firmă de specialitate. O parte din serviciile de proiectare grafică facturate sunt necesare pentru asigurarea posibilității de procesare de comenzi de către vizitatorii site-ului, iar alte servicii se referă la aspecte legate de modul de prezentare a paginii, culori, format etc.;

→ realizarea, de către o firmă specializată, a unor fotografii digitale de înaltă calitate prin care se prezintă produsele comercializate;

→ dezvoltarea conținutului site-ului, activitate desfășurată direct de angajații societății, operațiune permisă în baza aplicației achiziționate.

În faza de exploatare care începe odată cu finalizarea dezvoltării site-ului, societatea efectuează operațiuni de actualizare periodică a informațiilor publicate pe site (prezentarea și descrierea de noi produse, prezentarea beneficiilor determinate de adoptarea de noi tehnologii de fabricație a produselor comercializate etc.), adăugarea de noi funcții, caracteristici și conținut, securizarea informațiilor.

În plus față de fazele de realizare a website-ului, prezentate anterior, societatea desfășoară și alte activități ce sunt asociate îndeplinirii obiectivelor care au stat la baza adoptării deciziei privind construcția website-ului, precum:

→ realizarea unor cataloage de comandă care pot fi folosite atât on-line, cât și în scopul transmiterii acestora prin poștă;

→ instruirea personalului din departamentul de vânzări privind exploatarea aplicației web.

Analizarea cheltuielilor efectuate cu construcția website-ului, precum și tratamentul contabil aplicabil sunt redată în tabelul prezentat mai jos:

Etapa/ Activități și cheltuieli efectuate	Analiza condițiilor de recunoaștere. Tratatament contabil
Planificare: - efectuarea de studii prin firma specializată; - definirea specificațiilor privind componentele hardware și aplicațiile informatice necesare realizării website-ului.	În această fază societatea nu poate demonstra modul în care vor fi generate beneficii economice viitoare. Această fază de planificare corespunde fazei de cercetare descrisă la pct. 165 și 166 din reglementările contabile.
După finalizarea fazei de cercetare, în momentul în care societatea este în măsură să demonstreze: - fezabilitatea tehnică a proiectului de construcție a website-ului; - intenția fermă de a finaliza website-ul în vederea utilizării acestuia; - capacitatea de a utiliza website-ul;	

- modul în care website-ul va genera beneficii economice viitoare probabile;
 - disponibilitatea resurselor tehnice și financiare, adecvate pentru finalizarea dezvoltării website-ului și pentru utilizarea acestuia;
 - capacitatea de a evalua fiabil costurile atribuibile website-ului,
- societatea poate să recunoască cheltuielile aferente website-ului drept imobilizare necorporală.

Societatea poate demonstra, în baza estimărilor efectuate, faptul că website-ul va genera în mod direct creșterea veniturilor din vânzarea produselor, acesta nefiind creat exclusiv sau în primul rând în scop de reclamă a produselor comercializate. De asemenea, se preconizează economii de costuri.

Cheltuielile efectuate din acest moment corespund fazei de dezvoltare prevăzută la pct. 167 din reglementările contabile.

Dezvoltarea aplicației și a infrastructurii: - cumpărarea numelui de domeniu	Cheltuieli direct atribuibile - se includ în costul website-ului.
- taxe de găzduire pe serverele companiei acreditate	Recunoașterea pe cheltuieli ale perioadei , fiind similară unei cheltuieli cu chiria unui spațiu comercial, în cazul nostru este chiria unui spațiu virtual.
- achiziționarea componentei hardware	Costurile aferente nu se includ în costul website-ului. Se recunoaște ca imobilizare corporală dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de reglementările contabile, aceasta putând fi utilizată și pentru alte aplicații.
- achiziționarea componentelor software compatibile cu construcția de website, necesare realizării website-ului, împreună cu licențele aferente.	Cheltuieli direct atribuibile - se includ în costul website-ului.
Proiectarea grafică: - cheltuieli cu proiectarea grafică a paginii web, potrivit facturii primite de la furnizor	Cheltuieli direct atribuibile - se includ în costul website-ului având în vedere faptul că prin această activitate are loc realizarea unei componente structurale, esențială din punct de vedere al funcționalității website-ului propriu-zis în maniera intenționată de entitate.
- cheltuieli cu realizarea fotografiilor digitale, potrivit facturii primite de la furnizor	Recunoașterea pe cheltuieli pe măsura primirii serviciilor fotografice digitale. Realizarea fotografiilor digitale are ca scop promovarea produselor/serviciilor societății. Ca urmare, costul generat nu este recunoscut ca element de activ, nefiind inclus în costul website-ului.
Elaborarea conținutului: - crearea conținutului website-ului de către angajații societății în scopul pregătirii acestuia pentru exploatare în maniera intenționată de societate, prin crearea de link-uri și etichete de identificare, salvarea informației în format text și în formă grafică (înainte de finalizarea elaborării website-ului)	În urma evaluării condițiilor specifice în care au fost generate aceste costuri, prin prisma îndeplinirii criteriilor de recunoaștere a activului, se apreciază că aceste costuri cu crearea conținutului site-ului în maniera intenționată de societate reprezintă cheltuieli direct atribuibile , care se includ în costul website-ului (în special, se vor include cheltuielile cu salariile personalului implicat, precum și alte cheltuieli legate de materialele consumate și serviciile asociate acestei activități).
Odată ce realizarea unui website a fost finalizată începe faza de exploatare. Pe parcursul acestei faze, o entitate întreține și dezvoltă aplicațiile, infrastructura, grafica și conținutul website-ului.	

Exploatarea: - societatea efectuează operațiuni de actualizare periodică a informațiilor publicate pe site (prezentarea și descrierea de noi produse, adăugarea de noi funcții, caracteristici și conținut, înregistrarea website-ului prin motoarele de căutare, securizarea informațiilor etc.).	Cheltuielile ulterioare legate de îmbunătățirea sau întreținerea propriului website sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, cu excepția cazului în care elementele de cheltuieți îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ, fiind respectată definiția unei imobilizări necorporale. În cazul prezentat, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei.
Alte activități: - realizarea unor cataloage de comandă care pot fi folosite atât on-line, cât și în scopul transmiterii acestora prin poștă; - instruirea personalului din departamentul de vânzări, privind exploatarea aplicației web.	- Recunoașterea pe cheltuieli pe măsura realizării cataloagelor de comandă. Costurile generate de realizarea cataloagelor de comandă sunt costuri efectuate cu scopul de reclamă și de promovare a produselor/serviciilor societății, inclusiv în situația în care generează o rețea de distribuție (ca urmare a transmiterii lor prin poștă). - Recunoașterea pe cheltuieli atunci când sunt suportate.

I. C. Dispoziții tranzitorii

Potrivit reglementărilor contabile aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31 decembrie 2014*, valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuție efectuate în regie proprie și nefinalizate, se evidențiau în contabilitate prin debitul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, în corespondență cu creditul contului 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”.

Prin *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (aplicabile începând cu data de 01 ianuarie 2015)* a fost eliminat elementul bilanțier „Imobilizări necorporale în curs de execuție” și, implicit, conturile corespunzătoare: 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” și 2933 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție”. Au fost introduse dispoziții tranzitorii cu privire la tratamentul contabil al sumelor reflectate până la data de 31 decembrie 2014 în conturile respective, astfel:

Soldul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” se transferă fie asupra contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”, fie într-un cont de activ, în funcție de stadiul realizării proiectului și de modul de îndeplinire a condițiilor de recunoaștere a acestuia ca activ, astfel:

1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene	233 Imobilizări necorporale în curs de execuție ←
	sau
203 Cheltuieli de dezvoltare	← 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție
	sau

206 Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	← 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție
	sau
208 Alte imobilizări necorporale	← 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție

Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție se transferă:

- fie asupra rezultatului reportat:

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție	→ 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
---	--

- fie asupra conturilor: 2903 „Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”; 2906 „Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale” sau a contului 2908 „Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”, astfel:

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție	→ 2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
---	--

sau

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție	→ 2906 Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
---	---

sau

2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție	→ 2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
---	--

Sumele transferate în contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene” reprezintă acele sume care, la trecerea la aplicarea pentru prima dată a reglementărilor contabile, nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active (pct. 175 alin. (4)).

II. Costuri ulterioare în legătură cu imobilizările necorporale

Prin natura lor, imobilizările necorporale de regulă nu necesită adăugiri sau înlocuiri ale componentelor acestora, astfel că, majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă mențin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât să corespundă definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere prevăzute de reglementările contabile. În plus, este deseori mai dificil să se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât activității ca întreg.

În consecință, doar rareori costurile ulterioare - cele suportate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ.

Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicații și elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și

pierdere în momentul în care sunt suportate, deoarece astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea entității ca întreg (pct. 154).

Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare, dobândit de entitate

Costurile ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinație de întreprinderi, și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

a) recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;

b) recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, dacă acestea nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale; și

c) adăugate valorii contabile a proiectului de dezvoltare în curs de realizare, astfel dobândit, dacă cheltuielile de dezvoltare satisfac criteriile de recunoaștere (pct. 162 alin. (2)).

Exemplu:

Entitatea GAMA S.A., care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor de mașini are în derulare la data de 01 ianuarie 2015 un proiect de dezvoltare pentru realizarea unei noi linii de fabricație automate care să conducă la creșterea productivității și calității produselor fabricate. Proiectul se realizează în colaborare cu un institut de cercetare - dezvoltare în domeniu (în calitate de furnizor/prestator), în baza contractului încheiat între părți.

Deoarece societatea consideră că au fost îndeplinite condițiile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, la data de 01 ianuarie 2015 proiectul respectiv este evidențiat în contabilitate cu ajutorul contului 203 „Cheltuieli de dezvoltare”, la valoarea de 59.000 lei.

În exercițiul financiar 2015 realizarea acestui proiect trece la o altă fază, cheltuielile ulterioare efectuate, în sumă de 25.000 lei, îndeplinind criteriile de recunoaștere ca activ.

În acest caz, cheltuielile de dezvoltare ulterioare sunt adăugate la valoarea contabilă a proiectului de dezvoltare în curs de realizare, articol contabil:

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	404 Furnizori de imobilizări	25.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	------------

2.1.3 Ajustări de valoare privind imobilizările necorporale

Amortizarea imobilizărilor necorporale

Reglementările contabile precizează că valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale trebuie alocată sistematic pe întreaga durată de utilizare economică.

În înțelesul acestor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând: perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate sau numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv (pct. 139 alin. (3)).

Prezentăm în continuare, în mod sintetic, unele prevederi din reglementările contabile referitoare la amortizarea elementelor de imobilizări necorporale, astfel:

Nr. crt.	Categorii de imobilizări necorporale	Prevederi referitoare la amortizarea imobilizărilor necorporale
1.	Cheltuieli de constituire	În cazul în care o entitate include cheltuielile de constituire la „Active”, acestea trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum 5 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 rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate* (pct. 185 alin. (1) și (3)).
2.	Cheltuielile de dezvoltare	Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz.

		În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani (pct. 182). În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuie din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuie și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate* (pct. 184).
3.	Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare	În cazul în care concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale, respectiv atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune, amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului (pct. 176 alin. (2)). Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține (pct. 176 alin. (3)).
4.	Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	În cazul în care cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale sunt recunoscute ca activ, se aplică prevederile pct. 246 - 253. Amortizarea activelor respective se stabilește în funcție de durata de viață utilă corespunzătoare acestora (pct. 245 alin. (1) și (2)).
5.	Fondul comercial pozitiv	În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani. Totuși, în cazurile excepționale în care durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească 10 ani (pct. 183 alin. (1)). În notele explicative la situațiile financiare trebuie furnizate explicații privind perioada de amortizare a fondului comercial (pct. 183 alin. (2)).
6.	Alte imobilizări necorporale	Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale” se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține (pct. 186 alin. (2)). În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat (pct. 186 alin. (3)).
7.	Avansuri acordate furnizorilor de imobilizări necorporale	Nu se amortizează

*Notă: se vor avea în vedere rezervele disponibile pentru distribuie, potrivit legii.

Ca regulă generală, la evidențierea în contabilitate a amortizării imobilizărilor necorporale este utilizat contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, în corespondență cu contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Ajustări pentru depreciere

Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanțului (pct. 141 alin. (2)).

Această evaluare la valori minime nu mai trebuie continuată dacă nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost constituite ajustările respective (pct. 141 alin. (4)).

Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit și pierdere și prezentate distinct în notele explicative la situațiile financiare, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit și pierdere (pct. 141 alin. (3)).

Ca regulă generală, reflectarea în contabilitate a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin intermediul contului 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, în corespondență cu conturi de ajustări pentru depreciere

aferente categoriilor de imobilizări necorporale (contul 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”).

În ceea ce privește înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial, acestea se reflectă în contabilitate prin articolul contabil 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial” = 2071 „Fond comercial pozitiv”, fără a fi reluate ulterior la venituri (pct. 142).

Precizăm că reglementările contabile în vigoare nu mai cuprind contul specific de ajustare a deprecierei fondului comercial (2907 „Ajustări pentru deprecierea fondului comercial”) prevăzut de reglementările contabile anterioare, astfel că, la aplicarea pentru prima dată a acestor reglementări, deprecierea cumulată până la acea dată, în relație cu fondul comercial pozitiv, a diminuat valoarea acestuia (articol contabil 2907 „Ajustări pentru deprecierea fondului comercial” = 2071 „Fond comercial pozitiv”) (pct. 143).

În continuare se prezintă exemple referitoare la amortizarea cheltuielilor 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) (pct. 185 alin. (2)).

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, în sumă de 100 lei): 1.600 lei.

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

În această situație, având în vedere prevederile pct. 185 alin. (3) din reglementările contabile, din profitul net al exercițiului de 1.600 lei se poate distribui o sumă maximă de 500 lei (1.600 lei profit net al exercițiului – 100 lei rezerva legală – 1.000 lei cheltuieli de constituire neamortizate).

Exemplul 2:

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

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

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

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

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

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

2.1.4 Evaluarea la data bilanțului și scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale

După evaluarea inițială, o imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare. Prin ajustările cumulate de valoare se înțeleg amortizările cumulate până la acea dată și ajustările cumulate din depreciere (pct. 187 și 140).

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea ori din cedarea sa (pct. 188).

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia (pct. 189 alin. (1)).

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz (pct. 189 alin. (2)).

2.1.5 Aspecte privind evidențierea în contabilitate a contractelor de concesiune

Potrivit reglementărilor contabile, concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale (pct. 176 alin. (2)).

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste (pct. 176 alin. (1)).

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, termenele scadente - în acest caz, trimestrial. 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.

Notă: În toate cazurile societățile vor respecta prevederile cuprinse în legislația care reglementează regimul concesiunilor.

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 01.01.2015.

În contractul încheiat de entitate nu se stabilește valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenței trimestriale datorate, care este în sumă de 100.000 lei. Plata redevenței se va face trimestrial, la data de 15 a primei luni a trimestrului.

La expirarea perioadei de concesiune se restituie imobilul luat în concesiune, împreună cu terenul aferent.

Înregistrări contabile:

Data: 01.01.2015

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

Debit cont 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	16.000.000 lei
--	----------------

În cazul în care contractul de concesiune prevede și valoarea bunului care face obiectul concesiunii, concomitent se evidențiază în cont extrabilanțier valoarea bunului luat în concesiune, până la expirarea contractului, astfel:

Debit cont 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie”	valoarea bunului primit în concesiune
---	--

Data: 15.01.2015

b) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I - anul 2015:

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 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” 100.000 lei

Notă: În cazul în care entitatea întocmește raportări lunare care impun contabilizarea lunară a veniturilor și cheltuielilor, suma recunoscută drept cheltuielă a perioadei (contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”) este suma corespunzătoare fiecărei luni.

c) Achitarea datoriei față de furnizori:

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

Notă: Înregistrările prezentate mai sus se repetă până la sfârșitul anului 2015, pentru fiecare perioadă, respectiv dată scadentă, stabilită în contract.

Data: 31.12.2015

Soldul contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” la data de 31.12.2015 este de 15.600.000 lei (100.000 lei x 4 trimestre x 39 ani) și reprezintă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le mai are de achitat până la încheierea contractului de concesiune.

Data: 15.01.2016

a) Înregistrarea redevenței aferente trimestrului I al anului 2016:

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 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” 100.000 lei

b) Achitarea datoriei față de furnizori:

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

Notă: Înregistrările prezentate mai sus se repetă până la sfârșitul anului 2016, pentru fiecare perioadă, respectiv dată scadentă, stabilită în contract.

Data: 31.12.2016

Soldul debitor al contului 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”, în sumă de 15.200.000 lei (100.000 lei x 4 trimestre x 38 ani), reflectă contravaloarea concesiunilor rămase de achitat la data de 31 decembrie 2016.

Înregistrările se efectuează similar până la încheierea contractului.

La încheierea perioadei de concesiune, odată cu plata ultimei redevențe, conturile 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” și 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie” se soldează.

B. Situația în care concesiunea se poate recunoaște ca activ

O entitate primește în concesiune un imobil, împreună cu terenul aferent, aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 de ani începând de la data de 01.01.2015.

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 2015:

Concesiunea este recunoscută ca activ.

a) Înregistrarea în contabilitate a valorii totale a concesiunii primite:

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

și, concomitent, se înregistrează în afara bilanțului activul primit în concesiune, în debitul contului 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie”.

b) Înregistrarea amortizării lunare a concesiunii:

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

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

c) Achitarea redevenței datorate pentru trimestrul I al anului 2015, conform contractului:

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

Soldul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” la 31.12.2015 este de 15.600.000 lei (16.000.000 lei – 400.000 lei) și reflectă contravaloarea redevențelor pe care entitatea le mai are de achitat până la expirarea perioadei de concesiune.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2015, concesiunea primită se reflectă la imobilizări necorporale, la valoarea de 15.600.000 lei, reprezentând valoarea de intrare (16.000.000 lei) diminuată cu ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea (în cazul nostru 400.000 lei, reprezentând amortizarea aferentă primului an de concesiune).

Anul 2016

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

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 2016:

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

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

Soldul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” la data de 31.12.2016 este 15.200.000 lei, reprezentând contravaloarea redevențelor pe care entitatea le mai are de achitat până la expirarea perioadei de concesiune.

În bilanțul încheiat la data de 31.12.2016, concesiunea primită se reflectă la imobilizări necorporale, cu o valoare de 15.200.000 lei, reprezentând valoarea de intrare (16.000.000 lei) diminuată cu ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea aferentă celor doi ani de concesiune, în cazul nostru 800.000 lei (33.333,33 lei/lună x 24 luni).

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

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

iar contul 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie” este soldat

Notă: La evidențierea în conturile 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” și 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, a concesiunilor primite, trebuie avute în vedere legislația specifică și informațiile din contractele încheiate.

2.2 Imobilizări corporale

2.2.1 Aspecte privind definirea, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale

A. Definire și categorii de imobilizări

Definire

Imobilizările corporale reprezintă active care: sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori 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 (pct. 190 alin. (1)).

Categorii de imobilizări corporale

Potrivit reglementărilor contabile, în cadrul activelor imobilizate cuprinse în bilanțul întocmit de entitățile mijlocii și mari, precum și de către entitățile de interes public, la categoria imobilizărilor corporale este necesară prezentarea distinctă a următoarelor categorii:

Imobilizări corporale:

1. Terenuri și construcții
2. Instalații tehnice și mașini
3. Alte instalații, utilaje și mobilier
4. Investiții imobiliare
5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
6. Active biologice productive
7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (pct. 132).

Microentitățile și entitățile mici vor prezenta în mod centralizat informațiile aferente imobilizărilor corporale, în bilanțul prescurtat prevăzut la pct. 451 din reglementările contabile.

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele subcategorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele (pct. 193).

Potrivit prevederilor de la pct. 194 și 196 din reglementările contabile, în cadrul imobilizărilor corporale se urmăresc distinct următoarele elemente:

- investițiile imobiliare;
- activele biologice productive;
- activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale.

Pentru acestea se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare și amortizare, aplicabile imobilizărilor corporale;

- acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general).

În ceea ce privește contabilitatea imobilizărilor în curs, aceasta se ține distinct pentru imobilizările corporale, altele decât investițiile imobiliare, și investițiile imobiliare (pct. 195).

Principalele conturi utilizate pentru evidențierea imobilizărilor corporale	
211 Terenuri și amenajări de terenuri	
	2111 Terenuri 2112 Amenajări de terenuri
212 Construcții	
213 Instalații tehnice și mijloace de transport	
	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) 2132 Aparare și instalații de măsurare, control și reglare 2133 Mijloace de transport
214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	
215 Investiții imobiliare	
216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	
217 Active biologice productive	
223 Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare	
224 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare	
231 Imobilizări corporale în curs de execuție	
235 Investiții imobiliare în curs de execuție	
281 Amortizări privind imobilizările corporale	
	2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri 2812 Amortizarea construcțiilor 2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport 2814 Amortizarea altor imobilizări corporale 2815 Amortizarea investițiilor imobiliare 2816 Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale 2817 Amortizarea activelor biologice productive
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	
	2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri 2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor 2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport 2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale

	2915 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare 2916 Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale 2917 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție	
	2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție 2935 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție
404 Furnizori de imobilizări	
445 Subvenții	
475 Subvenții pentru investiții	
	4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții 4753 Donații pentru investiții 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

B. Recunoașterea și evaluarea inițială

Criterii de recunoaștere

În reglementările contabile sunt prevăzute condițiile pe care un bun trebuie să le îndeplinească pentru a fi recunoscut ca imobilizare corporală, astfel:

- activul va genera beneficii economice viitoare certe pentru entitate;
- costul activului poate fi evaluat credibil.

Prin politicile contabile conducerea entității trebuie să stabilească condițiile specifice pentru recunoașterea imobilizărilor corporale (pct. 191 alin. (2)).

În vederea recunoașterii imobilizărilor corporale se impune utilizarea raționamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanțele specifice entității. În unele cazuri, ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matricele, aparatele de măsură și control, uneltele și alte elemente similare, și să se aplice criteriile de recunoaștere a valorii agregate a acestora (pct. 191 alin. (3)).

Piesele de schimb și echipamentul de service sunt, în general, contabilizate ca stocuri și recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când sunt consumate (pct. 191 alin. (4)).

Totuși, piesele de schimb importante și echipamentele de securitate sunt considerate imobilizări corporale în situația în care entitatea preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an (pct. 191 alin. (4)).

În ceea ce privește recunoașterea activelor imobilizate reprezentate de terenuri și clădiri, acestea sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii (pct. 192).

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 (pct. 226 alin. (1)).

Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale	
Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia (pct. 226 alin.(2)):	Exemple de costuri care nu sunt incluse în costul unui element de imobilizări corporale (pct. 226 alin. (3)):
♦ costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale; ♦ cheltuieli materiale; ♦ costurile de amenajare a amplasamentului; ♦ costurile inițiale de livrare și manipulare; ♦ costurile de instalare și asamblare; ♦ cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor; ♦ costurile de testare a funcționării corecte a	♦ costurile de deschidere a unei noi instalații; ♦ costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale); ♦ costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); ♦ costurile administrative și alte

activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); ♦ onorariile profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc.	cheltuieli generale de regie; ♦ costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.
--	--

Imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz (pct. 231 alin. (1)).

Imobilizările în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz (pct. 231 alin. (2)).

Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este, de obicei, același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului (pct. 231 alin. (3)).

C. Cheltuieli ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală

Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămase a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere.

Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere (pct. 227).

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare 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 (pct. 228).

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp (pct. 229 alin. (1)).

Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale. Cu această ocazie sunt avute în vedere prevederile pct. 242 alin. (2) potrivit cărora entitatea va scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare (pct. 229 alin. (2)).

În cazul inspecțiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecțiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuială sau în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. În cazul recunoașterii costului inspecției ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecții planificate (pct. 230 alin. (1)).

Exemplu privind reflectarea în contabilitate a unor categorii de cheltuieli ulterioare efectuate în legătură cu o clădire, ținând cont de politicile contabile adoptate de entitate:

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

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

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

- de reparații - efectuate în scopul de a păstra parametrii tehnici inițiali ai clădirii (recunoscute în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la momentul efectuării lor);

- de modernizare - efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare (recunoscute fie în valoarea activului existent, fie ca active separate, după caz).

Conform procedurilor de recunoaștere a activelor adoptate de entitate prin politicile contabile, 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 2.700 lei, reprezentând reparații - tencuieli, zugrăveli, înlocuit tapet, articol contabil:

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	=	401 Furnizori	2.700 lei
---	---	---------------	-----------

b) lucrările de modernizare în valoare de 15.000 lei, reprezentând montarea unui sistem de aer condiționat și de ventilație specifică în caz de incendii, lucrări cu instalații, montare tavane false, alte lucrări care au determinat un plus de performanță.

În contabilitate, contravaloarea acestor lucrări se recunoaște:

- fie în conturi de active separate, dacă activele rezultate au durate de utilizare economică diferită de cea a activului existent și pot fi exploatate separat de acesta;
- fie în valoarea activului existent.

D. Exemple privind aplicarea raționamentului profesional la recunoașterea în contabilitate a unor elemente de imobilizări corporale

Reglementările contabile prevăd faptul că prin politicile contabile se stabilesc condițiile specifice pentru recunoașterea imobilizărilor corporale.

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

Limita prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 276/2013¹ privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în sumă de 2.500 lei, este utilizată pentru scopuri fiscale.

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

Exemplul nr. 1 – înregistrarea în contabilitate a unei imobilizări corporale a cărei valoare inițială este sub limita de 2.500 lei:

Entitatea „Gazonul” are ca obiect de activitate grădinăritul peisagistic pentru construirea și întreținerea peisajelor.

Pentru realizarea obiectului de activitate, entitatea achiziționează mașini de tuns gazonul. Astfel, în luna iulie 2015, entitatea „Gazonul” achiziționează o mașină de tuns gazonul, în valoare de 2.200 lei, fără TVA.

¹ Hotărârea Guvernului nr. 276/21.05.2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe (M.O. nr. 313/30.05.2013)

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

a) Înregistrarea activului:

213	Instalații tehnice și mijloace de transport	=	404	Furnizori de imobilizări	2.200 lei
-----	---	---	-----	--------------------------	-----------

b) Plata furnizorului:

404	Furnizori de imobilizări	=	5121	Conturi curente la bănci	2.200 lei
-----	--------------------------	---	------	--------------------------	-----------

c) Amortizarea lunară înregistrată în contabilitate este de 45,83 lei rezultată din următoarele calcule:

Amortizarea anuală: 2.200 lei/4 ani = 550 lei/an

Amortizarea lunară: 550 lei/12 luni = 45,83 lei/lună

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	45,83 lei
------	---	---	------	---	-----------

2.2.2 Ajustări de valoare privind imobilizările corporale

Ajustările de valoare sunt reprezentate de acele ajustări destinate să țină cont de modificările valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă modificarea este definitivă sau nu.

Ajustările negative de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării respective (pct. 8 subpunct 8).

A. Amortizarea pe baza duratelor de utilizare economică

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor (pct. 238 alin. (1)).

Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora (pct. 238 alin. (2)).

În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată (pct. 238 alin. (4)).

La amortizarea imobilizărilor corporale, entitățile pot utiliza una din metodele de amortizare, prevăzute de reglementările contabile la pct. 240 alin. (1).

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate (pct. 240 alin. (2)).

Terenurile nu se amortizează (pct. 241 alin. (1)).

Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată) (pct. 139 alin. (2)).

În contabilitate amortizarea se calculează conform duratelor de utilizare economică stabilite de fiecare entitate în parte.

Prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv (pct. 139 alin. (3)).

Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale (pct. 238 alin. (3)).

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

În continuare sunt prezentate exemple care pun în evidență situațiile în care durata de utilizare economică (contabilă) este diferită de durata de amortizare prevăzută de legislația fiscală și situația în care o entitate revizuieste durata de utilizare economică stabilită inițial:

Exemplul nr. 1 - Durata de utilizare economică este mai mare decât durata normală de funcționare stabilită în scop fiscal:

În luna ianuarie 2015 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 și mijloacelor de transport	250 lei
--	---	--	---------

Exemplul nr. 2 - Durata de utilizare economică este mai mică decât durata normală de funcționare stabilită în scop fiscal:

În ianuarie 2015 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 (15.000 lei/4 ani).

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 și mijloacelor de transport	416,6 lei
--	---	--	-----------

Exemplul nr. 3 - Revizuirea duratelor de utilizare economică:

Potrivit prevederilor de la pct. 238 și pct. 100 din reglementările contabile, situațiile în care entitatea poate revizui durata de amortizare a imobilizărilor corporale sunt următoarele:

- în cazul unei modificări semnificative a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și
- în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente, sau
- în cazul învechirii unei imobilizări corporale.

În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea, din punct de vedere contabil, a duratei de amortizare.

De asemenea, dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, societatea poate stabili o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

În cazurile menționate anterior, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Atunci când elementele care au stat la baza stabilirii inițiale a duratei de utilizare economică s-au modificat, entitatea stabilește o nouă perioadă de amortizare, cu respectarea prevederilor cuprinse în reglementările contabile. Modificarea duratei de utilizare economică reprezintă modificare de estimare contabilă (pct. 139 alin. (4)).

Pentru a ilustra modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor menționate, presupunem următorul **exemplu**:

Societatea ZAHĂRUL S.A. desfășoară în principal activități de producere a zahărului și a produselor zaharoase, utilizând ca materie primă sfecla de zahăr. Pentru prelucrarea acesteia societatea deține instalații și echipamente tehnologice specifice, cum ar fi: instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr, mijloace de transport destinate transportului intern al materiilor prime și produselor obținute, alte mașini și utilaje specifice.

Utilajele au fost achiziționate și puse în funcțiune, în cea mai mare parte, în luna decembrie a anului 2010, acesta fiind primul an de activitate.

Prezentăm în Tabelul nr. 1 informații referitoare la data punerii în funcțiune, valoarea de intrare și durata de utilizare economică estimată inițial, aferente unor imobilizări corporale (instalații și echipamente tehnologice) deținute de societate; pentru amortizarea imobilizărilor corporale societatea utilizează metoda liniară.

Informații cu privire la unele elemente de imobilizări corporale deținute de entitate

Tabelul nr. 1

Nr. crt.	Elemente de imobilizări corporale	Data punerii în funcțiune	Valoarea de intrare (Costul de achiziție) (lei)	Durata de utilizare economică
1.	Instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr	09 dec. 2010	486.000	10 ani
2.	Mijloc de transport intern al materiilor prime și produselor obținute	14 dec. 2010	258.840	15 ani

În luna decembrie 2015 instalația de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr face obiectul unei investiții în valoare de 135.400 lei, în vederea automatizării procesului de producție. Aceasta are ca efect obținerea de beneficii economice viitoare, conducând totodată la extinderea duratei de funcționare a activului cu încă cinci ani peste durata estimată inițial.

La data de 31 decembrie 2015 (durata rămasă de utilizare este de 10 ani, după cei 5 ani de utilizare), cu ocazia inventarierii anuale se constată faptul că mijlocul de transport intern al materiilor prime și produselor obținute, ca urmare a utilizării intensive a acestuia în perioadele precedente (în două schimburi, față de cât s-a prevăzut inițial), va funcționa o perioadă mai scurtă decât cea stabilită inițial (respectiv numai șapte ani, în loc de zece ani). Cu alte cuvinte, la sfârșitul exercițiului financiar 2015, durata rămasă de utilizare economică estimată inițial a imobilizării este redusă cu trei ani (de la zece ani la șapte ani). La momentul achiziției s-a estimat că aceasta va funcționa o perioadă de 15 ani, în condițiile utilizării într-un singur schimb de producție.

Aspecte contabile referitoare la recunoașterea și amortizarea celor două imobilizări corporale

Având în vedere scopul deținerii instalației de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr și a mijlocului de transport intern, precum și politicile contabile adoptate de conducerea societății, acestea sunt recunoscute în categoria imobilizărilor corporale.

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

Potrivit politicilor contabile aprobate de conducerea societății, în situația unei modificări semnificative a condițiilor de utilizare a unei imobilizări corporale (cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile zilnice), societatea ZAHĂRUL S.A. procedează, dacă este cazul, la revizuirea duratei de amortizare a imobilizării (pct. 238 alin. (5)). Această reestimare conduce la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Calculul și înregistrarea amortizării lunare a imobilizărilor corporale începând cu luna următoare punerii în funcțiune:

Calculul amortizării lunare a imobilizărilor corporale

Tabelul nr. 2

Nr. crt.	Imobilizări corporale	Data punerii în funcțiune	Valoarea de intrare (lei)	Amortizare anuală (lei)
		Durata de utilizare economică		Amortizare lunară (lei)
1	Instalație de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr	09 dec. 2010	486.000	48.600
		10 ani		4.050
2	Mijloc de transport intern al materiilor prime și produselor obținute	14 dec. 2010	258.840	17.256
		15 ani		1.438

Înregistrarea lunară a amortizării instalației de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr se efectuează prin articolul contabil:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport /Instalație de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr	4.050 lei
--	---	--	-----------

Înregistrarea lunară a amortizării mijlocului de transport intern al materiilor prime și produselor obținute se efectuează prin articolul contabil:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport/ Mijloc de transport intern	1.438 lei
--	---	--	-----------

Decembrie 2015

Înregistrarea investiției aferente instalației de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr în valoare de 135.400 lei care, potrivit politicilor contabile aprobate, majorează valoarea imobilizării corporale. Investiția realizată are ca efect extinderea duratei de funcționare a activului cu încă cinci ani peste durata estimată inițial.

- înregistrarea lucrărilor de investiții efectuate de către societatea specializată:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție/Instalație de curățare și prelucrare a sfecei de zahăr	=	404 Furnizori de imobilizări	135.400 lei
--	---	------------------------------	-------------

- înregistrarea majorării valorii imobilizării corporale, la recepția și punerea în funcțiune a acesteia:

2131 Echipamente tehnologice (mașini utilaje și instalații de lucru) /Instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție/Instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr	135.400 lei
---	---	---	-------------

Calculul amortizării aferente perioadelor următoare de funcționare a imobilizărilor corporale, ca urmare a revizuirii duratelor de utilizare economică ale acestora:

Instalația de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr, în valoare de 486.000 lei (cost de achiziție), a fost pusă în funcțiune la data de 09 decembrie 2010, având o durată de utilizare economică estimată inițial la 10 ani. Astfel, după cinci ani de utilizare (la data de 31 decembrie 2015), amortizarea cumulată a acesteia, calculată prin metoda liniară, este de 243.000 lei, valoarea rămasă de amortizat fiind, de asemenea, de 243.000 lei. Ca urmare a investiției efectuate în luna decembrie 2015, durata de utilizare economică a instalației este extinsă cu încă cinci ani față de durata estimată inițial.

Amortizarea anuală pentru fiecare din cei zece ani de utilizare rămași se va calcula astfel (conform Tabelului nr. 3):

- Valoarea rămasă de amortizat înainte de investiția efectuată	243.000 lei
- Valoarea investiției	<u>135.400 lei</u>
Total	378.400 lei

Amortizarea anuală pe perioada rămasă de utilizare, revizuită la 10 ani (2016 - 2025), se determină astfel: 378.400 lei/10 ani = 37.840 lei/an

Amortizarea instalației de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr pe durata de utilizare economică revizuită

Tabelul nr. 3

Valoare (Instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr)	Amortizare 2011 - 2015	Valoare contabilă la 31.12.2015*/ Amortizarea aferentă duratei de utilizare revizuite
1	2	3 = 1 - 2
486.000 lei (cost de achiziție)	243.000 lei (48.600 lei/an X 5 ani)	243.000 lei (valoare contabilă înainte de investiție)
		135.400 lei (valoare a investiției) (decembrie 2015)
		378.400 (valoare rămasă de amortizat)
		Amortizare pe durata de utilizare economică revizuită (2016 - 2025): 378.400 lei/10 ani = 37.840 lei/an

*Presupunem că în perioada analizată nu s-au înregistrat ajustări pentru deprecierea imobilizării corporale.

În ceea ce privește **mijlocul de transport intern**, în valoare de 258.840 lei, în momentul cumpărării s-a estimat că acesta va funcționa o perioadă de 15 ani și va fi utilizat într-un singur schimb de producție.

Revizuirea duratei de amortizare a imobilizării rămase la data de 31 decembrie 2015, în sensul reducerii duratei rămase de utilizare economică la șapte ani (estimată inițial la zece ani),

conduce la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare (172.560 lei/7 ani = 24.651 lei/an).

Valoarea rămasă de amortizat la 31 decembrie 2015 = Valoarea de intrare (258.840 lei) - Amortizarea aferentă perioadei 2011 - 2015 (86.280 lei) = 172.560 lei

Înregistrarea amortizării lunare a imobilizărilor corporale, **începând cu data de 01 ianuarie 2016**, pe durata de utilizare economică rămasă:

- amortizarea lunară a instalației de curățare și prelucrare a sfeclei: 37.840 lei/12 luni = 3.153 lei

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport /Instalație de curățare și prelucrare a sfeclei de zahăr	3.153 lei
------	---	---	------	--	-----------

- amortizarea lunară a mijlocului de transport intern: 24.651 lei/12 luni = 2.054 lei

6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport /Mijloc de transport intern	2.054 lei
------	---	---	------	---	-----------

B. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale pentru entitățile care au optat potrivit politicilor contabile pentru evidențierea imobilizărilor corporale la cost și nu la valoarea reevaluată

Imobilizările corporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare din care se deduc ajustările cumulate de valoare

În conturile 6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", respectiv 7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" se evidențiază numai deprecierea aferentă imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată (pct. 237).

În acest scop, entitățile procedează la evaluarea la data bilanțului a imobilizărilor corporale și la înregistrarea în contabilitate a ajustărilor de valoare determinate. În cazul elementelor de imobilizări corporale la care se constată depreciere, în funcție de caracterul acestora, în contabilitate se înregistrează fie amortizări (în cazul unor depreciere permanente), fie ajustări pentru depreciere (în cazul modificărilor provizorii de valoare).

Exemplu privind modalitățile de reflectare în contabilitate a ajustărilor de valoare, determinate în funcție de caracterul lor, ireversibil (permanent) sau reversibil (provizoriu):

La data de 31 decembrie 2015 o entitate efectuează inventarierea tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

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

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor corporale se constată următoarele:

– lei –

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

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

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

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

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

Astfel, rezultă următoarele înregistrări:

a) Înregistrarea depreciilor reversibile:
- clădire 02

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor /analitic clădire 02	7.000 lei
- instalație de îmbuteliat apă 02:			
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport /analitic instalație îmbuteliat apă 02	100 lei

b) Înregistrarea deprecierilor ireversibile:

- clădire 01:

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

- sistem IBM 12:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2814 Amortizarea altor imobili- zări corporale/analitic sistem IBM 12	200 lei
--	---	---	---------

2.2.3 Imobilizări corporale în regim de leasing

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți și de legislația în vigoare (în cazul contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere și legislația care reglementează categoriile de entități care pot derula asemenea operațiuni (pct. 216 alin. (3), pct. 212 alin. (1)).

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

Contabilizarea contractelor de leasing se efectuează ținând cont de fondul economic al tranzacțiilor sau al angajamentelor în cauză și nu numai de forma juridică a contractelor (pct. 212 alin. (3)).

Prevederi aplicabile evidențierii în contabilitate a stimulentele acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte de leasing se regăsesc la pct. 221-223 din reglementările contabile, astfel:

La negocierea sau la renegocierea unui leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc (pct. 221).

Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata (pct. 222 alin. (1)).

Stimulentele dintr-un leasing operațional se referă la contraprestația pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unui existent nu se consideră ca făcând parte din costurile inițiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing (pct. 222 alin. (2)).

De exemplu, în cazul încheierii unui nou contract de leasing pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord să plătească costurile de reamplasare ale locatarului, să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locatar sau este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locatar (acordarea unei perioade de grație), atât locatorul, cât și locatarul vor recunoaște valoarea netă a contraprestației, de-a lungul duratei contractului de leasing, utilizând o singură metodă de amortizare (pct. 222 alin. (3)).

Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentele drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția

cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing(pct. 223).

Exemplul 1 - Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor specifice leasingului financiar:

O entitate încheie în data de 15.01.2015 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 3.712,14 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*) 3.712,14 lei este însoțită de transferul dreptului de proprietate;
- durata de utilizare economică a activului este de 5 ani.

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

GRAFIC DE RAMBURSARE CALCULAT DE LOCATOR

- lei -

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	447.712,14	360.000	

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

Potrivit legislației, societățile de leasing sunt instituții financiare nebancare și aplică reglementări contabile emise de Banca Națională a României.

Prin urmare, în continuare se prezintă doar înregistrările contabile pentru locatar, pe durata de leasing:

a) Înregistrarea activului la valoarea capitalului de rambursat:

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

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

Debit cont 8051 „Dobânzi de plătit” 87.712 lei

b) Înregistrarea primei facturi pentru rata scadentă:

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

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

Credit cont 8051 „Dobânzi de plătit” 12.600 lei

- Achitarea facturii:

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

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

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

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

Credit cont 8051 „Dobânzi de plătit” 11.746 lei

- Plata celei de a doua rate:

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

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

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

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

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

e) Achitarea facturii către societatea de leasing:

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

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

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

În exemplul de mai sus:

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

f) Înregistrarea amortizării lunare:

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

Exemplul 2 - Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor specifice leasingului operațional:

Leasingul operațional este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar (pct. 213 alin. (1) lit. c)).

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

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

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

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

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.

Înregistrările contabile efectuate de locatar pe durata de leasing:

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

Debit cont 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” 120.000 lei

- primirea facturii reprezentând rata trimestrială:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	401 Furnizori	10.000 lei
--	---	---------------	------------

și, concomitent:

extracontabil, diminuarea ratelor de leasing cu suma de 10.000 lei:

Credit cont 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate” 10.000 lei

- plata facturii către societatea de leasing:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.000 lei
---------------	---	------------------------------	------------

Notă: a se avea în vedere cazul în care se impune evidențierea în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” a sumei corespunzătoare fiecărei luni, diferența de plată fiind recunoscută în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”.

2.2.4 Reevaluarea imobilizărilor corporale

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot aplica tratamentul alternativ de evaluare, procedând 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 (pct. 99 alin. (1)).

Tratamentul contabil de bază constă în prezentarea imobilizărilor corporale în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Principalele aspecte privind reevaluarea imobilizărilor corporale cuprinse în reglementările contabile se referă la: stabilirea valorii juste a imobilizărilor, frecvența reevaluărilor, înregistrarea contabilă a rezultatului reevaluării, tratamentul ajustărilor de valoare aferente imobilizărilor reevaluate, tratamentul contabil al surplusului din reevaluare, cerințe de prezentare a informațiilor, aspecte la care ne referim în cele ce urmează.

Stabilirea valorii juste a imobilizărilor se realizează pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii (pct. 102).

Reevaluarea se aplică simultan asupra întregii categorii din care face parte imobilizarea corporală, 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.

Ca urmare, dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități. Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri, clădiri, mașini și echipamente, nave, aeronave etc. (pct. 105 alin. (3) și (4)).

Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului (pct. 106 alin. (1)).

Principalele aspecte referitoare la **înregistrarea contabilă a rezultatului reevaluării, tratamentul contabil al ajustărilor de valoare aferente activelor reevaluate și al surplusului din reevaluare**, cuprinse în reglementările contabile menționate, pot fi sintetizate astfel (tabelele nr. 1 - 3):

Înregistrarea contabilă a rezultatului reevaluării

Tabelul nr. 1

Creșterea față de valoarea contabilă netă se tratează astfel:	- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve” (creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”), dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ (pct. 111 alin. (1)); sau - ca un venit (creditul contului 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”), care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ (înregistrată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”) (pct. 111 alin. (1)).
Descreșterea valorii contabile nete se tratează astfel:	- ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei (cont 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”), atunci când în rezerva din reevaluare evidențiată în contul 105 „Rezerve din reevaluare” nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) (pct. 111 alin. (2)); sau - ca o scădere a rezervei din reevaluare (debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare”) prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială (debitul contului 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”) (pct. 111 alin. (2)).

Tratamentul contabil al ajustărilor de valoare aferente activelor reevaluate

Tabelul nr. 2

La data reevaluării activelor, amortizarea cumulată este tratată în unul din următoarele moduri (pct. 103):	- 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 - 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.
Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea (pct. 99 alin. (2)). Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizărilor respective (pct. 115).	

Tratamentul contabil al surplusului din reevaluare

Tabelul nr. 3

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare (evidențiat în contul 105 „Rezerve din reevaluare”) este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.*

Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului (pct. 109 alin. (1) și (2)).

Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă un câștig efectiv realizat (pct. 112).

Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare (pct. 110).

Cu excepția cazurilor prevăzute la pct. 109 – 112 din reglementările contabile, rezerva din reevaluare nu poate fi redusă. (pct. 113).

* Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31 decembrie 2014, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare se capitaliza prin transferul direct în rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” nu se mai regăsește în Planul de conturi general prevăzut de Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, astfel că, la aplicarea pentru prima dată a acestor reglementări, soldul contului 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” s-a transferat asupra contului 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” (pct. 109 alin. (3)).

Precizări privind tratamentul contabil aplicabil în cazul trecerii de la metoda reevaluării imobilizărilor corporale la metoda costului

Entitățile care, în baza prevederilor de la pct. 62, decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului, procedează la ajustarea sumelor evidențiate în contul 105 „Rezerve din reevaluare” în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, au transferat sumele în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), după cum urmează (pct. 62¹ alin. (1)):

a) **entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, pe măsura amortizării activului**, închid rezerva din reevaluare (soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare”) pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	21x Imobilizări corporale
----------------------------	---	---------------------------

b) **entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, la scoaterea din evidență a imobilizării** pentru care s-a constituit rezerva respectivă, procedează astfel:

- transferă din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” rezerva corespunzătoare sumelor amortizate din valoarea imobilizării, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
----------------------------	---	---

- reduc valoarea imobilizării cu rezerva din reevaluare aferentă valorii care nu a fost amortizată, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	21x Imobilizări corporale
----------------------------	---	---------------------------

Notă:

- entitățile care modifică politica contabilă aplicabilă imobilizărilor corporale în sensul că decid să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului aplică prevederile 62¹ alin. (1) din reglementările contabile, prin excepție de la cerințele pct. 63 alin. (1) din aceleași reglementări.

- entitățile vor urmări, de asemenea, ca aplicarea acestei opțiuni să nu conducă la subevaluarea activelor respective, față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi fost reevaluate (pct. 62¹ alin. (3));

- prevederile punctului 62¹ menționate mai sus, aplicabile entităților care modifică politica contabilă în sensul trecerii de la metoda reevaluării imobilizărilor corporale la metoda costului, se aplică indiferent dacă reevaluarea a fost efectuată prin aplicarea unui indice sau prin recalcularea valorii nete a imobilizării (pct. 62¹ alin. (4)).

Exemplu privind reflectarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării:

Așa cum rezultă din prevederile subsecțiunii 3.4.1. „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din reglementările contabile, prezentate sintetic anterior, există două posibilități de reflectare în contabilitate a rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale, determinate de informațiile prezentate în rapoartele de evaluare, și anume:

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

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

În tabelul de mai jos sunt prezentate sintetic, pentru ambele situații, informațiile extrase din rapoartele de evaluare și care sunt necesare la înregistrarea în contabilitate:

- lei -

Val. de înreg.	Amortizare	Val. rămasă	Indici Actualiz.	Val. de înreg. actualiz.	Grad uzură	Amortiz. actualiz.	Dif. amortiz.	Val. rămasă actualiz.	Dif. reeval. activ	Rezer. va reev. *)	Val. justă
1	2	3 = 1-2	4	5 = 1x4	6=2/1	7=5 x6	8 = 7-2	9 = 5-7	10 = 9-3	11	12 = 9
6.000	1.200	4.800	1,4167	8.500	20%	1.700	500	6.800	2.000	2000	6.800
8.500	4.250	4.250	0,8824	7.500	50%	3.750	500	3.750	-500	1500	3.750
7.500	4.500	3.000	0,4	3.000	60%	1.800	2.700	1.200	-1.800	0	1.200
3.000	2.100	900	2	6.000	70%	4.200	2.100	1.800	900	600	1.800
6.000											

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

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

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

Entitatea 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 necesare pentru 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, corespunzătoare imobilizării (conform indicelui):

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

b) înregistrarea diferenței de amortizare (urmare actualizării):

105 Rezerve din reevaluare	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	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:

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

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

- lei -

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

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

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

b) înregistrarea diferenței de amortizare (urmare actualizării):

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

Soldurile conturilor

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

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

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

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

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

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

- lei -

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

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

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

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

%	=	2131 Echipamente tehnologice	<u>4.500 lei</u>
105 Rezerve din reevaluare		(mașini, utilaje și instalații	4.200 lei
655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale		de lucru)	300 lei

b) ajustarea amortizării:

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

Soldurile conturilor

2131	
S.I. 7.500	
S.F. 3.000	4.500
2813	
2.700	S.I. 3.750
	750
	S.F. 1.800
105	
4.200	S.I. 1.500
	2.700
	S.F. 0
655*)	
300	
	S.F. 300

*) înainte de închiderea prin contul 121 „Profit sau pierdere”

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

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

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

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

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

- lei -

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

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

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	%	<u>3.000 lei</u>
		105 Rezerve din reevaluare	2.700 lei
		755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	300 lei

b) Înregistrarea diferenței de amortizare (urmăre actualizării):

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

Soldurile conturilor

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

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

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

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

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

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

Entitatea deține o linie tehnologică cu următoarele caracteristici:

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

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

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

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

Majorarea valorii imobilizării corporale ca rezultat al reevaluării:

- anularea amortizării cumulate

2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	1.200 lei
--	---	---	-----------

și

- înregistrarea plusului de valoare

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

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

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

Recalcularea amortizării:

- Valoarea reevaluată (justă) este de 6.800 lei;
- Durata de utilizare rămasă este de 8 ani;
- Amortizarea anuală este de 850 lei (6.800 lei/8 ani).

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

Descreșterea din reevaluare se înregistrează astfel:

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

Prezentarea simplificată în bilanț

- lei -

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

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

Recalcularea amortizării:

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

3. A treia reevaluare a activului se efectuează după un 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 și mijloacelor de transport			
105 Rezerve din reevaluare			1.500 lei
655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale			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 un 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 reevaluarea activului este 900 lei (1.800 – 900).

Creșterea valorii activului se înregistrează:

a) anularea amortizării, în sumă de 300 lei:

2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	=	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
		755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	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).

2.2.5 Tratatamentul costurilor estimate pentru demontarea și mutarea activelor, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea

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

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”) (pct. 226 alin. (5) și (6)).

Provizioanele reprezentând datorii existente din dezafectare, restaurare sau de natură similară sunt recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale (pct. 232).

Provizioanele pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea se constituie atunci când există obligația de a demola, înlătura și restaura elemente de imobilizări corporale.

Costurile de demolare și înlăturare a imobilizării corporale și de restaurare a zonei în care aceasta s-a aflat reprezintă obligație pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii imobilizării corporale, fie ca o consecință a faptului că a utilizat-o pentru o anumită perioadă de timp (pct. 233).

Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară se contabilizează potrivit reglementărilor contabile (pct. 235 sau 236), după cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată (pct. 234).

Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost:

a) sub rezerva respectării condițiilor de la lit. b), modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului (*articol contabil 21X Imobilizări corporale = 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”*) sau trebuie deduse din costul acestuia (*articol contabil 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” = 21X Imobilizări corporale*) în perioada curentă;

b) valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depășească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;

c) dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă activul este supraevaluat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea vreunei pierderi din depreciere (*articol contabil 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” = 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”*).

Astfel, cheltuiala cu amortizarea activului (contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”) trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

a) modificările datoriei ajustează rezerva din reevaluare (*contul 105 „Rezerve din reevaluare”*), astfel:

(i) sub rezerva respectării condițiilor de la lit. b), o scădere a datoriei majorează rezerva din reevaluare din capitalurile proprii (*articol contabil 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” = 105 „Rezerve din reevaluare”*), cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiași activ, care a fost recunoscută anterior drept cheltuielă (*articol contabil 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” = 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”*);

(ii) o creștere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere, exceptând cazul în care reduce rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ (*articol contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”*);

b) în cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit și pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

Exemplu:

Prezentăm în continuare principalele operațiuni cu privire la evidențierea în contabilitate a operațiunilor în situația achiziționării unui utilaj pentru exploatarea cărbunelui și pentru care la data punerii în funcțiune a acestuia, entitatea a estimat că la finalizarea exploatarei va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea utilajului, precum și cheltuieli cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționat utilajul, astfel:

În anul 2015 entitatea achiziționează un utilaj minier pentru exploatarea cărbunelui în valoare de 600.000 lei, pe care-l pune în funcțiune în luna decembrie 2015.

La data punerii în funcțiune a utilajului, entitatea a estimat că la finalizarea exploatarei va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea utilajului, precum și cheltuieli cu restaurarea amplasamentului în valoare actualizată de 9.638,74 lei.

Metoda de amortizare a utilajului este cea liniară.

Utilajul are o durată de utilizare economică estimată inițial de 10 ani.

La 31.12.2017, ca urmare a reevaluării utilajului, valoarea justă a acestuia este 520.000 lei.

Entitatea are ca politică contabilă evaluarea utilajului utilizându-se modelul reevaluării, iar surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”) la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

Presupunem că pe perioada analizată nu au loc modificări în valoarea datoriilor din dezafectare, restaurare și de natură similară.

În anul 2015:

1. Recunoașterea imobilizării la costul 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	600.000 lei
---	---	------------------------------	-------------

și

2. Înregistrarea costurilor cu demontarea și mutarea utilajului:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	9.638,74 lei
---	---	--	--------------

În anul 2016:

Amortizarea utilajului se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lui. La stabilirea amortizării imobilizării corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acesteia, astfel:

Valoarea amortizabilă 600.000 lei + 9.638,74 lei = 609.638,74 lei

Amortizarea anuală 609.638,74/10 ani = 60.963,87 lei

Înregistrarea amortizării aferente anului 2016 în sumă de 60.963,87 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	60.963,87 lei
--	---	--	---------------

În anul 2017:

1. Înregistrarea amortizării aferente anului 2017 în sumă de 60.963,87 lei:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	60.963,87 lei
--	---	--	---------------

2. Evidențierea la 31.12.2017 a evaluării utilajului utilizându-se modelul reevaluării:

Valoarea contabilă a utilajului la 31.12.2017:

609.638,74 lei - (2 ani x 60.963,87 lei) = 487.711 lei

Amortizarea cumulată este de 121.927,74 lei

Valoarea reevaluată (justă) este de 520.000 lei

Plusul de valoare 32.289 lei

a) Amortizarea cumulată la data reevaluării în sumă de 121.927,74 lei (2 ani x 60.963,87 lei) este 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, efectuându-se în contabilitate articolul contabil:

2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	=	2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	121.927,74 lei
--	---	---	----------------

b) Înregistrarea rezultatului reevaluării, respectiv a creșterii față de valoarea contabilă netă a activului:

2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	105 Rezerve din reevaluare	32.289 lei
---	---	----------------------------	------------

În anul 2018:

Înregistrarea amortizării anuale în valoare de 65.000 lei aferentă exercițiului financiar 2018:

Valoare amortizabilă este de 520.000 lei

Durata de utilizare rămasă 8 ani

Amortizarea aferentă anului 2018: 65.000 lei (520.000 lei/8 ani)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	65.000 lei
--	---	--	------------

Până la scoaterea din evidență a utilajului se evidențiază în contabilitate amortizarea utilajului, precum și eventualele ajustări ale provizionului pentru dezafectare.

Totodată, la scoaterea din evidență a utilajului, dacă există sold în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, acesta se transferă la rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	
----------------------------	---	---	--

NOTĂ:

Având în vedere că în exemplul nostru societatea are ca politică contabilă evaluarea utilajului utilizându-se modelul reevaluării, dacă există o scădere a provizionului pentru dezafectare, aceasta majorează rezerva din reevaluare din capitalurile proprii (articol contabil 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” = 105 „Rezerve din reevaluare”), cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiași activ, care a fost recunoscută anterior drept cheltuială (articol contabil 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” = 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”).

2.2.6 Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale - Cedarea și casarea

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare (pct. 242).

Potrivit pct. 243 alin. (1) din reglementările contabile, în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia, astfel:

- scoaterea din evidență a imobilizării corporale

%	=	21x	- valoarea imobilizărilor corporale scoase din evidență
281x		Imobilizări corporale	- valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidență
Amortizări privind imobilizările corporale			- valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale scoase din evidență
6583			
Chetuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			

- reflectarea vânzării imobilizării corporale cedate - la preț de vânzare

461 Debitori diverși	=	7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
----------------------	---	--

În cazul în care imobilizările corporale scoase din evidență au făcut obiectul unor operațiuni de reevaluare, pentru care s-au înregistrat diferențe din reevaluare, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilizărilor se reflectă capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, astfel:

105 Diferențe din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
------------------------------	---	---

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau chetuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte chetuieli de exploatare”, după caz (pct. 243 alin. (2)).

2.2.7 Investiții imobiliare

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aplicabile începând cu data de 01 ianuarie 2015, cuprind prevederi cu privire la tratamentul contabil al investițiilor imobiliare, prevederi care nu se regăseau în Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Principalele înregistrări contabile aferente investițiilor imobiliare:

a) Înregistrarea achiziției investiției imobiliare:

215 Investiții imobiliare	=	404 Furnizori de imobilizări
---------------------------	---	------------------------------

b) Înregistrarea amortizării lunare a investiției imobiliare:

6811 Chetuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare
---	---	---

c) Înregistrarea în contabilitate a investițiilor imobiliare în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate:

c1) colectarea cheltuielilor ocazionate - sunt contabilizate în funcție de natura acestora:

6xx Conturi de cheltuieli	=	% 28x Amortizări privind imobilizările 3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție 4xx Conturi de terți
---------------------------	---	--

c2) înregistrarea în contabilitate a investițiilor imobiliare în curs de execuție și a veniturilor aferente producției acestora efectuate în regie proprie, neterminate:

235 Investiții imobiliare în curs de execuție	=	725 Venituri din producția de investiții imobiliare
---	---	---

c3) recepționarea imobilizării clasificate ca investiție imobiliară:

215 Investiții imobiliare	=	235 Investiții imobiliare în curs de execuție
---------------------------	---	---

d) Scoaterea din evidență a investiției imobiliare:

% 2815 Amortizarea investițiilor imobiliare 6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	=	215 Investiții imobiliare
---	---	---------------------------

În cazul reclasificării unei investiții imobiliare, în sensul că aceasta urmează să fie utilizată de proprietar, destinația activului se urmărește și în contabilitate, cu reflectarea corespunzătoare a amortizării aferente acesteia:

212 Construcții	=	215 Investiții imobiliare
	și	
2815 Amortizarea investițiilor imobiliare	=	2812 Amortizarea construcțiilor

Pentru a ilustra modul de recunoaștere, evaluare și reflectare în contabilitate a **investițiilor imobiliare**, presupunem următorul **exemplu**:

Societatea IMOBILIARA S.A. își desfășoară activitatea în domeniul imobiliar, derulând atât tranzacții de vânzare - cumpărare de terenuri și imobile în scop speculativ, cât și activități de intermediere și consultanță în domeniul imobiliar.

La data de 01 ianuarie 2015 Societatea are în portofoliu 3 clădiri încadrate la imobilizări corporale (deținute pentru utilizare pe termen lung, ca sedii administrative și spații închiriate terților) și stocuri (deținute în vederea vânzării). Informațiile referitoare la data punerii în funcțiune, valoarea de intrare și durata de utilizare economică estimată inițial, aferente acestor proprietăți imobiliare, sunt prezentate în Tabelul nr. 1.

În luna aprilie 2015, societatea achiziționează un teren în scopul obținerii de venituri ca urmare a creșterii pe termen lung a valorii acestuia pe parcursul desfășurării normale a activității și un apartament în vederea închirierii. Datele reprezentate de valoarea de intrare a acestor proprietăți imobiliare (reprezentată de costul de achiziție) sunt prezentate de asemenea în Tabelul nr. 1.

Informații cu privire la proprietățile imobiliare deținute de societatea IMOBILIARA S.A.

Nr crt.	Proprietăți imobiliare deținute	Destinația activului	Data punerii în funcțiune*	Valoarea de intrare (Costul de achiziție) (lei)	Durata de utilizare economică	Valoarea lunară a amortizării (lei)
1.	Clădirea A	Utilizare pentru nevoi proprii	05.12.2012	1.540.000	30 ani	4.277,77
2.	Clădirea B	Închiriere (95% din spațiu) Utilizare pentru nevoi proprii (5% din spațiu)	01.03.2014	1.675.000	25 ani	5.583,33
3.	Clădirea C	Destinată vânzării pe termen scurt	30.09.2014	145.300	-	-
4.	Teren	Deținut în scopul creșterii pe termen lung a valorii acestuia	25.04.2015	427.500	-	-
5.	Apartament	Deținut în vederea închirierii	25.04.2015	225.000	20 ani	937,5

* În exemplul prezentat, data punerii în funcțiune corespunde cu data achiziției.

Prezentare simplificată a politicilor contabile utilizate de societate cu privire la recunoașterea și evaluarea proprietăților imobiliare

Proprietățile imobiliare de natura imobilizărilor corporale sunt evaluate în conformitate cu regulile generale de evaluare.

Ulterior achiziției, proprietățile imobiliare de natura imobilizărilor corporale se amortizează în mod sistematic, pe durata de viață utilă preconizată, prin metoda amortizării liniare (excepție făcând terenurile care, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, nu se amortizează).

Conducerea societății IMOBILIARA S.A. aplică tratamentul contabil alternativ în cazul proprietăților imobiliare de natura imobilizărilor corporale reprezentate de terenuri.

1. Recunoaștere și evaluare inițială (la data intrării în entitate)

Proprietăți imobiliare existente în evidența societății la data de 31 decembrie 2014

Ținând cont de **scopul deținerii clădirilor A și B** și de politicile contabile adoptate de conducerea societății în conformitate cu reglementările contabile aplicabile până la data de 31 decembrie 2014, respectiv *Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare*, acestea au fost recunoscute inițial în contabilitate în categoria imobilizărilor corporale (cont 212 „Construcții”).

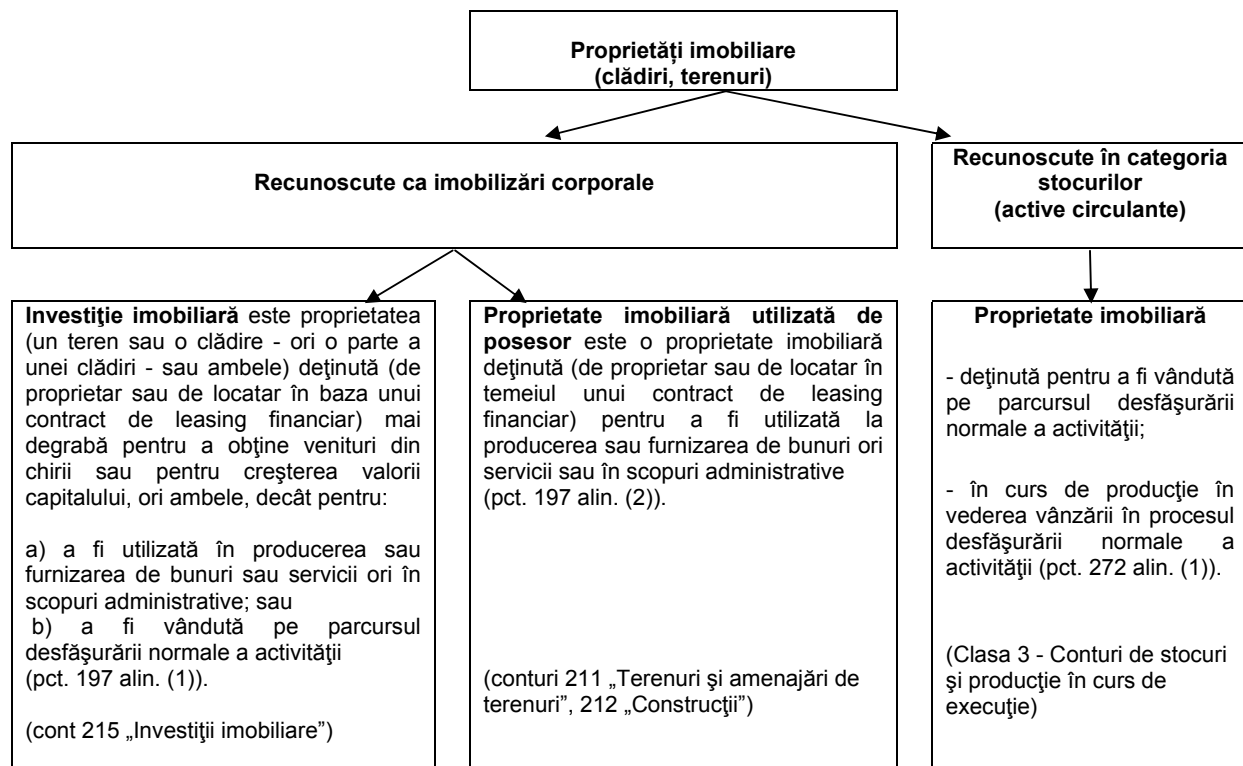
Clădirea C - achiziționată cu scopul de a fi vândută - a fost recunoscută la data intrării în entitate, ca activ circulant (stocuri, utilizându-se contul 371 „Mărfuri”).

Reglementările contabile precizează faptul că în categoria imobilizărilor corporale trebuie urmărite distinct investițiile imobiliare. Pentru acestea se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare și amortizare aplicabile imobilizărilor corporale (pct. 194).

Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare (pct. 202).

La data de **01 ianuarie 2015**, societatea IMOBILIARA S.A. stabilește, pe baza politicilor contabile și a raționamentului profesional, care dintre proprietățile imobiliare deținute îndeplinesc

condițiile pentru a fi încadrate la investiții imobiliare (conform „Dispozițiilor tranzitorii” cuprinse la pct. 206 din *reglementările contabile*), având în vedere următoarele aspecte:



Analiza încadrării proprietăților imobiliare deținute de societatea IMOBILIARA S.A. în cele trei categorii de active (investiții imobiliare, proprietăți imobiliare utilizate de posesor, stocuri):

1. Clădirea „A” în care societatea își desfășoară activitatea în scopuri administrative, fiind utilizată pe termen lung, **rămâne evidențiată în continuare în contul 212 „Construcții”**, fiind considerată proprietate imobiliară utilizată de posesor. Ca urmare, nu este necesară efectuarea niciunei reclasificări.

2. Clădirea „B” este deținută în principal în scopul închirierii, doar o mică parte fiind utilizată pentru nevoi proprii. În aceste condiții, ea generează fluxuri de numerar care sunt în mare măsură independente de celelalte active deținute de entitate.

Deoarece părțile componente ale imobilului respectiv (cele închiriate și cele utilizate pentru nevoi proprii) nu pot fi vândute separat și, având în vedere faptul că o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative, clădirea B **îndeplinește condițiile pentru a fi încadrată la „investiții imobiliare”** (pct. 200).

În baza contractului de închiriere a Clădirii B încheiat pe o perioadă de 5 ani cu societatea ALFA S.R.L., cu o chirie lunară de 6.500 lei, entitatea furnizează suplimentar și servicii auxiliare ocupanților proprietății imobiliare pe care o deține, respectiv servicii de pază și protecție oferite societății ALFA S.R.L. pentru valoarea de 250 lei/lunar. Ținând cont de faptul că respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract de închiriere, entitatea IMOBILIARA S.A. tratează proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară (pct. 201 alin. (1)).

Ca urmare, începând cu data de **01 ianuarie 2015** societatea IMOBILIARA S.A. va efectua o reîncadrare a activului (clădirea B) în categoria investițiilor imobiliare (cont 215 „Investiții imobiliare”), articol contabil:

215 Investiții imobiliare/ Clădirea B	=	212 Construcții/ Clădirea B	1.675.000 lei	01.01.2015
--	---	--------------------------------	---------------	------------

Presupunem că prin politicile contabile se stabilește și faptul că se mențin datele aferente calculării amortizării clădirii B ce va fi reîncadrată la investiții imobiliare (durată de utilizare economică, metodă de amortizare).

Concomitent, la data de 01.01.2015, amortizarea cumulată a clădirii B, în sumă de 50.250 lei, respectiv 5.583,33 lei (amortizare lunară) x 9 luni este evidențiată astfel:

2812 Amortizarea construcțiilor/Clădirea B	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare/ Clădirea B	50.250 lei	01.01.2015
--	---	---	------------	------------

3. Clădirea „C”, deținută în vederea vânzării pe termen scurt este evidențiată în continuare în categoria activelor circulante, cu ajutorul conturilor de stocuri (cont 371 „Mărfuri”).

Proprietățile imobiliare achiziționate în anul 2015

Având în vedere definiția investițiilor imobiliare prevăzută de reglementările contabile aplicabile și politicile contabile aprobate de conducerea societății în conformitate cu aceste reglementări, atât **terenul** cumpărat în luna aprilie 2015, în scopul obținerii de venituri pe termen lung (ca urmare a creșterii valorii acestuia), cât și **apartamentul** achiziționat în aceeași perioadă în vederea închirierii, sunt recunoscute în categoria **investițiilor imobiliare**.

4. Reflectarea în contabilitate a terenului achiziționat în scopul creșterii pe termen lung a valorii acestuia, la data achiziției, la costul de achiziție:

215 Investiții imobiliare/ Teren	=	404 Furnizori de imobilizări	427.500 lei	25.04.2015
----------------------------------	---	------------------------------	-------------	------------

5. Apartamentul achiziționat de entitate în scopul închirierii este recunoscut în contabilitate în categoria investițiilor imobiliare, la costul de achiziție:

215 Investiții imobiliare/ Apartament	=	404 Furnizori de imobilizări	225.000 lei	25.04.2015
---------------------------------------	---	------------------------------	-------------	------------

Din cele prezentate se constată faptul că investițiile imobiliare sunt deținute, în principal, pentru a obține venituri din chirii, dar și pentru creșterea valorii capitalului pe termen lung. Ca urmare, fluxurile de trezorerie generate de o investiție imobiliară sunt în mare măsură independente de cele generate de alte active deținute de societate.

2. Evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare deținute de Societatea IMOBILIARA S.A la data de 31.12.2016

Având în vedere faptul că tratamentul contabil aplicabil investițiilor imobiliare este similar tratamentului contabil aplicabil imobilizărilor corporale, cu mențiunea faptului că reflectarea în contabilitate se face în mod distinct, prin intermediul conturilor contabile specifice investițiilor imobiliare, iar aspecte referitoare la evaluarea imobilizărilor corporale sunt tratate la Cap. 2 Secțiunea 2.2 din prezentul ghid, **exemplificăm în continuare doar tratamentul contabil aplicabil evaluării ulterioare în cazul terenului achiziționat de societate în anul 2015 și recunoscut în contabilitate la investiții imobiliare.**

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, 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 (pct. 99 alin. (1)).

Ca urmare, după recunoașterea inițială, proprietățile imobiliare de natura investițiilor imobiliare deținute de societatea IMOBILIARA, trebuie reflectate în contabilitate la cost sau la valoarea reevaluată (în cazul terenului) minus amortizarea și ajustările pentru depreciere.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii (pct. 102).

Aplicând tratamentul contabil alternativ, entitatea procedează la reevaluarea terenului achiziționat în data de 25.04.2015, iar valoarea justă determinată pe baza raportului întocmit de către un evaluator autorizat, pentru data bilanțului (31.12.2016) este 450.000 lei, superioară costului de achiziție cu suma de 22.500 lei.

Notă: În exemplul prezentat, terenul respectiv nu a determinat recunoașterea la data de 31 decembrie 2015 a vreunei diferențe din reevaluare.

Evidențierea în contabilitate a diferenței superioare rezultate din reevaluarea terenului recunoscut în contabilitate la investiții imobiliare

Având în vedere faptul că rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, precum și faptul că nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acestui activ, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve” (pct. 111 alin. (1)), astfel:

215 Investiții imobiliare/Teren	=	105 Rezerve din reevaluare/Teren	22.500 lei	31.12.2016
---------------------------------	---	----------------------------------	------------	------------

Dacă în exemplul prezentat, la data bilanțului (31.12.2016) valoarea terenului rezultată din reevaluare ar fi fost 400.000 lei, deci o valoare inferioară valorii contabile a terenului (427.500 lei), această diferență (27.500 lei) s-ar fi recunoscut ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, deoarece până la acest moment în rezerva de reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acest activ (pct. 111 alin. (2)), articol contabil:

655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale	=	215 Investiții imobiliare/Teren	27.500 lei	31.12.2016
---	---	---------------------------------	------------	------------

Începând cu data de 01 ianuarie 2017, valoarea ce va fi atribuită în contabilitate investiției imobiliare reprezentate de teren, în locul costului de achiziție, va fi valoarea rezultată din reevaluare (pct. 104).

Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere (contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, după caz (pct. 111 alin.(3)).

Totodată, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. În cazul terenului, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare (pct. 109 alin. (1) și (2)).

Reflectarea în contabilitate a capitalizării surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, se efectuează prin articolul contabil:

105 Rezerve din reevaluare/Teren	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	xxx lei
----------------------------------	---	---	---------

În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, potrivit reglementărilor contabile, 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 (pct. 107).

De asemenea, în notele explicative se vor prezenta, 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; sau

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 (pct. 116).

2.3 Schimbarea destinației activelor

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate prevăd la pct. 204 faptul că transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor; sau
- încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare.

Aspecte suplimentare referitoare la condițiile în care se pot efectua transferuri între diferite categorii de active se regăsesc la pct. 205, potrivit căruia în cazul în care o entitate decide să cedeze o investiție imobiliară, cu sau fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

Exemplu:

Societatea IMOB își desfășoară activitatea în domeniul imobiliar (construcții, închirieri, intermediari, vânzări etc.). Societatea are în portofoliu clădiri încadrate atât la imobilizări corporale, cât și la stocuri (proprietăți deținute în vederea vânzării).

În data de 31 ianuarie 2012 societatea IMOB a achiziționat un imobil central (denumit în exemplu „clădirea A”), în valoare de 3.000.000 lei. Plata furnizorului s-a efectuat integral prin virament bancar. Societatea a stabilit destinația respectivului activ, în funcție de scopul utilizării acestuia. Imobilul va fi închiriat în proporție de 5% și 95% utilizat în scopuri administrative.

Având în vedere prevederile din reglementările contabile aplicabile la data achiziției (aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare), precum și politicile contabile aprobate de conducerea entității referitoare la recunoașterea activelor în funcție de destinația utilizării acestora, imobilul a fost contabilizat la data achiziției în categoria activelor pe termen lung de natura imobilizărilor corporale.

De asemenea, prin politicile contabile aprobate, societatea IMOB a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale de natura clădirilor.

În ceea ce privește amortizarea imobilului achiziționat, începând cu luna următoare punerii în funcțiune s-a calculat și evidențiat lunar amortizarea acestuia.

Durata de utilizare economică stabilită de entitate în cazul „clădirii A” este de 50 de ani (600 luni), iar metoda de recuperare a valorii activului este metoda liniară. Ca urmare, amortizarea evidențiată lunar prin intermediul cheltuielilor cu amortizarea este 5.000 lei (3.000.000 lei/600 luni).

La data de 31.12.2013 societatea a efectuat reevaluarea imobilizărilor corporale a căror prezentare în situațiile financiare se face la valoarea justă (inclusiv „clădirea A”).

Pentru această clădire s-a stabilit o valoare justă de 3.135.000 lei. Surplusul din reevaluare se consideră realizat la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale.

Începând cu luna ianuarie 2015, societatea primește o ofertă de închiriere a imobilului și, având în vedere beneficiile prognozate, decide să restrângă activitatea administrativă la un procent

de 10% din spațiul util al clădirii și să închirieze clădirea A în proporție majoritară, respectiv în procent de 90%.

Reflectarea în contabilitate:

1) Achiziția „clădirii A” la data de 31.01.2012 la cost de achiziție de 3.000.000 lei:

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

2) Plata prin bancă a furnizorului:

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

3) Înregistrarea amortizării lunare în sumă de 5.000 lei începând cu luna februarie 2012 până în luna decembrie 2013:

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

4) Înregistrarea diferenței din reevaluare, la data de 31 decembrie 2013, în valoare de 250.000 lei

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

În vederea înregistrării în contabilitate a valorii rezultate din reevaluare s-a ales tehnica de eliminare a amortizării din valoarea contabilă brută.

Amortizarea cumulată la 31 decembrie 2013 este de 115.000 lei (5.000 lei x 23 luni).

Valoarea contabilă netă a clădirii la data de 31 decembrie 2013 este de 2.885.000 lei (3.000.000 lei - 115.000 lei).

Diferența din reevaluare reprezintă un plus de valoare în sumă de 250.000 lei (3.135.000 lei - 2.885.000 lei) și se înregistrează pe seama capitalurilor proprii.

- anularea amortizării cumulate în perioada februarie 2012 - decembrie 2013

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

- înregistrarea creșterii de valoare rezultate din reevaluare

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

5) Înregistrarea în contabilitate a amortizării lunare, recalculate după reevaluare, începând cu luna ianuarie 2014:

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

Amortizarea lunară înregistrată după 1 ianuarie 2014 este de 5.433 lei (3.135.000 lei/577 luni).

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

6) În luna ianuarie 2015, ca urmare a deciziei entității de modificare a destinației clădirii A și având în vedere prevederile *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, pe baza politicilor contabile și a raționamentului profesional, societatea IMOB decide reîncadrarea/reclasificarea imobilului reprezentat de clădirea A, din contul 212 „Construcții” în contul 215 „Investiții imobiliare”.

Presupunem că prin politicile contabile se stabilește și faptul că se mențin datele aferente calculării amortizării clădirii ce va fi reîncadrată la investiții imobiliare (durată de utilizare, metodă de amortizare).

Reflectarea în contabilitate a transferului clădirii A la investiții imobiliare se efectuează inclusiv cu transferarea corespunzătoare a amortizării cumulate la data reîncadrării, astfel:

215 Investiții imobiliare/„clădirea A”	=	212 Construcții/„clădirea A”	3.135.000 lei
2812 Amortizarea construcțiilor/„clădirea A”	=	2815 Amortizarea investițiilor imobiliare/„clădirea A”	65.196 lei (5.433x12luni)

2.4 Imobilizări financiare

2.4.1 Aspecte generale privind imobilizările financiare

Elemente componente

Potrivit pct. 264 alin. (1) din reglementările contabile, imobilizările financiare cuprind:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate,
- împrumuturile acordate entităților afiliate,
- acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun,
- împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun,
- alte investiții deținute ca imobilizări,
- alte împrumuturi.

Entitățile afiliate sunt considerate două sau mai multe entități din cadrul unui grup (pct. 8 subpunct 12).

În categoria altor investiții deținute ca imobilizări se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, precum și certificatele verzi prezentate la subsecțiunea 4.5.4. „Contabilitatea certificatelor verzi” din reglementările contabile (pct. 264 alin. (4)).

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cautiunile depuse de entitate la terți. Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadență mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadență mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe (pct. 265 alin. (1) și (3)).

În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii (pct. 265 alin. (2)).

Evaluare inițială

Atunci când sunt recunoscute ca activ, imobilizările financiare se evaluează la costul de achiziție (pct. 266).

Titlurile primite fără plată, potrivit legii, se recunosc în contabilitate la valoarea justă (pct. 438 alin. (3)).

Potrivit prevederilor cuprinse la Secțiunea 3.4¹ „Evaluarea titlurilor de stat recunoscute ca imobilizări financiare”, prin derogare de la prevederile pct. 58 alin. (1), în cazul achiziționării de titluri de stat pentru care suma plătită la achiziție este mai mare decât suma care urmează a fi rambursată la scadență, diferența dintre cele două valori este înregistrată în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”/analitic distinct. Această diferență va fi recunoscută în contul de profit și pierdere linear, pe perioada deținerii titlurilor respective (pct. 122¹).

Dacă suma plătită pentru achiziționarea titlurilor de stat este mai mică decât suma care urmează a fi rambursată la scadență, entitatea recunoaște titlurile achiziționate la valoarea care urmează a fi rambursată la scadență. În acest caz, diferența dintre cele două valori se înregistrează în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”, urmând a fi recunoscută în contul de profit și pierdere linear, pe perioada deținerii titlurilor respective.” (pct. 122²).

Evaluarea la data bilanțului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare (pct. 267).

Atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie constituite ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanțului (pct.141 alin. (1)).

Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit și pierdere și prezentate distinct în notele explicative la situațiile financiare, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit și pierdere.

Aspecte privind evidențierea în contabilitate a imobilizărilor financiare

Titluri primite ca urmare a participării în natură și/sau cu creanțe la capitalul altei entități, precum și titluri primite fără plată:

- în cazul participării cu imobilizări la capitalul altei entități, diferența dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare”), la data dobândirii acelor titluri (pct. 438 alin. (4) și pct. 264 alin. (2));

- în situația participării cu creanțe la capitalul altei entități, diferența dintre valoarea participațiilor primite și valoarea nominală a creanțelor care fac obiectul participației se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare”), la data dobândirii acelor titluri (pct. 438 alin. (4));

- titlurile (acțiunile și alte imobilizări financiare) primite fără plată, potrivit legii, se înregistrează în conturile de active și venituri (contul 768 „Alte venituri financiare”), acestea fiind recunoscute la valoarea justă (pct. 264 alin. (3) și pct. 438 alin. (4)).

Notă: Sumele care, potrivit *Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare*, au fost reflectate în contul 106 „Rezerve”, reprezentând diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților la care se dețin respectivele titluri se reiau la venituri (contul 768 „Alte venituri financiare”) la data scoaterii din evidență a respectivelor titluri (pct. 439).

Titluri primite de entitate ca urmare a încorporării rezervelor, primelor de capital sau a beneficiilor, în capitalul social al societății la care sunt deținute participațiile

a) Acțiunile primite de entitate ca urmare a încorporării **rezervelor** sau a **primelor de capital**, în capitalul social al societății la care sunt deținute participațiile, se evidențiază în contabilitate pe seama conturilor de active corespunzătoare naturii participației deținute, respectiv de rezerve (contul 106 „Rezerve”), articol contabil:

26x Imobilizări financiare	=	1068 Alte rezerve
----------------------------	---	-------------------

La cedarea acțiunilor respective, contravaloarea rezervelor corespunzătoare se transferă la venituri (articol contabil 106 „Rezerve” = 768 „Alte venituri financiare”) (pct. 264 alin. (3¹)).

b) Valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților la care se dețin participații, prin încorporarea **beneficiilor** se evidențiază pe seama veniturilor, articol contabil:

26x Imobilizări financiare	=	768 Alte venituri financiare
----------------------------	---	------------------------------

2.4.2 Investiții financiare pe termen lung - recunoaștere și evaluare

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.

În continuare sunt prezentate exemple privind recunoașterea în contabilitate și evaluarea investițiilor financiare reprezentate de acțiunile dobândite de entitate ca participație în capitalul altor entități.

Exemplul 1 privind înregistrarea titlurilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul social al altei societăți:

La data de 10 ianuarie 2016, societatea ALFA S.A. decide să participe la capitalul social al societății nou înființate OMEGA S.A., prin aport cu un echipament de televiziune a cărui valoare, din evidențele contabile, este de 180.000 lei, amortizarea cumulată la data participării fiind de 60.000 lei. În schimbul acestui aport, societatea ALFA S.A. primește 350 acțiuni în valoare de 166.000 lei, ceea ce reprezintă 23% din capitalul entității nou înființate. Deținerea acestui procent îi permite entității ALFA S.A. exercitarea unei influențe semnificative asupra activității acestei entități. Entitatea ALFA S.A. dorește păstrarea pe termen lung a acestor acțiuni.

Înregistrarea titlurilor primite în schimbul participării cu o imobilizare corporală la capitalul societății OMEGA S.R.L.

Deoarece valoarea de aport (166.000 lei) este mai mare decât valoarea contabilă a activului ($120.000 = 180.000 - 60.000$), evidențierea titlurilor primite se va efectua astfel:

a) în limita valorii contabile a imobilizărilor cedate ca aport la capitalul social.

În cazul prezentat, valoarea contabilă va fi valoarea neamortizată a activului (120.000 lei):

%	=	2131 Echipamente tehnologi-	180.000 lei
2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport		ce (mașini, utilaje și instalații de lucru)	60.000 lei
262 Acțiuni deținute la entități asociate/ OMEGA			120.000 lei

b) înregistrarea diferenței dintre valoarea titlurilor primite și valoarea neamortizată a imobilizării corporale aduse ca aport la capitalul societății OMEGA S.A. ($46.000 = 166.000 - 120.000$):

262 Acțiuni deținute la entități asociate / OMEGA	=	768 Alte venituri financiare / analitic distinct	46.000 lei
---	---	--	------------

Ulterior, societatea ALFA S.A. cedează (vinde) societății Y jumătate din titlurile obținute în urma participării la capitalul social al societății OMEGA S.A., la o valoare de 188.000 lei, articole contabile:

461 Debitori diverși/societatea Y	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	188.000 lei
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	262 Acțiuni deținute la entități asociate/OMEGA	83.000 lei
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși /Societatea Y	188.000 lei

Notă: În situația în care, pentru titlurile primite de la societatea OMEGA S.A. în schimbul aportului la capitalul social al acesteia, s-ar fi constituit ajustări pentru pierdere de valoare (articol contabil 6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” = 2962 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun”) pe perioada deținerii acestora până la momentul vânzării celor 50% din aceste titluri, în plus față de înregistrările de mai sus ar fi fost evidențiată și reluarea la venituri

a ajustărilor pentru pierderea de valoare aferente acțiunilor vândute (50% din acțiuni), articol contabil:

2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun/OMEGA	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	xxx lei
--	---	---	---------

Exemplul 2 privind tratamentul contabil al acțiunilor achiziționate de entitate și păstrate pe termen lung:

Societatea MEDIACOM S.A. își desfășoară activitatea în domeniul producției media. În perioada martie 2015 - august 2015, societatea a efectuat o serie de investiții în acțiuni cu drept de vot deținute în capitalul altor companii (societăți cu sediul în România), cu intenția de a păstra aceste acțiuni pentru o perioadă îndelungată de timp (mai mare de un an), astfel:

- La data de 29 martie 2015 societatea a achiziționat un număr de 4.000 de acțiuni ale societății **LIBRA S.A.**, companie specializată în editarea și vânzarea de carte, la un preț de 200 lei/acțiune. Cele 4.000 de acțiuni LIBRA S.A. achiziționate de societatea MEDIACOM S.A. reprezintă 24% din acțiunile entității și 23% din drepturile de vot ale acesteia.

Potrivit reglementărilor contabile, se consideră că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților respectivei entități.

Deoarece prin această achiziție societatea MEDIACOM realizează deținerea unui procent de 23% din acțiunile cu drept de vot ale societății LIBRA, acest fapt îi permite exercitarea unei **influențe semnificative** asupra activității societății LIBRA S.A.

Plata acțiunilor LIBRA S.A se face în proporție de 40% la data achiziției iar restul plății de 60% va fi achitat la 45 de zile de la data achiziției.

- La data de 04 iunie 2015 societatea MEDIACOM S.A. achiziționează de pe piața reglementată² un număr de 10.000 acțiuni emise de societatea **VIVA S.A.** la prețul de 100 de lei/acțiune, care îi conferă un procent de **control în proporție de 70%** asupra activității acestei societăți.

Plata titlurilor de participare la societatea VIVA SA se efectuează la 30 de zile de la data dobândirii acestora.

- La data de 15 august 2015, în scopul obținerii de dividende **pe termen lung**, societatea MEDIACOM S.A. achiziționează, la valoarea de 125 lei/acțiune, un număr de 500 acțiuni de la societatea **OMNIA S.A.**, reprezentând 7% din capitalul acestei societăți.

A. Încadrarea investițiilor financiare pe termen lung achiziționate de MEDIACOM S.A. în funcție de procentul de control

În exemplul prezentat, compania MEDIACOM S.A. va proceda la delimitarea investițiilor financiare achiziționate atât pe baza politicilor contabile aprobate la nivel de societate, referitoare la scopul deținerii și intenția de păstrare a acestor investiții, cât și în funcție de tipul de legătură care se creează între investitor (societatea MEDIACOM S.A.) și entitățile la care se dețin participațiile, cu respectarea prevederilor din reglementările contabile în vigoare.

Astfel, în funcție de procentul de control deținut, corespunzător acțiunilor achiziționate de compania MEDIACOM, aceasta va clasifica aceste imobilizări financiare în acțiuni deținute la entități afiliate, respectiv în acțiuni deținute la entități asociate, iar cele achiziționate pentru obținerea de dividende pe termen lung, deoarece ca investitor nu deține nici influență semnificativă și nici control asupra activității societății OMNIA S.A, acestea vor fi încadrate la categoria de alte titluri imobilizate (Tabelul nr. 1).

² Piața reglementată este definită la art. 125 din Legea nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare.

Tabelul nr. 1

Categorie titluri (emitent)	Procent din capitalul social	Relația/legătura dintre investitor și societatea emitentă	Cont utilizat
Acțiuni VIVA	70%	<i>Entitate afiliată</i> - deținerea unui procent de control de 70% asupra activității entității VIVA	261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
Acțiuni LIBRA	24%	<i>Entitate asociată*</i> - deținerea unui interes de participare (24%) în acțiunile entității LIBRA și exercitarea unei influențe semnificative ca urmare a deținerii a 23% din drepturile de vot	262 „Acțiuni deținute la entități asociate”
Acțiuni OMNIA	7%	<i>Terță parte</i>	265 „Alte titluri imobilizate”

* O „entitate asociată” înseamnă o entitate în care o altă entitate are un interes de participare și ale cărei politici de exploatare și financiare fac obiectul unei **influențe semnificative** exercitate de cealaltă entitate. Se consideră că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților respectivei entități. Ca urmare, existența unei entități asociate presupune îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv deținerea unui interes de participare în cealaltă entitate și exercitarea influenței semnificative asupra politicilor de exploatare și financiare ale acesteia (pct. 8 subpunctul 13).

Potrivit reglementărilor contabile, „**interes de participare**” înseamnă drepturi în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitatea entității care deține drepturile respective. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități reprezintă un interes de participare, dacă depășește un prag procentual de 20% (pct. 8 subpunctul 2).

B. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor efectuate de societatea MEDIACOM S.A.

1. Înregistrarea achiziției acțiunilor (titluri de participare) LIBRA, la data de **29 martie 2015** **Acțiuni LIBRA** (4.000 acțiuni x 200 lei/acțiune)

262 Acțiuni deținute la entități asociate /analitic societatea LIBRA	=	%	800.000 lei (4.000 acțiuni x 200 lei/acțiune)
		5121 Conturi la banci în lei	320.000 lei (40% x 800.000 lei)
		2692 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate/ LIBRA	480.000 lei (60% x 800.000)

iar la 45 de zile de la data achiziției se evidențiază vărsămintele aferente titlurilor achiziționate în capitalul entității LIBRA S.A., pentru diferența de 60%, articol contabil:

2692 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate/ LIBRA	=	5121 Conturi la bănci în lei	480.000 lei
--	---	------------------------------	-------------

2. Înregistrarea achiziției acțiunilor societății VIVA S.A. de pe piața reglementată, la data de **4 iunie 2015** **Acțiuni VIVA S.A.** (10.000 acțiuni x 100 lei/acțiune)

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate/VIVA	=	2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate/VIVA	1.000.000 lei
--	---	--	---------------

și evidențierea vărsămintelor efectuate la 30 de zile de la data achiziționării acțiunilor societății VIVA S.A.

2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate/VIVA	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.000.000 lei
--	---	------------------------------	---------------

3. Evidențierea achiziției acțiunilor **OMNIA** deținute în scopul obținerii de dividende pe termen lung, la data de **15 august 2015**

Acțiuni OMNIA (500 acțiuni x 125 lei/acțiune)

265 Alte titluri imobilizate	=	5121 Conturi la bănci în lei	62.500 lei
------------------------------	---	------------------------------	------------

C. Evaluare la data bilanțului - 31 decembrie 2015

La data de 31 decembrie 2015 se constată faptul că valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare a unei acțiuni aferente entității **VIVA** este de 135 lei/acțiune. Aceasta este superioară valorii de înregistrare în contabilitate cu ocazia achiziției (100 lei/acțiune). Prin urmare, creșterea de valoare nu se înregistrează în contabilitate, ci se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale.

În cazul acțiunilor **LIBRA**, valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare (165 lei/acțiune) este inferioară valorii inițiale (200 lei/acțiune), fapt ce presupune constituirea unei ajustări pentru pierderea de valoare (cu suma de 140.000 lei).

Acțiunile **OMNIA** sunt cotate la data de 31 decembrie 2015 la valoarea de 85 lei/acțiune, tot în scădere față de valoarea contabilă (125 lei/acțiune). Se înregistrează astfel o pierdere de valoare, în sumă totală de 20.000 lei.

Rezultatele evaluării investițiilor financiare la data de 31 decembrie 2015 sunt evidențiate sintetic în tabelul de mai jos:

Situația investițiilor financiare pe termen lung la data de 31 decembrie 2015

Tabelul nr. 2

Acțiuni/Titluri	Valoare contabilă la data intrării	Valoarea rezultată din evaluarea la 31 dec. 2015	Ajustări pentru pierderea de valoare
Acțiuni VIVA	1.000.000 lei (10.000 acțiuni x 100 lei/acțiune)	1.350.000 lei (10.000 acțiuni x 135 lei/acțiune)	-
Acțiuni LIBRA	800.000 lei (4.000 acțiuni x 200 lei/acțiune)	660.000 lei (4.000 acțiuni x 165 lei/acțiune)	140.000 lei
Acțiuni OMNIA	62.500 lei (500 acțiuni x 125 lei/acțiune)	42.500 lei (500 acțiuni x 85 lei/acțiune)	20.000 lei

Pentru diferențele constatate cu ocazia evaluării la data bilanțului, societatea MEDIACOM constituie ajustări pentru pierdere de valoare, astfel:

- înregistrarea ajustărilor pentru pierdere de valoare, la închiderea exercițiului financiar 2015, aferente acțiunilor deținute la societatea **LIBRA**

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun/LIBRA	140.000 lei
---	---	--	-------------

- înregistrarea ajustărilor pentru pierderea de valoare, la închiderea exercițiului financiar 2015, aferente acțiunilor deținute la societatea **OMNIA**

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate /OMNIA	20.000 lei
---	---	--	------------

D. La 31.12.2016 (la data bilanțului)

Entitatea MEDIACOM constată la această dată a bilanțului următoarele:

- valoarea acțiunilor deținute la societatea **VIVA** este de 145 lei/acțiune, superioară valorii inițiale a acestora (100 + 6 =106 lei/acțiune), nefiind necesar a se constitui nici la acest moment ajustări pentru pierdere de valoare. Creșterea de valoare a imobilizărilor financiare nu se înregistrează în contabilitate (această nouă valoare de cotație se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale);

- valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare a unei acțiuni aferente entității **LIBRA** este de 225 lei, superioară valorii inițiale (200 lei/acțiuni). Astfel, ajustarea reflectată anterior pentru acțiunile deținute la societatea LIBRA, în sumă de 140.000 lei la data de 31 decembrie 2015, rămâne fără obiect și este reluată la venituri;

- pentru acțiunile deținute la entitatea **OMNIA** se înregistrează o pierdere suplimentară de valoare de 20 lei/acțiune, având în vedere faptul că valoarea de cotație a acestor acțiuni a scăzut, ajungând la 65 lei/acțiune.

Datele referitoare la evaluarea investițiilor financiare deținute de societatea MEDIACOM la data bilanțului - 31 decembrie 2016 - sunt prezentate sintetic în Tabelul nr. 3:

Situația investițiilor financiare pe termen lung la data de 31 decembrie 2016

Tabelul nr. 3

Acțiuni	Valoare contabilă inițială (la data intrării)	Ajustări pentru pierdere de valoare constituite 31.12.2015	Valoare cotată 31 dec. 2015	Ajustări pentru pierdere de valoare		Valoare cotată 31 dec. 2016
				Constituire/ Suplimentare 31.12.2016	Diminuare/ Reluare la venituri 31.12.2016	
Acțiuni VIVA	1.000.000 lei (10.000 acțiuni x 100 lei/acțiune)	-	1.350.000 lei (10.000 acțiuni x 135 lei/acțiune)	-	-	1.450.000 lei (10.000 acțiuni x 145 lei/acțiune)
Acțiuni LIBRA	800.000 lei (4.000 acțiuni x 200 lei/acțiune)	140.000 lei	660.000 lei (4.000 acțiuni x 165 lei/ acțiune)	-	140.000 lei	900.000 lei (4.000 acțiuni x 225 lei/ acțiune)
Acțiuni OMNIA	62.500 lei (500 acțiuni x 125 lei/acțiune)	20.000 lei	42.500 lei (500 acțiuni x 85 lei/acțiune)	10.000 lei	-	32.500 lei (500 acțiuni x 65 lei/acțiune)

Pentru diferențele constatate cu ocazia evaluării, de la data bilanțului 31 decembrie 2016, societatea MEDIACOM constituie suplimentar sau diminuează, după caz, ajustările pentru pierderea de valoare, astfel:

- înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la societatea **LIBRA**

2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun/LIBRA	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	140.000 lei
--	---	---	-------------

- înregistrarea suplimentării ajustărilor pentru pierderea de valoare, la închiderea exercițiului financiar, aferente acțiunilor deținute la societatea **OMNIA**

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate/OMNIA	10.000 lei
---	---	---	------------

Exemplul nr. 3 privind înregistrarea majorării valorii participațiilor deținute de investitor pe termen lung ca urmare a creșterii capitalului social al entității la care se dețin participațiile:

Societatea de consultanță **BRANDOR S.R.L.** deține la data de 01 ianuarie 2015 în portofoliu acțiuni la două societăți din România, astfel:

- la entitatea **ADEZIV S.A.** societatea deține un număr de 200 acțiuni achiziționate în anul 2011, la o valoare nominală de 115 lei/acțiune (evidențiate în contabilitate în categoria „Alte titluri imobilizate”);

- un procent de 25% din acțiunile cu drept de vot ale Companiei **PERLA S.A.**, reprezentând un număr de 2.450 acțiuni, achiziționate în anul 2013, având o valoare de 225 lei/acțiune (evidențiate în contabilitate în categoria „Acțiuni deținute la entități asociate”).

Presupunem că pentru acțiunile deținute, societatea BRANDOR nu a constituit ajustări pentru pierdere de valoare de la data achiziției până la data de 31 decembrie 2014.

La data de 15 iunie 2015, societatea **ADEZIV S.A.** comunică investitorului BRANDOR S.R.L. majorarea contravalorii acțiunilor deținute cu valoarea de 35 lei/acțiune, ca urmare a deciziei adunării generale a acționarilor societății ADEZIV S.A. de majorare a capitalului social, prin încorporarea beneficiilor obținute de companie (aferele perioadei 2012 - 2014), în valoare de 7.000.000 lei.

Prin această operațiune, capitalul social al Companiei ADEZIV S.A. va fi majorat de la 23.000.000 lei (divizat într-un număr de 200.000 acțiuni cu o valoare nominală de 115 lei/acțiune), la 30.000.000 lei (200.000 acțiuni x 150 lei/acțiune), iar valoarea acțiunilor aferente investitorului BRANDOR S.R.L. **va fi majorată cu suma totală de 7.000 lei** (200 acțiuni x 35 lei/acțiune).

La data de 30 septembrie 2015, entitatea BRANDOR S.R.L. primește din partea societății **PERLA S.A.** decizia de încorporare în capitalul social a rezervelor societății (cont 1068 „Alte rezerve”) și de majorare a valorii acțiunilor deținute de compania BRANDOR, cu o valoare de 25,51 lei/acțiune. Prin această operațiune va fi majorată valoarea participațiilor deținute, cu suma totală de 62.500 lei (2.450 acțiuni x 25,51 lei/acțiune).

Majorarea contravalorii participațiilor deținute la societatea PERLA S.A. de către investitorul BRANDOR S.R.L., în sumă de 62.500 lei, îi permite acestuia menținerea procentului de 25% din acțiunile cu drept de vot ale companiei.

Compania PERLA S.A. a procedat la modificarea/recalcularea valorii acțiunilor deținute de investitori la companie, ca urmare a deciziei de majorare a capitalului social, de la valoarea de 2.205.000 lei (divizat în 9.800 acțiuni cu o valoare nominală de 225 lei/acțiune) la valoarea de 2.455.000 lei, ca urmare a încorporării rezervelor în valoare de 250.000 lei.

La data de 02 decembrie 2015 compania BRANDOR S.R.L. decide să cedeze (să vândă) jumătate din acțiunile deținute la compania ADEZIV S.A., la un preț negociat de 195 lei/acțiune, iar **la data de 01 februarie 2016** vinde acțiunile deținute la societatea PERLA S.A., la valoarea de 280 lei/acțiune.

Calcularea noilor valori aferente acțiunilor deținute la cele două companii care au decis majorarea capitalului social este centralizată în tabelul de mai jos:

Emitent	Valoare nominală a acțiunilor la data de 31 dec. 2014	Creșterea unitară de valoare a acțiunilor	Valoarea totală a majorării valorii acțiunilor aparținând BRANDOR SRL
ADEZIV S.A.	115 lei/acțiune (23.000.000 lei/200.000 acțiuni)	35 lei/acțiune (7.000.000 lei /200.000 acțiuni)	7.000 lei (35 lei/acțiune x 200 acțiuni)
PERLA S.A.	225 lei/acțiune (2.205.000 lei/9.800 acțiuni)	25,51 lei/acțiune (250.000 lei/9.800 acțiuni)	62.500 lei (25,51 lei/acțiune x 2.450 acțiuni)

Prin operațiunile derulate în anul 2015 de către cele două companii la care societatea BRANDOR S.R.L. deține investițiile financiare nu sunt generate transferuri monetare între investitor (BRANDOR S.R.L.) și cele două companii.

În contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

1. La data de 15 iunie 2015

Evidențierea în contabilitatea societății BRANDOR S.R.L. a majorării valorii acțiunilor ca urmare a majorării capitalului social al societății ADEZIV S.A., prin încorporarea beneficiilor obținute în perioada 2012 - 2014.

Acțiuni ADEZIV S.A. (35 lei/acțiune x 200 acțiuni):

265 Alte titluri imobilizate/ADEZIV	=	768 Alte venituri financiare/ analitic distinct	7.000 lei
-------------------------------------	---	--	-----------

2. La data de 30 septembrie 2015

Evidențierea în contabilitatea societății BRANDOR S.R.L. a majorării valorii acțiunilor ca urmare a majorării capitalului social al societății PERLA S.A., prin încorporarea rezervelor în valoare de 250.000 lei.

Acțiuni PERLA S.A. (25,51 lei x 2.450 acțiuni):

262 Acțiuni deținute la entități asociate /PERLA	=	1068 Alte rezerve	62.500 lei
--	---	-------------------	------------

3. La data de 02 decembrie 2015

Se înregistrează vânzarea a 50% din acțiunile deținute la societatea ADEZIV S.A. (100 acțiuni x 195 lei/acțiune), scoaterea din evidența contabilă a acțiunilor vândute (100 acțiuni x 150 lei/acțiune) și încasarea contravalorii acțiunilor vândute.

461 Debitori diverși	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	19.500 lei
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	265 Alte titluri imobilizate/ADEZIV	15.000 lei
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	19.500 lei

4. La data de 01 februarie 2016

Se înregistrează cedarea acțiunilor deținute la societatea PERLA S.A. (2.450 acțiuni x 280 lei/acțiune), scoaterea din evidența contabilă a acțiunilor vândute (2.450 acțiuni x 250,51 lei/acțiune) și încasarea contravalorii acțiunilor vândute.

461 Debitori diverși	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	686.000 lei
6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	262 Acțiuni deținute la entități asociate/PERLA	613.750 lei
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	686.000 lei

Concomitent, se transferă la venituri contravaloarea rezervelor care au fost evidențiate în contabilitate în contul 1068 „Alte rezerve” (în luna septembrie 2015), ca urmare a majorării capitalului social al societății PERLA S.A, prin încorporarea rezervelor:

1068 Alte rezerve	=	768 Alte venituri financiare	62.500 lei
-------------------	---	------------------------------	------------

CAPITOLUL 3 STOCURI

3.1 Definirea și componența stocurilor

A. Definirea stocurilor

Stocurile reprezintă active circulante care sunt:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;
- sau
- 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, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuințe etc., realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea unor astfel de produse).

Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.

De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri (pct. 272).

B. Componența stocurilor

Caracteristica esențială a stocurilor este deținerea sau consumul acestora într-un ciclu de exploatare reprezentat de fazele circuitului economic: aprovizionare, producție, desfacere.

Potrivit reglementărilor contabile, în categoria stocurilor se cuprind (pct. 276 alin. (1)):

- **Mărfurile**, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- **Materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie 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;
- **Materialele de natura obiectelor de inventar**;
- **Produsele** și anume:
 - *semifabricatele*, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;

- *produsele finite*, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

- *rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile*;

- *produsele agricole* - sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese (pct. 279 alin. (1));

➤ **Activele biologice de natura stocurilor** - sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice (exemple: animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea) (pct. 278);

➤ **Ambalajele**, care includ ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

➤ **Producția în curs de execuție**, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări (pct. 276 alin. (2)).

Referitor la produsele agricole, reglementările contabile precizează că în situația în care entitatea prelucrează produsele agricole, acestea vor fi încadrate ca produse finite, de exemplu: fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc. (pct. 279 alin. (2)).

Aspecte privind evidențierea în contabilitate a produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor, specifice domeniului agricol, sunt prezentate în Capitolul 4 „Aspecte specifice anumitor domenii de activitate” din prezentul ghid.

Principalele conturi utilizate pentru evidențierea în contabilitate a operațiunilor privind stocurile	
301 Materii prime	
302 Materiale consumabile	
	3021 Materiale auxiliare
	3022 Combustibili
	3023 Materiale pentru ambalat
	3024 Piese de schimb
	3025 Semințe și materiale de plantat
	3026 Furaje
	3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar	
308 Diferențe de preț la materii prime și materiale	
321 Materii prime în curs de aprovizionare	
322 Materiale consumabile în curs de aprovizionare	
323 Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare	
326 Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare	
327 Mărfuri în curs de aprovizionare	
328 Ambalaje în curs de aprovizionare	
331 Produse în curs de execuție	

332 Servicii în curs de execuție
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
347 Produse agricole
348 Diferențe de preț la produse
351 Materii și materiale aflate la terți
354 Produse aflate la terți
356 Active biologice de natura stocurilor aflate la terți
357 Mărfuri aflate la terți
358 Ambalaje aflate la terți
361 Active biologice de natura stocurilor
368 Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor
371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri
381 Ambalaje
388 Diferențe de preț la ambalaje
391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Ajustări pentru deprecierea produselor
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

3.2 Evaluarea inițială a stocurilor

Reglementările contabile prevăd faptul că la data intrării în entitate, stocurile se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare care se stabilește astfel:

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

În cazurile menționate la lit. c) și d), valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă se substituie costului de achiziție (pct. 75 alin. (1)).

Costul de achiziție al stocurilor cuprinde:

- prețul de cumpărare;
- taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale);
- cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective;

- comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată (pct. 8 subpunctul 6).

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor (pct. 76 alin. (1)).

Aspecte suplimentare cu privire la evidențierea în contabilitate a reducerilor comerciale primite ulterior facturării sunt prezentate la Capitolul 9 „Aspecte diverse”.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde:

a) *cheltuielile directe* aferente producției, precum: costuri cu materiale directe; energie consumată în scopuri tehnologice; manopera directă și alte cheltuieli directe de producție; costul proiectării produselor, precum și

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

Costurile de conversie (de prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite (pct. 8 subpunctul 7).

O seamă de *cheltuieli ce nu trebuie incluse* în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt exemplificate în reglementările contabile și se referă la:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție (activitate) (pct. 79 alin. (1)).

A. Determinarea costului de producție al stocurilor - Exemplu

Societatea GAMA S.A. își desfășoară activitatea în domeniul industriei alimentare.

Perioada de gestiune aleasă pentru stabilirea costurilor stocurilor este de o lună și anume luna ianuarie 2015. Pentru simplificare, presupunem că în perioada menționată societatea a realizat o producție omogenă (produsul A) și nu s-a înregistrat producție în curs de execuție.

Cheltuielile de exploatare ocazionate de obținerea produselor sunt reflectate din punct de vedere contabil pe naturi de cheltuieli, cu ajutorul conturilor din clasa a 6-a a Planului de conturi general și, în funcție de destinație, pe categorii de costuri (directe, indirecte de producție, cheltuieli generale de administrație și cheltuieli de desfacere).

Prezentăm în continuare, în Tabelul nr. 1, situația cheltuielilor ocazionate:

Tabelul nr. 1

Situația cheltuielilor de exploatare înregistrate în luna ianuarie 2015

- lei -

Nr. crt.	Simbol cont	Denumire cont	Total costuri	Costuri de producție		Costuri generale de administrație	Costuri de desfacere
				Costuri directe	Costuri indirecte		
1.	601	Cheltuieli cu materiile prime	250.000	250.000			
2.	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	73.000	56.000	17.000		
3.	6022	Cheltuieli privind combustibilii	21.000		21.000		
4.	604	Cheltuieli privind materialele nestocate	4.800	1.500	2.500	800	
5.	605	Cheltuieli privind energia și apa	69.000	42.000	20.000	3.000	4.000
6.	623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	5.900			5.900	
7.	625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	1.500			1.500	
8.	626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	5.620			5.620	
9.	627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	4.820			4.820	
10.	641	Cheltuieli cu salariile personalului	120.000	65.000	30.000	20.000	5.000
11.	645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	58.000	31.200	14.400	9.600	2.800
12.	6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	67.450		57.000	8.500	1.950
Total			681.090	445.700	161.900	59.740	13.750

Informații suplimentare cu caracter exemplificativ necesare determinării costului de producție :

1. Costuri indirecte de producție (costuri de regie) - Total (a + b) 161.900 lei
din care:

a) regie variabilă de producție 75.500 lei

Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

b) regie fixă de producție (cheltuieli fixe) 86.400 lei

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, precum: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.

2. Nivelul normal al capacității de producție a entității: 59.000 unit.

Nivelul real al activității: 37.000 unit.

Determinarea costului de producție al stocurilor se efectuează potrivit relației:

Costul de producție	=	Cheltuielile directe aferente producției (de exemplu: costuri cu materiale directe; manopera directă și alte cheltuieli directe de producție)	+	Cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora
---------------------	---	--	---	--

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor producției se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție, astfel:

a) *În situația în care se consideră că nivelul real de producție aproximează capacitatea normală* - pentru alocarea regiei fixe de producție se poate folosi nivelul real de producție;

b) *În cazul obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente* - valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate;

c) *În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare* - valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor.

Alocarea regiei variabile de producție asupra producției realizate se efectuează pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție (pct. 8 subpunctul 7).

În acest exemplu, ca urmare a faptului că nivelul real al activității (37.000 unit.) este inferior capacității normale de producție (59.000 unit.), este necesară determinarea regiei fixe de producție care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei (costul subactivității), astfel:

Costul subactivității	=	Cheltuieli fixe	x (1 -	$\frac{\text{Nivelul real al activității}}{\text{Nivelul normal al activității}}$	)
-----------------------	---	-----------------	--------	---	---

Costul subactivității	=	86.400 lei	x (1 -	$\frac{37.000 \text{ unit.}}{59.000 \text{ unit.}}$	) = 86.400 lei x (1 - 0,6272) = 32.210 lei
-----------------------	---	------------	--------	---	--

Regia fixă de producție care se include în costul producției obținute este în valoare de 54.190 lei și se calculează astfel:

Regia fixă de producție inclusă în costul producției (54.190 lei)	=	Regia fixă de producție (86.400 lei)	-	Regia fixă de producție care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei (32.210 lei)
--	---	---	---	--

Costul de producție al stocurilor (cheltuieli încorporabile): 575.390 lei

din care:

- cheltuieli directe de producție:	445.700 lei
- regie variabilă de producție:	75.500 lei
- regia fixă de producție inclusă în costul producției:	54.190 lei

Costul unitar de producție = 575.390 lei/37.000 unit. = 15,55 lei/unit.

Din cele prezentate se constată faptul că în costul de producție al stocurilor nu s-au cuprins elemente precum:

- cheltuielile generale de administrație (59.740 lei);
- cheltuielile de desfacere (13.750 lei);
- regia fixă de producție nealocată costului (32.210 lei) și recunoscută ca o cheltuială a perioadei.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor aferente obținerii producției

Cheltuielile de exploatare aferente perioadei menționate (în sumă de 681.090 lei) se evidențiază în funcție de natura acestora, conform documentelor justificative, cu ajutorul conturilor de cheltuieli, prin articolul contabil:

6xx Conturi de cheltuieli	%	681.090 lei
	28x Amortizări privind imobilizările	
	= 3xx Conturi de stocuri și producție	
	în curs de execuție	
	4xx Conturi de terți	

Evidențierea costului de producție al produselor finite obținute:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor	575.390 lei
		stocurilor de produse	

B. Evaluarea produselor obținute simultan (cuplate)

Ca regulă generală, costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Dintr-un proces de fabricație a produselor se obțin, de cele mai multe ori, produse identificabile în mod distinct și pentru care este posibilă stabilirea cu ușurință a costurilor aferente obținerii acestora.

Există, totuși, domenii de activitate în care din același proces de producție se obțin simultan mai multe produse, principale sau secundare. În aceste situații, deoarece cheltuielile de producție ocazionate de procesul de fabricație sunt comune tuturor produselor obținute se pune problema modalității de repartizare a acestora, în vederea determinării costului de producție al produselor.

Produsele simultane (cuplate) sunt acele produse ce rezultă din aceeași fază/același proces de producție conținând aceeași materie primă și utilizând aceeași tehnologie de fabricație. Uneori acestea necesită prelucrări ulterioare punctului de disociere (separație).

Punctul de disociere este momentul sau stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct. Dincolo de punctul de disociere, costurile pot fi identificate pe fiecare produs în parte. Înainte de punctul de separație, când costurile de conversie (prelucrare) sunt indisociabile, acestea trebuie alocate fiecărui produs pe baza unei metode raționale care trebuie aplicată cu consecvență.

Pentru exemplificare nominalizăm câteva industrii în care, în mod curent, se obțin simultan, produse identificabile, rezultate din aceeași fază/proces de fabricație, precum: industria alimentară

în care din aceeași materie primă (laptele) se obține unt, smântână sau iaurt; industria extractivă unde prin extracția cărbunelui se obține cocs, gaz etc.

Cu privire la alocarea costurilor aferente obținerii unor produse cuplate, *reglementările contabile* precizează faptul că atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte această alocare se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său³.

În înțelesul *reglementărilor contabile*, prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării (pct. 88 alin. (3)).

Pentru exemplificare, analizăm situația în care dintr-un proces de producție rezultă simultan două produse, din care unul este considerat principal, iar cel de-al doilea, secundar.

Exemplu

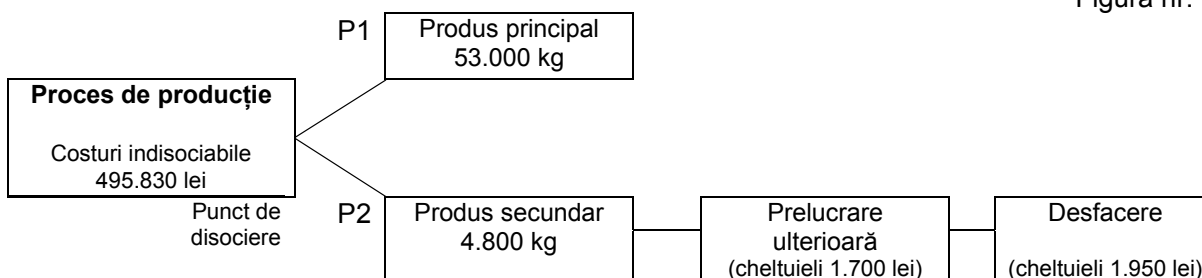
Evaluarea produselor obținute simultan (cuplate) în cazul în care se obțin atât produse considerate principale, cât și produse secundare

Societatea GAMA S.A. a obținut în luna ianuarie 2015, din procesul de producție, 53.000 kg produs P1 (produs principal) și 4.800 kg produs P2 (produs secundar). Cheltuielile de producție ocazionate de obținerea acestor produse au fost în sumă de 495.830 lei, fiind cheltuieli comune/indisociabile.

Presupunem că 1 kg de produs secundar se vinde în condiții normale la prețul de 1,59 lei/kg, iar pentru finalizarea bunului în vederea vânzării acesta trebuie supus unor operațiuni de prelucrare care generează efectuarea de cheltuieli în sumă de 1.700 lei. Cheltuielile ocazionate de desfacerea produsului secundar sunt în valoare de 1.950 lei.

În perioada analizată nu au existat stocuri inițiale și finale de produse, întreaga cantitate fabricată fiind vândută în cursul perioadei, astfel: produsul principal (P1) la prețul unitar de 35 lei/kg, iar produsul secundar (P2) la prețul de 1,59 lei/kg.

Figura nr. 1



Valoarea realizabilă netă a produsului secundar se stabilește astfel:

Prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității din care se scad:

- Costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul
- Costurile estimate necesare vânzării

În aceste condiții, valoarea realizabilă netă a produsului secundar este în sumă de 3.982 lei, fiind determinată astfel:

Prețul de vânzare al produsului secundar = 4.800 kg. x 1,59 lei/kg. = 7.632 lei

³ potrivit pct. 8, subpunctul 7 din *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*

- Cheltuieli pentru finalizarea bunului = 1.700 lei
- Cheltuieli de desfacere = 1.950 lei

Cheltuielile de producție aferente produsului principal se determină prin scăderea din valoarea totală a cheltuielilor de producție comune/indisociabile, a valorii realizabile nete a produsului secundar, astfel:

Cheltuielile aferente produsului principal = 495.830 lei – 3.982 lei = 491.848 lei

Costul unitar al produsului principal se calculează prin diviziune simplă, raportând totalul cheltuielilor de producție aferente acestuia la cantitatea totală de produse obținute (491.848 lei/ 53.000 kg = 9,28 lei/kg).

3.3 Evaluarea stocurilor în situațiile financiare anuale

Potrivit reglementărilor contabile, în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea stocurilor deținute.

În situațiile financiare anuale, activele de natura stocurilor se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În înțelesul reglementărilor contabile, prin valoare contabilă a unui activ (de natura stocurilor) se înțelege valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc ajustările acumulate din depreciere.

Valoarea de inventar a unui activ reprezintă valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere (pct. 82).

În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă (definită la pct. 88 alin. (3)), prin constituirea unei ajustări pentru depreciere. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare (pct. 88 alin. (1)).

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție (pct. 88 alin. (2)).

Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, 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. 288).

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 (pct. 292).

3.4 Stocuri în curs de aprovizionare

Stocurile cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general) sunt reflectate distinct în contabilitate (pct. 276 alin. (3)).

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

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

- bunuri vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;

- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății. De exemplu, la vânzările cu condiția de livrare "ex-work", bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului etc. (pct. 283).

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 (pct. 314 alin. (4)).

Exemplu:

La începutul lunii martie a anului 2015, societatea ALFA cumpără de la un furnizor cu sediul în Statele Unite ale Americii, materii prime în valoare de 45.000 dolari. Bunurile sunt transportate pe cale navală, iar cumpărătorul intră în posesia materiilor prime din momentul în care bunurile sunt încărcate pe navă, în portul vânzătorului. În data de 10 martie 2015, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului, atât încărcarea, cât și recepția bunurilor.

Cursul valutar utilizat la data recepției este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii privind recepționarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepționate este de 3,0200 lei/dolar (acesta fiind de fapt, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 9 martie 2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii de recepție din data de 10 martie 2015).

Cu această ocazie, vânzătorul transferă cumpărătorului atât proprietatea, cât și riscurile și beneficiile. Recepția bunurilor se face de către transportator în numele cumpărătorului. La recepție nu se constată diferențe față de cantitatea livrată de vânzător, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existența bunurilor solicitate și transmite o copie a facturii primite de la furnizor și o copie a procesului-verbal de recepție. Pe toată perioada transportului până la predarea bunurilor către cumpărător, acestea se află în proprietatea cumpărătorului și în răspunderea transportatorului. Plata furnizorului se face în 7 zile calendaristice de la încărcarea bunurilor pe nava transportatorului, respectiv 17 martie 2015. Cursul valutar utilizat la plata facturii este de 2,9000 lei/dolar.

Bunurile ajung în țară în data de 12 mai 2015. Odată ajunse în țară, transportatorul predă cumpărătorului materiile prime și facturează către acesta cheltuielile de transport în valoare de 5.000 dolari. Data la care cumpărătorul a acceptat factura de transport este 12 mai 2015, iar cursul valutar utilizat la reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli este de 3,2000 lei/dolar (cursul de schimb valutar comunicat de BNR în data de 11 mai 2015). În perioada imediat următoare, cumpărătorul vămuește bunurile importate și plătește taxele vamale în sumă de 12.800 lei și TVA în sumă de 27.360 lei. Plata cheltuielilor de transport se face în 2 zile calendaristice de la data facturării, respectiv în data de 14 mai 2015, la cursul valutar de 3,2200 lei/dolar.

Cursul valutar utilizat la data decontării este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR în data de 13 mai 2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii de decontare din data de 14 mai 2015.

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

Notă: În exemplele cuprinse în prezentul ghid, cursurile valutare au fost stabilite cu titlu exemplificativ.

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

1. Recunoașterea stocurilor la momentul transferului riscurilor și beneficiilor (10 martie 2015). Evaluarea stocurilor se face pe baza documentației transmise/confirmate de transportator, utilizându-se cursul valutar comunicat de BNR din ultima zi bancară anterioară operațiunii de recepție, respectiv cel din data de 9 martie 2015. Valoarea stocului este de 135.900 lei (45.000 dolari x 3,0200 lei/dolar). Întrucât stocul deținut este în curs de aprovizionare, recunoașterea se face, după natura acestuia, în conturile din grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare”.

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

2. În data de 17 martie 2015 se plătește furnizorului suma de 45.000 dolari, la cursul valutar de 2,9000 lei/dolar (curs comunicat de BNR în data de 16 martie 2015). Contravaloarea în lei a sumei plătite în valută reprezintă 130.500 lei (45.000 dolari x 2,9000 lei/dolar). Diferențele de curs valutar favorabile, înregistrate la data plății, sunt de 5.400 lei [45.000 dolari x (3,0200 lei/dolar - 2,9000 lei/dolar)].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Înregistrarea consumului de materii prime:

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

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

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent (pct. 289).

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 (pct. 290).

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

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei (pct. 291 alin. (1)).

Aplicând această metodă intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli (pct. 291 alin. (3)).

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

- valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și
- valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei, stabilită pe baza inventarului (pct. 291 alin. (4)).

Notă:

Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (pct. 291 alin. (2)).

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică (pct. 291 alin. (5)).

Exemplu:

Pentru a exemplifica modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor privind stocurile, în cazul utilizării inventarului permanent și a inventarului intermitent, sunt avute în vedere informațiile aferente lunii decembrie 2015, cu privire la materiile prime utilizate de către societatea ALFA S.A. în procesul de producție, astfel:

La data de 01.12.2015 societatea deține în stoc materii prime, în valoare totală de 94.624 lei.

În cursul lunii decembrie 2015 s-au efectuat atât operațiuni de aprovizionare, cât și de consum de materii prime, operațiuni sintetizate în Tabelele nr. 1 și nr. 2, prezentate în continuare. Informațiile privind materia primă „A” se vor utiliza ulterior pentru exemplificarea metodelor de evaluare a stocurilor fungibile, la ieșirea lor din gestiune.

Situație privind materiile prime achiziționate în perioada supusă analizei

Tabelul nr. 1

Data	Valoarea totală a materiilor prime achiziționate (lei)	Din care, materia primă „A”		
		Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
01.12.2015	Sold inițial: 94.624	40	30	1.200
10.12.2015	1.045.286	60	31	1.860
14.12.2015	1.797.965	-	-	-
15.12.2015	1.486.247	10	32	320
21.12.2015	3.486.925	25	32	800
27.12.2015	482.100	30	34	1020
Total intrări	8.298.523	125		

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

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

Tabelul nr. 2

Data	Valoarea totală a materiilor prime date în consum (lei)	Din care, materia primă „A”		
		Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
12.12.2015	562.700	50		
20.12.2015	1.565.700	30		
25.12.2015	462.800	10		
28.12.2015	933.947	35		
31.12.2015	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: 01.12.2015

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

Data: 10.12.2015

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

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

Data: 12.12.2015

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

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

Data: 14.12.2015

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

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

Data: 15.12.2015

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

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

Data: 20.12.2015

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

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

Data: 21.12.2015

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

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

Data: 25.12.2015

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

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

Data: 27.12.2015

Înregistrarea achiziției 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: 28.12.2015

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: 31.12.2015 (la finele exercițiului financiar)

Inventar permanent			Inventar intermitent		
Se compară soldurile conturilor de stocuri cu valorile care rezultă în urma inventarierii. Dacă se constată diferențe între cele două valori (scriptice și factice), acestea se înregistrează în contabilitate, în vederea reflectării în bilanț a valorii reale a stocurilor.			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:		
În cazul analizat s-a înregistrat următoarea situație: Soldul contului înainte de inventariere = 4.868.000 lei, obținut astfel: <i>Sold inițial (94.624) + Intrări (8.298.523) – Consumuri (3.664.547 - 139.400)</i>					
Situația faptică constatată la inventariere = 4.728.600 lei Lipsuri în gestiune: 139.400 lei Înregistrarea diferențelor constatate la inventariere:					
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	301 Materii prime	=	601 Cheltuieli cu materiile prime
		139.400 lei			4.728.600 lei

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

În cazul inventarului permanent:

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

În cazul inventarului intermitent:

D 301 „Materii prime” C		D 601 „Cheltuieli cu materiile prime” C	
Si: 94.624		94.624	
	94.624	1.045.286	
		1.797.965	
		1.486.247	
		3.486.925	
		482.100	
			4.728.600
		8.393.147	3.664.547 (ct. 121) (valoarea consumului de materiile 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 ieșirile de materii prime (3.664.547 lei), reflectată în debitul contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” este aceeași în ambele cazuri.

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:

Stoc inițial	+	Valoarea intrărilor	-	Stoc final	=	Valoare consum materie primă „A”
94.624 lei	+	8.298.523 lei	-	4.728.600 lei	=	3.664.547 lei

Această sumă s-a transferat în debitul contului 121 „Profit sau pierdere”, articol contabil:

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.

3.6 Evaluarea bunurilor fungibile la ieșirea din gestiune

A. Aspecte generale privind evaluarea bunurilor fungibile la ieșirea din gestiune

Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile (pct. 285).

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, stocurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (pct. 95 alin. (1)).

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

În condițiile în care pentru stocurile deținute de entitate au fost recunoscute în contabilitate ajustări pentru depreciere, concomitent cu scoaterea din evidență a stocurilor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere recunoscute anterior.

Valoarea oricărei diminuări a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc diminuarea sau pierderea.

B. Metode de evaluare la ieșire a stocurilor din aceeași categorie

Evaluarea la ieșire a stocurilor din aceeași categorie și a tuturor elementelor fungibile care au fost evaluate inițial pe baza costului de achiziție sau a costului de producție se calculează prin aplicarea uneia din metodele prezentate mai jos (pct. 96):

a) metoda primul intrat – primul ieșit – FIFO

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

b) metoda costului mediu ponderat – CMP

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

c) metoda ultimul intrat – primul ieșit – LIFO

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

Exemplu:

În continuarea exemplului prezentat anterior la pct. 3.5 „Evidența stocurilor în condițiile folosirii inventarului permanent și a inventarului intermitent”, considerăm entitatea supusă analizei ca fiind societatea ALFA S.A.. Aceasta aplică metoda costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare în gestiune. Informația respectivă trebuie prezentată în notele explicative (pct. 468).

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

Tabelul nr. 3

**Situație privind aprovizionările cu materie primă „A”
în perioada supusă analizei⁴**

Data	Aprovizionare cu materia primă „A”		
	Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
10.12.2015	60	31	1.860
15.12. 2015	10	32	320
21.12. 2015	25	32	800
27.12. 2015	30	34	1.020
Total intrări	125	-	4.000

Tabelul nr. 4

**Situație privind consumul de materie primă „A”
în perioada supusă analizei**

Data	Cantitate (Kg)	Preț unitar (lei/Kg)	Valoare (lei)
12.12. 2015	50		
20.12. 2015	30		
25.12. 2015	10		
28.12. 2015	35		
Total	125		

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

S-au utilizat următoarele simboluri: Q pentru cantitate (Kg); Pu pentru preț unitar și Val. pentru valoare (lei).

⁴ Nu s-a luat în considerare taxa pe valoarea adăugată.

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

UM: Kg

Data	Explicație	Aprovizionare			FIFO			CMP – calculat lunar			CMP – calculat după fiecare intrare			LIFO		
					Dare în consum	Stoc		Dare în consum	Stoc		Dare în consum	Stoc		Dare în consum	Stoc	
		Q	Pu	Val.	QxPu=Val.	Q	Calcul	Val.	QxPu=Val.	Q	Calcul	Val.	QxPu=Val.	Q	Calcul	Val.
01.12	Stoc Inițial	40	30	1200		40	40 x 30	1.200						40	40 x 30	1.200
10.12	Aprovi-zionare	60	31	1860		40 60	40 x 30 60 x 31	1.200 1.860						100	100 x 30,6	3.060
12.12	Consum				40 x 30 = 1.200 10 x 31 = 310	50	50 x 31	1.550	50				50 x 30,6 = 1.530	50	50 x 30,6	1.530
15.12	Aprovi-zionare	10	32	320		50 10	50 x 31 10 x 32	1.550 320						60	60 x 30,83	1.850
20.12	Consum				30x31 = 930	20 10	20 x 31 10 x 32	620 320	30				30 x 30,83 = 925	30	30 x 30,83	925
21.12	Aprovi-zionare	25	32	800		20 10 25	20 x 31 10 x 32 25 x 32	620 320 800						55	55 x 31,36	1.725
25.12	Consum				10x31 = 310	10 10 25	10 x 31 10 x 32 25 x 32	310 320 800	10				10 x 31,36 = 313,6	45	45 x 31,36	1.411,2
27.12	Aprovi-zionare	30	34	1020		10 10 25 30	10 x 31 10 x 32 25 x 32 30 x 34	310 320 800 1020						75	75 x 32,42	2.431,2
28.12	Consum				10x31 = 310 10x32 = 320 15x32 = 480	10 30	10 x 32 30 x 34	320 1.020	35				35 x 32,42 = 1.134,7	40	40 x 32,42	1.296,8
TOTAL		165	-	5200	3.860 lei	10 30	10 x 32 30 x 34	1.340	125 x 31,51 = 3.939	40	31,51	1.260,4	3903,3 lei	40	40 x 32,42	1.296,8
Venituri din exploatare (lei)					4.500				4.500				4.500			
Cheltuieli cu materii prime (lei)					3.860				3.939 lei				3.903,3 lei			
Rezultat exploatare (lei) - din contul de profit și pierdere					640				561				596,7			
Valoarea stocurilor - din bilanț							1.340				1.260,4				1.296,8	

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

În continuare, se prezintă situația comparativă a indicatorilor (cheltuieli cu materiile prime, rezultatul din exploatare și valoarea stocurilor) înregistrați în condițiile utilizării acestor metode, presupunând că veniturile din exploatare au fost în sumă de 4.500 lei și nu au fost înregistrate alte cheltuieli din exploatare.

Tabelul nr. 6

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

- lei -

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 12.12.2015, 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 10.12.2015).

Valoarea stocului final (1.340 lei) din data de 28.12.2015 s-a determinat astfel:

a. 30 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 34 lei/Kg aferent intrării în gestiune din data de 27.12.2015;

b. 10 Kg sunt evaluate la costul de achiziție de 32 lei/Kg aferent lotului din data de 21.12.2015.

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 date în consum în data de 12.12.2015 s-a stabilit în funcție de costul de achiziție (31 lei/Kg) al ultimului lot intrat în gestiune (din data de 10.12.2015).

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 28.12.2015 (1.220 lei) s-a determinat după cum urmează: 30 Kg s-au evaluat la costul materiilor prime existente în stoc la începutul perioadei (01.12.2015), iar diferența de 10 Kg la costul de 32 lei/Kg aferent lotului achiziționat în data de 21.12.2015.

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

Metoda costului mediu ponderat - cazul când acesta se calculează lunar

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

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

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

$$CMP = \frac{40 \times 30 + 60 \times 31 + 10 \times 32 + 25 \times 32 + 30 \times 34}{40 + 60 + 10 + 25 + 30} = \frac{5.200}{165} = 31,51 \text{ lei/Kg}$$

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

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 12.12.2015 s-a utilizat costul mediu de 30,6 lei/kg determinat în urma intrării în gestiune din data de 10.12.2015.

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

$$CMP_{10.12.2015} = \frac{40 \times 30 + 60 \times 31}{40 + 60} = \frac{3.060}{100} = 30,6 \text{ lei/Kg}$$

$$CMP_{15.12.2015} = \frac{(100 - 50) \times 30,6 + 10 \times 32}{50 + 10} = \frac{1.850}{60} = 30,83 \text{ lei/Kg}$$

$$CMP_{21.12.2015} = \frac{25 \times 32 + (110 - 80) \times 30,83}{25 + 30} = \frac{1.724,9}{55} = 31,36 \text{ lei/Kg}$$

$$CMP_{27.12.2015} = \frac{30 \times 34 + 45 \times 31,36}{30 + 45} = \frac{2.431,2}{75} = 32,42 \text{ lei/Kg}$$

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații:

- motivul modificării metodei, și
- efectele sale asupra rezultatului.

O entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare. Noțiunea de „utilizare similară” este proprie fiecărei entități.

Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

O diferență în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite (pct. 287 alin. (1) - (4)).

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

3.7 Returul mărfurilor de la clienți

În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienți”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 371 „Mărfuri”.

În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”, respectiv contul 408 „Furnizori - facturi nesosite” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Tratatul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

Aceste prevederi se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 345 „Produse finite” (pct. 330).

Exemplu:

Începând cu luna iunie 2015 societatea ALIS S.R.L. (având ca obiect de activitate producerea și comercializarea de aparate și sisteme de filtrare a apei), derulează un contract pentru furnizarea lunară a unui număr de 1.550 buc. câni de filtrare a apei, cu magazinul Supermarket SPOR S.A. Cănilor de filtrare sunt dotate cu un dispozitiv de filtrare, reprezentat de un filtru, prevăzut a fi înlocuit în medie la 30 de zile de utilizare sau la un număr fix de utilizări. Contractul prevede, de asemenea, asigurarea livrării lunare și a unui număr de dispozitive de filtrare, egal cu cel al cănilor de filtrare ce vor fi livrate lunar.

Costul de producție al unei căni de filtrare este de 50 lei, iar al unui filtru este de 9 lei.

Perioada de derulare a contractului este de 24 de luni, iar în contractul încheiat sunt prevăzute și clauze specifice privind condițiile de returnare a produselor.

Prețul de livrare al unei căni de filtrare este de 80 lei, iar al unui filtru de 18 lei/buc. Plata se efectuează la 5 zile de la livrare, în cadrul aceleiași luni.

Livrările către Supermarketul SPOR S.A. au fost efectuate potrivit clauzelor contractuale în perioada iunie 2015 - noiembrie 2015.

A. Situația în care produsele se returnează în același exercițiu financiar în care a fost livrată

Datorită unor probleme apărute în rețeaua de aprovizionare a societății ALIS S.R.L. cu materiale necesare realizării dispozitivelor de filtrare (filtrele) ce sunt înlocuite periodic, **începând cu luna noiembrie 2015** societatea nu a mai putut onora clauza din contract referitoare la livrarea suplimentară a unui număr de filtre egal cu cel al cănilor de filtrare, fapt pentru care, în luna decembrie 2015, conducerea Supermarketului SPOR decide întreruperea/sistarea contractului și returnarea către societatea furnizoare ALIS, a stocului reprezentat de cănilor de filtrare nevândute la data sistării contractului, respectiv returnarea unui număr de 1.250 câni de filtrare.

În exemplul prezentat, produsele livrate în anul 2015 sunt returnate în cursul aceluiași exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de livrare, fapt ce conduce, conform prevederilor din reglementările contabile, la evidențierea sumelor aferente returului prin intermediul aceluiași conturi în care a fost înregistrată inițial vânzarea produselor (cu semnul minus). În acest sens, se corectează conturile corespunzătoare utilizate cu ocazia livrării inițiale, respectiv conturile: 411 „Clienți”, 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 345 „Produse finite”.

Înregistrările contabile aferente returului la societatea furnizoare ALIS S.R.L. sunt următoarele:

1) Înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor și încasarea contravalorii acestora, pe baza facturii emise, conform contractului încheiat cu Supermarketul SPOR S.A.

Lunar, în perioada iunie - octombrie 2015 se va înregistra în contabilitate vânzarea cănilor de filtrare și a filtrelor livrate:

4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	124.000 lei (1.550 căni de filtrare x 80 lei/cană de filtrare)
4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	27.900 lei (1.550 filtre x 18 lei/filtru)
- evidențierea lunară, în perioada iunie - octombrie 2015, a sumei încasate (151.900 lei) reprezentând contravaloarea produselor livrate (1.550 căni de filtrare și 1.550 filtre):			
5121 Conturi curente la bănci	=	4111 Clienți	151.900 lei (124.000 lei + 27.900 lei)
- evidențierea în luna noiembrie 2015 a livrării produselor reprezentate de 1.550 căni de filtrare și încasarea sumei de 124.000 lei reprezentând contravaloarea acestora (având în vedere faptul că nu au mai fost livrate filtrele prevăzute în contract)			
4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	124.000 lei (1.550 căni de filtrare x 80 lei/cană de filtrare)
5121 Conturi curente la bănci	=	4111 Clienți	124.000 lei c/val a 1.550 căni de filtrare (1.550 căni de filtrare x 80 lei/cană de filtrare)
2) Înregistrarea descărcării de gestiune:			
Stocurile reprezentate de cănille de filtrare și de filtre sunt identificabile și evidențiate în contabilitate la aceeași valoare unitară (cost de producție), respectiv 50 lei/buc. pentru cănille de filtrare și 9 lei/buc. pentru filtre.			
Pe baza avizului de expediție, în perioada iunie - noiembrie 2015, lunar, se efectuează înregistrările contabile aferente ieșirii din gestiune a cănilor de filtrare:			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	77.500 lei (1.550 căni de filtrare x 50 lei/cană)
iar în perioada iunie - octombrie 2015, a filtrelor:			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	13.950 lei (1.550 filtre x 9 lei/filtru)
3) Înregistrarea returului de produse reprezentate de 1.250 căni de filtrare, în luna decembrie 2015, prin stornarea veniturilor din vânzare:			
4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	- 100.000 lei (1.250 căni de filtrare x 80 lei/cană de filtrare)
și corecția stocului de produse:			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	- 62.500 lei (1.250 căni de filtrare x 50 lei/cană de filtrare)

B. Situația în care returul de la clientul Supermarket SPOR S.A. are loc în exercițiul financiar următor celui în care a avut loc livrarea produselor și la data bilanțului se cunosc sumele aferente

Datorită unor probleme apărute în rețeaua de aprovizionare a societății ALIS cu materiale necesare producerii dispozitivelor de filtrare (filtrele) ce sunt înlocuite periodic, **începând cu luna decembrie 2015** societatea nu a mai putut onora clauza din contract referitoare la livrarea suplimentară a filtrelor, fapt pentru care, în luna ianuarie 2016, conducerea Supermarketului SPOR decide întreruperea/sistarea contractului și returnarea către societatea furnizoare ALIS, în cursul lunii februarie 2016, a stocului reprezentat de câștile de filtrare nevândute la data sistării contractului, respectiv returnarea unui număr de 1.250 câștile de filtrare.

Având în vedere prevederile din reglementările contabile, în situația în care produsele livrate în anul 2015 vor fi returnate în exercițiul financiar următor celui în care a avut loc operațiunea de livrare (în exemplul prezentat, returul a fost efectuat în luna februarie 2016), corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea (exercițiul financiar 2015), **dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.**

Înregistrările contabile aferente vânzării/livrării lunare a unui număr de 1.550 câștile de filtrare pentru perioada iunie-decembrie 2015 și a filtrelor pe perioada iunie - noiembrie 2015, se vor efectua în același mod ca în exemplul prezentat anterior la lit. „A”.

În ceea ce privește evidențierea returului de produse, acesta se va reflecta în contabilitate la data bilanțului, prin intermediul conturilor 418 „Clienți - facturi de întocmit” și 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”.

Înregistrările contabile aferente returului la societatea furnizoare ALIS S.R.L. sunt următoarele:

1) Înregistrarea vânzării mărfurilor pe baza facturii emise către Supermarket SPOR S.A.

Lunar, în perioada iunie - decembrie 2015 se vor înregistra:

- veniturile din vânzarea câștilor de filtrare, potrivit clauzelor contractuale

4111 Clienți	=	7015	Venituri din vânzarea produselor finite	124.000 lei (1.550 câștile de filtrare x 80 lei/câștilă filtrare)
--------------	---	------	---	--

- veniturile din vânzarea dispozitivelor de filtrare, în perioada iunie - noiembrie 2015

4111 Clienți	=	7015	Venituri din vânzarea produselor finite	27.900 lei (1.550 filtre x 18 lei/filtru)
--------------	---	------	---	--

- încasarea lunară, în perioada iunie - noiembrie 2015, a sumelor reprezentând contravaloarea produselor livrate (1.550 câștile de filtrare și 1.550 filtre):

5121 Conturi curente la bănci	=	4111 Clienți	151.900 lei (124.000 lei + 27.900 lei)
-------------------------------	---	--------------	---

iar în luna decembrie 2015 se va evidenția încasarea sumei corespunzătoare livrării doar a câștilor de filtrare (124.000 lei):

5121 Conturi curente la bănci	=	4111 Clienți	124.000 lei (1.550 câștile de filtrare x 80 lei/câștilă)
-------------------------------	---	--------------	---

2) Înregistrarea descărcării de gestiune:

- stocurile sunt identificabile și sunt evidențiate în contabilitate la costul de producție unitar de 50 lei/buc pentru câștile de filtrare, respectiv de 9 lei/buc pentru filtre;

- pe baza avizului de expediție, se efectuează lunar, în perioada iunie - decembrie 2015 înregistrările aferente ieșirii din gestiune a cănilor de filtrare:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	77.500 lei (1.550 căni de filtrare x 50 lei/cană)
și a filtrelor, în perioada iunie - noiembrie 2015			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	13.950 lei (1.550 filtre x 9 lei/filtru)

3) Înregistrarea la data bilanțului (31 decembrie 2015), a returului de produse (1.250 căni de filtrare):

- prin stornarea veniturilor din vânzare

418 Clienți - facturi de întocmit	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	- 100.000 lei (1.250 căni de filtrare x 80 lei/cană)
și corecția stocului existent la data de 31 decembrie 2015			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	- 62.500 lei (1.250 căni de filtrare x 50 lei/cană)

Având în vedere corecția stocului cu cantitatea de produse returnate în luna februarie 2016, dar reflectată în situațiile financiare ale exercițiului financiar 2015, va fi necesară o ajustare a stocurilor inventariate cu cantitatea aferentă returului, în scopul reconcilierii stocului din evidențele contabile la data bilanțului cu cel din listele de inventariere aferente datei de 31.12.2015.

354 Produse aflate la terți	=	345 Produse finite	62.500 lei (1250 căni de filtrare)
-----------------------------	---	--------------------	---------------------------------------

În luna februarie 2016 se va înregistra transferul din contul 418 „Clienți - facturi de ” în contul 4111 „Clienți”, corespunzător returului efectuat în baza acordului privind sistarea/întreruperea derulării contractului și a documentelor justificative:

4111 Clienți	=	418 Clienți - facturi de întocmit	- 100.000 lei c/val a 1.250 căni de filtrare
--------------	---	-----------------------------------	---

Restituirea sumei reprezentând contravaloarea cănilor de filtrare returnate se evidențiază prin articol contabil:

4111 Clienți	=	5121 Conturi curente la bănci	100.000 lei
--------------	---	-------------------------------	-------------

CAPITOLUL 4 ASPECTE SPECIFICE ANUMITOR DOMENII DE ACTIVITATE

4.1. Evidențierea activelor specifice activităților agricole

Active biologice și produse agricole

Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice (animale vii și plante vii) pentru vânzare sau pentru transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare (pct. 277 alin. (1)).

Activitatea agricolă include o gamă largă de activități; de exemplu, creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). Aceste activități au anumite caracteristici comune, și anume:

a) *capacitatea de modificare*. Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice;

b) *administrarea modificării*. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea sau, cel puțin, stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și

c) *evaluarea modificării*. Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci) determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată și monitorizată ca funcție de rutină a administrării (pct. 281).

Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerare (așa cum sunt exemplificate la pct. 282), producere și procreare care produc modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic (pct. 277 alin. (2)).

Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:

a) modificări ale activelor prin (i) creștere (o creștere cantitativă sau o îmbunătățire a calității unui animal sau a unei plante), (ii) degenerare (o scădere cantitativă sau o deteriorare a calității unui animal sau a unei plante), sau (iii) reproducere (crearea de animale sau plante vii suplimentare); sau

b) producția unor produse agricole, de exemplu, lână și lapte (pct. 282).

	Activele biologice
Aspecte generale privind activele biologice productive - Definiții	În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive (pct. 207 alin. (1)). Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active auto-regeneratoare (pct. 207 alin. (2)). Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie (pct. 208). O entitate recunoaște un activ biologic dacă și numai dacă: a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute; b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil (pct. 209). În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora (pct. 210). Activele biologice sunt adesea atașate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atașate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajările acestuia, considerate ca un întreg. O entitate poate să utilizeze informații referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice. De exemplu, valoarea justă a terenului viran și a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice (pct. 211).

Aspecte generale privind activele biologice de natura stocurilor și produsele agricole Definiții	În cadrul stocurilor se cuprind și activele biologice de natura stocurilor, așa cum sunt exemplificate la pct. 278 alin. (2) din reglementările contabile (pct. 276 alin. (1) lit. f)). Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice (pct. 278 alin. (1)). Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea (pct. 278 alin. (2)). Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltării de la activele biologice ale entității, de exemplu, lână, copaci tăiați, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc. (pct. 279 alin. (1)). Dacă entitatea raportoare prelucrează produsele agricole, rezultă produse finite, de exemplu, fire, îmbrăcăminte, covoare, cherestea, brânză, zahăr, fructe prelucrate etc. (pct. 279 alin. (2)). Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic (pct. 279 alin. (3)).
Evaluarea activelor biologice productive Evaluarea inițială	În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale (pct. 194). 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 (pct. 226 alin. (1)). În cazul activelor biologice putem vorbi de recunoaștere inițială în momentul achiziției sau atunci când activele biologice sunt obținute din activele existente (exemplu - vițeei născuți din stocul de vaci existent).
Încheierea exercițiului financiar (evaluarea la data bilanțului a activelor biologice productive)	O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare. În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”, se evidențiază numai deprecierea aferentă imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată (pct. 237 alin. (1) și (2)). În situația în care s-a optat pentru reevaluarea activelor biologice productive la valoare justă, se aplică prevederile subsecțiunii 3.4.1 „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din reglementările contabile.

Scoaterea din evidență a activelor biologice productive	În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia (pct. 243 alin. (1)). În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz (pct. 243 alin. (2)).	
Conturi specifice din planul de conturi utilizate pentru evidențierea activelor biologice precum și a produselor agricole	Conturi specifice utilizate pentru evidențierea activelor biologice productive 217 Active biologice productive 227 Active biologice productive în curs de aprovizionare 2817 Amortizarea activelor biologice productive 2917 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive	Conturi specifice utilizate pentru evidențierea activelor biologice de natura stocurilor și a produselor agricole 326 Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare 356 Active biologice de natura stocurilor aflate la terți 361 Active biologice de natura stocurilor 368 Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor 3956 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți 396 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor 347 Produse agricole 3947 Ajustări pentru deprecierea produselor agricole 3955 Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți 606 Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor 7017 Venituri din vânzarea produselor agricole 7018 Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor

Se exemplifică, în continuare, tratamentul contabil aplicabil celor două categorii de active biologice:

I. Active biologice productive

- Înregistrarea valorii activelor biologice productive achiziționate pentru reproducere:

217 Active biologice productive	=	404 Furnizori de imobilizări - cu valoarea activelor biologice productive achiziționate
---------------------------------	---	---

- Evidențierea lunară a amortizării activelor biologice productive (imobilizărilor corporale):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2817 Amortizarea activelor biologice productive - cu amortizarea aferentă activelor biologice productive
--	---	--

- Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru creșterea activelor biologice productive:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	
		3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	- consum de stocuri
		4xx Conturi de terți	- servicii prestate

Tratamentul contabil în cazul reevaluării activelor biologice productive (similar celorlalte imobilizări corporale)

Înregistrări ce pot fi efectuate în cazul reevaluării, în funcție de rezultatul acesteia:

a) creștere de valoare a imobilizării corporale:

» În cazul în care la o reevaluare anterioară nu a existat o cheltuială cu deprecierea activelor biologice productive (imobilizări corporale)

217 Active biologice productive	=	105 Rezerve din reevaluare	- cu creșterea de valoare a activului biologic productiv
---------------------------------	---	----------------------------	--

» În cazul în care la o reevaluare anterioară a existat o cheltuială cu deprecierea activelor biologice productive, înregistrarea se efectuează pe seama veniturilor, în limita deprecierei înregistrate anterior pe seama cheltuielilor

217 Active biologice productive	=	755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	- cu creșterea de valoare constatată, în limita deprecierei înregistrate anterior
---------------------------------	---	---	---

» În cazul în care creșterea de valoare depășește deprecierea înregistrată anterior și care a fost evidențiată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, diferența se înregistrează în contul 105 „Rezerve din reevaluare”

217 Active biologice productive	=	105 Rezerve din reevaluare	- cu creșterea de valoare constatată care excede deprecierea înregistrată anterior
---------------------------------	---	----------------------------	--

b) descreștere de valoare a imobilizării corporale:

» În situația în care există sold creditor la contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferent activelor biologice productive, la nivelul deprecierei constatate

105 Rezerve din reevaluare	=	217 Active biologice productive	- cu deprecierea constatată în limita soldului creditor al contului 105
----------------------------	---	---------------------------------	---

» În situația în care deprecierea este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferent activelor biologice productive

%	=	217 Active biologice productive	- cu deprecierea activului biologic productiv
105 Rezerve din reevaluare			- cu deprecierea constatată în limita soldului creditor pentru activul respectiv
655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale			- cu deprecierea care excede soldul contului 105

Tratamentul contabil al depreciierilor constatate la inventariere

- Înregistrarea ajustărilor pentru activele biologice productive înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2917 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive	- cu valoarea ajustărilor pentru depreciere constituite
--	---	---	---

- Înregistrarea reluării la venituri a ajustării pentru depreciere cu ocazia inventarierii, atunci când aceasta nu mai are obiect sau la scoaterea din evidență a activelor biologice productive:

2917 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	- cu valoarea ajustării pentru depreciere anulate
---	---	--	---

Evidențierea operațiunii de vânzare a activelor biologice productive (imobilizări corporale)

- Înregistrarea venitului din vânzare:

461 Debitori diverși	=	7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital	- cu prețul de vânzare al activelor biologice productive
----------------------	---	--	--

și, concomitent, înregistrarea scăderii din evidență:

%	=	217 Active biologice productive	- cu valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice productive
2817 Amortizarea activelor biologice productive			- cu valoarea amortizării cumulată a activelor biologice productive
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			- cu valoarea neamortizată a activelor biologice productive

și, dacă există sold în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, acesta se transferă la rezultatul reportat, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul re- portat repre- zentând sur- plusul realizat din rezerve din reevaluare	- surplusul din reevaluare capitalizat
----------------------------	---	--	---

În cazul în care *activele biologice productive* (imobilizările corporale) au fost finanțate din surse asimilate subvențiilor, la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale, eventualul sold al contului 475 „Subvenții pentru investiții” se transferă integral în contul 758 „Alte venituri din exploatare”.

II. Active biologice de natura stocurilor

Având în vedere specificul operațiunilor efectuate de către entitățile cu profil agricol, acestea trebuie să dezvolte politici contabile adecvate care să permită identificarea costurilor ce trebuie incluse în valoarea producției.

Varianta A. - Înregistrarea valorii activelor biologice achiziționate pentru producție de carne (bovine) destinată vânzării:

361 Active biologice de natura stocurilor	=	401 Furnizori	- cu valoarea activelor biologice achiziționate
---	---	---------------	--

- Evidențierea bovinelor sacrificate - scoase din evidență:

606 Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor	=	361 Active biologice de natura sto- curilor	- cu valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor scoase din evidență ca urmare a sacrificării
---	---	---	--

- Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru sacrificarea bovinelor, în vederea obținerii producției de carne:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	
		281 Amortizări pri- vind imobilizările corporale	- amortizarea imobili- zărilor corporale
		3xx Conturi de sto- curi și producție în curs de exe- cuție	- consum de stocuri
		4xx Conturi de terți	- servicii prestate de terți

- se evidențiază producția de carne obținută din sacrificare:

347 Produse agricole	=	711 Venituri aferente costurilor sto- curilor de pro- duse	- cu valoarea la preț de înregistrare a produ- selor agricole (carne) intrate în gestiune
----------------------	---	---	--

- Înregistrarea facturilor emise de societate pentru vânzarea cărnii:

4111 Clienți	=	7017 Venituri din vânzarea produselor agricole	- cu valoarea de vânzare a cărnii
--------------	---	--	-----------------------------------

- Înregistrarea ieșirii din gestiune a produselor agricole (cărnii) vândute:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	347 Produse agricole	- cu valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole scoase din evidență ca urmare a vânzării
--	---	----------------------	--

Varianta B. - Înregistrarea valorii activelor biologice (de exemplu, bovine) achiziționate pentru obținerea unor produse rezultate din prelucrarea cărnii:

361 Active biologice de natura stocurilor	=	401 Furnizori	- cu valoarea activelor biologice achiziționate
---	---	---------------	---

- Evidențierea activelor biologice (bovine) sacrificate - scoase din evidență:

606 Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor	=	361 Active biologice de natura stocurilor	- cu valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor scoase din evidență ca urmare a sacrificării
--	---	---	---

- Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru sacrificarea bovinelor, în vederea obținerii producției de carne:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	
		281 Amortizări privind imobilizările corporale	- amortizarea imobilizărilor corporale
		3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	- consum de stocuri
		4xx Conturi de terți	- servicii prestate de terți

- se evidențiază producția de carne obținută din sacrificare:

347 Produse agricole	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	- cu valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole (carne) intrate în gestiune
----------------------	---	--	---

- Evidențierea cărnii reținute pentru a fi utilizată în aceeași unitate, în vederea prelucrării:

301 Materii prime/carne	=	347 Produse agricole	- cu valoarea la preț de înregistrare a cărnii reținute pentru a fi utilizată în aceeași unitate, în vederea prelucrării
-------------------------	---	----------------------	--

- Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate cu ocazia prelucrării cărnii:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	
		281	Amortizări - amortizarea imobili- privind imobili- zărilor corporale zările corporale
		3xx Conturi de sto- - consum de stocuri curi și producție în curs de execu- ție	
		4xx Conturi de - servicii prestate de terți terți	

- se evidențiază produsele obținute prin prelucrarea cărnii (mezeluri):

345 Produse finite	=	711	Venituri - cu valoarea la preț de aferește cos- înregistrare a produ- turilor stocurilor selor finite intrate în de produse gestiune
--------------------	---	-----	---

- Înregistrarea facturilor emise de societate pentru vânzarea preparatelor din carne către alte entități:

4111 Clienți	=	7015	Venituri din - cu valoarea de vânzarea pro- vânzare a preparatelor duselor finite din carne
--------------	---	------	---

și, concomitent, înregistrarea ieșirii din gestiune a mezelurilor vândute:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345	Produse finite - cu valoarea la preț de înregistrare a produ- selor finite scoase din evidență ca urmare a vânzării lor
--	---	-----	---

4.2 Active de explorare și evaluare a resurselor minerale

În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale (pct. 194).

Cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale (pct. 246 alin. (1)).

Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și la determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale (pct. 246 alin. (2)).

O entitate trebuie să stabilească o politică contabilă specificând ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare și evaluare și trebuie să aplice acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, entitatea ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea unor resurse minerale specifice. Următoarele sunt exemple de cheltuieli care ar putea fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și evaluare (lista nu este exhaustivă):

- achiziționarea drepturilor de a explora;
- studii topografice, geologice, geochimice și geofizice;
- foraje de explorare;

d) săpături;
e) eşantionare; şi
f) activităţi în legătură cu evaluarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei unei resurse minerale (pct. 247).

O entitate nu va înregistra ca active de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obţinut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale (pct. 248).

Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare (pct. 249).

Prevederile referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică şi activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (pct. 250).

O entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite şi trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele şi instalaţiile de forare) (pct. 251).

Amortizarea cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale se stabileşte în funcţie de durata de viaţă utilă corespunzătoare acestora (pct. 245).

Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (contul 206 „Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale”), respectiv activele corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale (contul 216 „Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale”), se prezintă distinct în bilanţul întocmit de entităţile mijlocii şi mari, precum şi de entităţile de interes public (pct. 132).

Active de explorare şi evaluare a resurselor minerale – reclasificare

Un activ de explorare şi evaluare nu trebuie să mai fie clasificat ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale pot fi demonstrate. În acest scop, activele de explorare şi evaluare se înregistrează pe seama conturilor corespunzătoare de imobilizări necorporale, respectiv corporale, după caz.

Activele de explorare şi evaluare trebuie evaluate pentru depreciere şi orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută înainte de reclasificare (pct. 252).

Exemplu

La 31 decembrie 2015 o entitate are evidenţiată în contabilitate o instalaţie de forare în valoare brută de 100.000 lei şi amortizare cumulată de 80.000 lei, utilizată până la 31 decembrie 2015 în activitatea de explorare şi evaluare a resurselor minerale şi pentru care a fost demonstrată fezabilitatea extracţiei.

Conform deciziei conducerii entităţii, după ce a fost demonstrată fezabilitatea extracţiei, această instalaţie este folosită în continuare de entitate. Ca urmare, aceasta este scoasă din categoria activelor de explorare şi evaluare, articole contabile:

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	216 Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	100.000 lei
şi, concomitent,			
2816 Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	=	2813 Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport	80.000 lei

Active de explorare și evaluare a resurselor minerale – depreciere

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

- a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat și nu se preconizează reînnoirea;
- b) nu sunt prevăzute în buget cheltuielile necesare pentru explorarea în continuare și pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;
- c) explorarea și evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă aceste activități în zona respectivă;
- d) există suficiente date care să indice că, deși este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc. (pct. 253).

Tratamentul contabil al deprecierei activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale constatate la inventariere

Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2916 Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
--	---	---

Înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru depreciere, cu ocazia inventarierii, atunci când acestea nu mai au obiect sau la scoaterea din evidență a activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale:

2916 Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
---	---	--

Principalele operațiuni contabile aferente activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

a) Înregistrarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate:

216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	404 Furnizori de imobilizări
---	---	------------------------------

b) Înregistrarea amortizării lunare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2816 Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
--	---	---

c) Înregistrarea costurilor estimate inițial cu demontarea și mutarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale:

216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
---	---	--

Înregistrarea contabilă a rezultatului reevaluării

Creșterea față de valoarea contabilă netă se tratează astfel:	- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve” (creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”), dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluia activ (pct. 111 alin. (1)); sau
	- ca un venit reflectat în creditul contului 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”), care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ (înregistrată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”) (pct. 111 alin. (1)).
Descreșterea a valorii contabile nete se tratează astfel:	- ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei (cont 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”), atunci când în rezerva din reevaluare evidențiată în contul 105 „Rezerve din reevaluare” nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) (pct. 111 alin. (2)); sau
	- ca o scădere a rezervei din reevaluare (prin debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare”) prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială , prin debitul contului 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” (pct. 111 alin. (2)).

Tratamentul contabil al ajustărilor de valoare aferente activelor reevaluate

La data reevaluării activelor, amortizarea cumulată este tratată în unul din următoarele moduri (pct. 103):	- 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
	- 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.
Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea (pct. 99 alin. (2)). Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizărilor respective (pct. 115).	

d) Înregistrarea creșterii față de valoarea contabilă netă a activului de explorare și evaluare a resurselor minerale:

- Valoarea amortizării activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora:

2816 Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
---	---	---

- Înregistrarea creșterii față de valoarea contabilă netă a activului de explorare și evaluare a resurselor minerale:

216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	105 Rezerve din reevaluare
---	---	----------------------------

e) Înregistrarea creșterii față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ:

216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	=	755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
---	---	---

f) Înregistrarea descreșterii față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale:

- evidențierea descreșterii față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

105 Rezerve din reevaluare	=	216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
----------------------------	---	---

- Evidențierea valorii descreșterii rezultate din reevaluarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ:

655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale	=	216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
---	---	---

g) Evidențierea operațiunii de vânzare a activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (imobilizări corporale):

În cazul scoaterii din evidență a activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării corporale respective și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la veniturile sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

- Înregistrarea venitului din vânzare:

461 Debitori diverși	=	7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
----------------------	---	--

și, concomitent, înregistrarea scăderii din evidență:

%	=	216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2816 Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale		
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		

și, dacă există sold în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, acesta se transferă la rezultatul reportat, articol contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
----------------------------	---	---

Dispoziții tranzitorii

Entitățile a căror activitate presupune efectuarea de cheltuieli de explorare și evaluare a resurselor minerale care au fost înregistrate în contul 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” transferă soldul contului respectiv în contul 206 „Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”. Ajustările pentru depreciere corespunzătoare acestora se transferă în contul 2906 „Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”.

Sumele transferate în contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene” reprezintă acele sume care, la trecerea la aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active (pct. 175 alin. (3) și (4)).

4.3 Costuri de descoperță recunoscute ca active

Descoperța reprezintă activitatea de îndepărtare a sterilului (pământul extras), desfășurată de entități care desfășoară operațiuni de minerit la suprafață, pentru a obține accesul la zăcămintele de minereu. O entitate minieră poate continua să îndepărteze pământul extras și să suporte costuri de descoperță și în etapa de producție a minei.

Ca urmare a operațiunii de descoperță din etapa de producție, entitatea poate înregistra două beneficii din activitatea de descoperță: minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri și un acces mai bun la cantități suplimentare de material care vor fi exploatate în viitor (pct. 254).

Costurile aferente activității de descoperță reprezintă *stocuri* dacă beneficiul din activitatea de descoperță este realizat sub forma stocurilor produse (pct. 255 alin. (1)).

În măsura în care beneficiul îl constituie accesul îmbunătățit la minereu, entitatea recunoaște aceste costuri ca un *activ imobilizat* dacă se îndeplinesc toate condițiile următoare:

a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activității de descoperță să revină entității;

b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o îmbunătățire; și

c) costurile aferente activității de descoperță asociate acelei componente pot fi evaluate în mod credibil (pct. 255 alin. (2)).

Clasificarea activului aferent activității de descoperță ca imobilizare corporală sau necorporală se efectuează în funcție de natura activului existent.

Natura imobilizării, respectiv corporală sau necorporală, va fi determinată pe baza naturii activului de bază aferent existent (pct. 257).

Evaluarea inițială a activului imobilizat aferent activității de descoperță

Entitatea evaluează inițial activul imobilizat aferent activității de descoperță la cost, acesta reprezentând cumularea costurilor suportate direct pentru efectuarea activității de descoperță prin intermediul căreia se îmbunătățește accesul la componenta de minereu identificată, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile (pct. 258 alin. (1)).

Costurile aferente operațiunilor ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru ca activitatea de descoperță din etapa de producție să continue conform planului, nu trebuie incluse în costurile

activului aferent activității de descoperță. Nu sunt incluse în costul activului nici despăgubirile plătite celor expozitați pentru a se putea înainta cu explorarea minieră (pct. 258 alin. (2)).

Evaluarea ulterioară a activului imobilizat aferent activității de descoperță

După recunoașterea inițială, activul imobilizat aferent activității de descoperță trebuie să fie contabilizat la costul său ori la valoarea reevaluată minus amortizarea și pierderile prin depreciere, la fel ca activul existent din care face parte. De exemplu, dacă activul existent este evaluat pe baza costului, atunci activul aferent activității de descoperță va fi, de asemenea, evaluat pe baza costului (pct. 260).

Activul imobilizat aferent activității de descoperță se amortizează în mod sistematic pe durata de viață utilă preconizată a componentei identificate a filonului la care se îmbunătățește accesul în urma activității de descoperță.

Amortizarea se efectuează prin metoda unității de producție, cu excepția cazurilor în care altă metodă este mai adecvată (pct. 261).

CAPITOLUL 5 CONTABILITATEA TREZORERIEI

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

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

Momentul evaluării	Prevederi privind evaluarea disponibilităților în valută
Data tranzacției	O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii (pct. 319). Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective. Pentru a asigura un tratament contabil unitar, prin <i>cursul de schimb de la data efectuării operațiunii</i> se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente) (pct. 304 alin. (1)). Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar (pct 304 alin. (2)).

Evaluare lunară (la finele fiecărei luni)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea lunară a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză (pct. 304 alin. (3)).
	Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 304 alin. (4)). Conturi utilizate: 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” * 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” *
Încheierea exercițiului financiar (data bilanțului)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea și prezentarea în situațiile financiare anuale a disponibilităților în valută și altor elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, este cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar (pct. 94 lit. a)).
	Diferențele de curs valutar , favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării disponibilităților în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 304 alin. (4)). Conturi utilizate: 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” * 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” *

* În aceste conturi nu se înregistrează diferențele favorabile/nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

Principalele conturi utilizate pentru evidențierea operațiunilor privind trezoreria:	
501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	
505 Obligațiuni emise și răscumpărate	
506 Obligațiuni	
507 Certificate verzi primite	
508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	
509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	
511 Valori de încasat	
	5112 Cecuri de încasat
	5113 Efecte de încasat
	5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci	
	5121 Conturi la bănci în lei
	5124 Conturi la bănci în valută
	5125 Sume în curs de decontare
518 Dobânzi	
	5186 Dobânzi de plătit
	5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt	
531 Casa	

	5311 Casa în lei
	5314 Casa în valută
532 Alte valori	
	5321 Timbre fiscale și poștale
	5322 Bilete de tratament și odihnă
	5323 Tichete și bilete de călătorie
	5328 Alte valori
541 Acreditive	
	5411 Acreditive în lei
	5412 Acreditive în valută
542 Avansuri de trezorerie	
581 Viramente interne	
591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate	

5.1 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**.

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, **se ține distinct în lei și în valută** (pct. 303).

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar și echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deținute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, și nu în scop investițional (pct. 302 alin. (1)).

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă (pct. 302 alin. (4)).

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 (pct. 302 alin. (5)).

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz (pct. 302 alin. (6)).

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop (pct. 308).

Exemplul 1:

O entitate are de plătit o factură externă în valoare de 1.039 euro, data scadentă fiind 30 aprilie 2015.

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

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

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

Suma cu care se participă la licitație	4.385,52 lei
Comision bancar	30 lei

Cursul de schimb valutar stabilit de banca comercială pentru licitație este de 4,2209 lei/euro.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor:

1. Participarea cu lei la licitația de cumpărare de valută:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.415,52 lei
581 Viramente interne			4.385,52 lei
627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			30,00 lei

2. Cumpărarea de valută, suma în lei necesară fiind 4.385,52 lei (1.039 euro x 4,2209 lei/euro), la cursul de schimb al băncii la care s-a făcut licitația:

5124 Conturi la bănci în valută	=	581 Viramente interne	4.385,52 lei /1.039 euro
---------------------------------	---	-----------------------	-----------------------------

Se observă că aceste operațiuni nu generează în contabilitate nicio diferență de curs valutar, înregistrările efectuându-se în baza extraselor de cont emise de bancă, la cursul de schimb utilizat de banca comercială în ziua respectivă.

În extrasul de cont în valută apar sumele în valută.

Exemplul 2:

La începutul zilei de 31.03.2015, o entitate are în contul curent un disponibil de 5.000 euro, evidențiat la un curs valutar de 4,0682 lei/euro.

În cursul zilei de 31.03.2015 presupunem că entitatea efectuează următoarele operațiuni:

- 1) plata unui furnizor: 4.000 euro, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro. Datoria este înregistrată în contabilitate la un curs de 4,0100 lei/euro.
- 2) încasarea unui client: 1.500 euro, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro. Creanța este înregistrată în contabilitate la un curs de 4,0011 lei/euro.
- 3) rambursarea unui credit bancar pe termen scurt: 1.400 euro la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro. Creditul este înregistrat în contabilitate la un curs de 4,0030 lei/euro.

Cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv din data de 30.03.2015, este de 4,0729 lei/euro.

Informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar:

Cursurile de schimb comunicate de BNR (considerate cu titlu exemplificativ):

Data (zi bancară)	Curs lei/euro
26 februarie 2015	4,0682
30 martie 2015	4,0729
31 martie 2015	4,0958

Înregistrarea în contabilitate, în data de 31.03.2015 a operațiunilor menționate:

1) - plata furnizorului (extern) la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.03.2015):

4.000 euro x 4,0729 lei/euro = 16.292 lei

- stingerea datoriei existente: 4.000 euro x 4,0100 lei/euro = 16.040 lei

%	=	5124	Conturi	la	<u>16.292 lei/4.000 euro</u>
401 Furnizori			bănci în		<u>16.040 lei/4.000 euro</u>
6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută			valută		252 lei

2) - încasarea clientului (extern) la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro, respectiv cursul din 30.03.2015:

1.500 euro x 4,0729 lei/euro = 6.109 lei

- stingerea creanței existente: 1.500 euro x 4,0011 lei/euro = 6.002 lei

5124 Conturi la bănci în valută	=	%		<u>6.109 lei/1.500 euro</u>
		4111 Clienți		<u>6.002 lei/1.500 euro</u>
		7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută		107 lei

3) - rambursarea creditului la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii, de 4,0729 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.03.2015):

1.400 euro x 4,0729 lei/euro = 5.702 lei

- stingerea datoriei existente: 1.400 euro x 4,0030 lei/euro = 5.604 lei

%	=	5124	Conturi	la	<u>5.702 lei/1.400 euro</u>
519 Credite bancare pe termen scurt			bănci în valută		<u>5.604 lei/1.400 euro</u>
6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută					98 lei

La data de 31.03.2015, situația contului 5124 „Conturi la bănci în valută”, în lei și în valută, se prezintă astfel:

- evidențierea sumelor în euro

D	5124/euro	C
Si: 5.000		op. 1) 4.000
op. 2) 1.500		op. 3) 1.400
Si + RD = 6.500		RC: 5.400
SFD: 1.100		

- evidențierea sumelor în lei

D	5124/lei	C
Si: 20.341		op. 1) 16.292
op. 2) 6.109		op. 3) 5.702
Si + RD = 26.450		RC: 21.994
SFD: 4.456		

Din situația prezentată rezultă că entitatea dispune la sfârșitul lunii martie 2015 de sume în valută, soldul în valută fiind de 1.100 euro.

La finele lunii martie, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea evaluează disponibilitățile în valută la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză, respectiv la cursul din 31.03.2015, respectiv 4,0958 lei/euro. Diferențele de curs înregistrate în valoare de 49 lei $[(1.100 \text{ euro} \times 4,0958 \text{ lei/euro}) - 4.456 \text{ lei}]$ se recunosc în contabilitate la venituri din diferențe de curs valutar, astfel:

5124 Conturi la bănci în valută	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	49 lei
---------------------------------	---	---	--------

5.2 Investițiile financiare pe termen scurt

A. Aspecte privind contabilizarea investițiilor financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt se evidențiază în contabilitate în conturile din grupa 50 „Investiții pe termen scurt”.

În categoria investițiilor pe termen scurt sunt cuprinse:

- acțiunile 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;
- certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, care îndeplinesc condițiile de recunoaștere a investițiilor pe termen scurt (pct. 293 și pct. 294 alin. (2) și (3)).

Contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii, se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 „Alte venituri financiare” (pct. 294 alin. (1)).

B. Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt

Evaluarea inițială

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor (pct. 295 alin. (1)).

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare (pct. 78 alin. (1)).

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție include și costurile direct atribuibile achiziției lor (de exemplu, costuri legate de onorarii plătite avocaților, evaluatorilor) (pct. 78 alin. (2)).

Evaluarea la data bilanțului

Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare (pct. 91 alin. (1)). 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).

Titlurile pe termen scurt netrazanționate se evaluează la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare (pct. 91 alin. (1)).

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor (pct. 297 alin. (1)).

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează (pct. 297 alin. (2)).

În continuare sunt prezentate exemple referitoare la evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt, urmărindu-se evidențierea în contabilitate a acțiunilor pe termen scurt atât la data intrării, cât și la data bilanțului, astfel:

Exemplul 1 privind înregistrarea acțiunilor pe termen scurt deținute la entități afiliate:

Societatea ALFA achiziționează la data de 31 ianuarie 2015 în scopuri speculative un pachet de 1.000 acțiuni pe termen scurt, emise de o filială a sa BETA, la costul de achiziție de 4 lei/acțiune, pe care le achită ulterior prin bancă. La data de 30 mai 2015 societatea ALFA vinde 500 acțiuni la prețul de 5 lei/acțiune. Începând cu data de 1 iulie 2015 prețul acțiunilor pe piață începe să scadă. Astfel, conducerea societății ALFA decide la 31 august 2015 să vândă 400 acțiuni la prețul de 3,5 lei/acțiune.

Plata se efectuează prin contul bancar.

1) Evidențierea în contabilitate a achiziției acțiunilor la societăți afiliate:

501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	=	5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	4.000 lei
---	---	--	-----------

2) Achitarea contravalorii acțiunilor:

5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.000 lei
--	---	------------------------------	-----------

3) Înregistrarea vânzării investițiilor financiare pe termen scurt, în situația obținerii unui câștig financiar:

a) vânzarea la o valoare mai mare decât valoarea de înregistrare în contabilitate: 500 acțiuni x 5 lei/acțiune

461 Debitori diverși	=	%	<u>2.500 lei</u>
		501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	2.000 lei
		7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate	500 lei

c) vânzarea la o valoare mai mică decât valoarea de înregistrare în contabilitate: 400 acțiuni x 3,5 lei/acțiune

%	=	501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate	<u>1.600 lei</u>
461 Debitori diverși			1.400 lei
6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate			200 lei

Exemplul 2 privind înregistrarea altor investiții pe termen scurt:

Societatea Product S.R.L. achiziționează la data de 1 iulie 2015 în scop speculativ 2.000 acțiuni cotate la Bursa de Valori București (BVB) la cursul de 3 lei/acțiune. Comisionul datorat societății de intermediere Broker S.R.L. este de 60 lei și se achită prin virament bancar.

Valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare a acestora (respectiv la 31 decembrie 2015) este de 3,5 lei/acțiune.

În 10 februarie 2016 sunt vândute 1.000 acțiuni la prețul de 4,1 lei/acțiune. La 1 martie 2016 societatea vinde 800 acțiuni la prețul de 2 lei/acțiune, încasarea efectuându-se prin virament bancar.

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate:

1) Achiziția de acțiuni la data de 1 iulie 2015

5081 Alte titluri de plasament	=	509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	6.000 lei
și Achitarea investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate:			
509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	=	5121 Conturi la bănci în lei	6.000 lei

2) Achitarea comisionului de intermediere

622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	=	5121 Conturi la bănci în lei	60 lei
---	---	------------------------------	--------

3) Diferențele favorabile rezultate din evaluarea acțiunilor la 31 decembrie 2015:

5081 Alte titluri de plasament	=	768 Alte venituri financiare	1.000 lei (2.000 acțiuni x 0,5 lei/acțiune)
--------------------------------	---	------------------------------	--

4) Vânzarea a 1.000 acțiuni la data de 10 februarie 2016

461 Debitori diverși	=	%	4.100 lei
		5081 Alte titluri de plasament	3.500 lei
		7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate	600 lei

5) Vânzarea a 800 acțiuni la data de 1 martie 2016

%	=	5081 Alte titluri de plasament	2.800 lei
461 Debitori diverși			1.600 lei
6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate			1.200 lei

Exemplul 3 privind înregistrarea obligațiunilor de stat:

Societatea Coral S.A. achiziționează, la data de 1 iulie 2015, obligațiuni de stat cu scadența la 9 luni în valoare de 200.000 lei. Dobânda este de 3% pe an.

Plata se efectuează prin contul bancar.

În cursul anului 2015, în contabilitate se evidențiază:

1. Cumpărarea obligațiunilor de stat

506 Obligațiuni	=	509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	200.000 lei
și Achitarea investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate:			
509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	=	5121 Conturi la bănci în lei	200.000 lei

2. Evidențierea dobânzii convenite pentru perioada iulie - decembrie 2015
 $3\% \times 200.000 \times 1/2 = 3.000$ lei

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	=	766 Venituri din dobânzi	3.000 lei
---	---	--------------------------	-----------

C. Metode de evaluare la ieșirea din entitate a investițiilor financiare pe termen scurt

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea de intrare sau la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată) (pct. 95 alin. (1)).

În scopul determinării valorii la ieșirea din gestiune a investițiilor pe termen scurt se utilizează una din metodele următoare:

- FIFO – metoda primul intrat primul ieșit;
- CMP – metoda costului mediu ponderat;
- LIFO – metoda ultimul intrat primul ieșit (pct. 98; pct. 96 alin. (1)).

Informații privind utilizarea acestor metode de evaluare sunt prezentate la pct. 96 alin. (1) - (4) din reglementările contabile.

Exemplu:

Societatea Gama efectuează tranzacții de vânzare și cumpărare de titluri pe piața financiară, astfel:

- în 15.01.2015 cumpără 100 titluri „A” la un preț de piață de 1.000 lei fiecare;
- în 12.03.2015 cumpără 150 titluri „A” la un preț de piață de 1.050 lei fiecare;
- în 25.04.2015 vinde 125 titluri „A” la un preț de piață de 1.060 lei fiecare;
- în 30.06.2015 cumpără 50 titluri „A” la un preț de piață de 1.020 lei fiecare;
- în 14.08.2015 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.		
15.01.2015	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2015	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.2015				125	100×1.000 25×1.050	126.250	$125 \times 1.050 = 131.250$
30.06.2015	50	1.020	51.000				$125 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 182.250$
14.08.2015				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.			
15.01.2015	100	1.000	100.000				1.000	$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2015	150	1.050	157.500				$(100 \times 1.000 + 150 \times 1.050) / 250 = 1.030$	$250 \times 1.030 = 257.500$
25.04.2015				125	125×1.030	128.750		$125 \times 1.030 = 128.750$
30.06.2015	50	1.020	51.000				$(125 \times 1.030 + 50 \times 1.020) / 175 = 1.027$	$175 \times 1.027 = 179.725$
14.08.2015				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.		
15.01.2015	100	1.000	100.000				$100 \times 1.000 = 100.000$
12.03.2015	150	1.050	157.500				$100 \times 1.000 + 150 \times 1.050 = 257.500$
25.04.2015				125	125×1.050	131.250	$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 = 126.250$
30.06.2015	50	1.020	51.000				$100 \times 1.000 + 25 \times 1.050 + 50 \times 1.020 = 177.250$
14.08.2015				150	50×1.020 25×1.050 75×1.000	152.250	$25 \times 1.000 = 25.000$

5.3 Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente depozitelor pe termen scurt în valută

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire (pct. 295 alin. (2)).

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare (pct. 296 alin. (1)).

Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 296 alin. (2)).

De asemenea, la finele fiecărei luni, depozitele bancare constituie în valută (cont 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”) se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 326 lit. b); pct. 325 alin. (1)).

La sfârșitul exercițiului financiar, depozitele pe termen scurt în valută sunt evaluate ca orice element monetar în valută, generând diferențe de curs valutar.

Exemplu:

Societatea Albinuța S.A. constituie un depozit în data de 2 februarie 2015 în sumă de 10.000 euro, cu scadența la 31 iulie 2015. La data constituirii depozitului, cursul de schimb valutar este de 4,1220 lei/euro (corespunzător zilei de 30 ianuarie 2015, ultima zi bancară a lunii ianuarie 2015).

În acest exemplu, informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar, cu mențiunea că data de 30 ianuarie 2015, respectiv 27 februarie 2015, reprezintă ultima zi bancară din lunile respective:

Cursurile de schimb comunicate de BNR (disponibile):

Data (zi bancară)	Curs lei/euro (cu caracter ipotetic)
30 ianuarie 2015	4,1220
2 februarie 2015	4,0805
27 februarie 2015	4,1073
31 martie 2015	4,0958
30 aprilie 2015	4,1276
29 mai 2015	4,1792
30 iunie 2015	4,2688
30 iulie 2015	4,3690

Constituirea depozitului la data de 2 februarie 2015:

5081 Alte titluri de plasament	=	5124 Conturi la bănci în valută	41.220 lei (10.000 euro x 4,1220 lei/euro)
--------------------------------	---	---------------------------------	---

La finele fiecărei luni, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea evaluează disponibilitățile în valută la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs se înregistrează în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

- ♦ Echivalentul în lei al depozitului la data de 28 februarie 2015, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.073 lei (10.000 euro x 4,1073 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele nefavorabile de curs valutar în valoare de 147 lei [10.000 euro x (4,1073 lei/euro - 4,1220 lei/euro)]:

6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	=	5081 Alte titluri de plasament	147 lei
---	---	--------------------------------	---------

- ♦ Echivalentul în lei al depozitului la data de 31 martie 2015, rezultat din evaluarea lunară, este de 40.958 lei (10.000 euro x 4,0958 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele nefavorabile de curs valutar în valoare de 115 lei [10.000 euro x (4,0958 lei/euro - 4,1073 lei/euro)]:

6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	=	5081 Alte titluri de plasament	115 lei
---	---	--------------------------------	---------

- ♦ Echivalentul în lei al depozitului la data de 30 aprilie 2015, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.276 lei (10.000 euro x 4,1276 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele favorabile de curs valutar în valoare de 318 lei [10.000 euro x (4,1276 lei/euro - 4,0958 lei/euro)]:

5081 Alte titluri de plasament	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	318 lei
♦ Echivalentul în lei al depozitului la data de 31 mai 2015, rezultat din evaluarea lunară, este de 41.792 lei (10.000 euro x 4,1792 lei/euro). Entitatea va reflecta în contabilitate evaluarea depozitului bancar, respectiv diferențele favorabile de curs valutar în valoare de 516 lei [10.000 euro x (4,1792 lei/euro - 4,1276 lei/euro)]:			
5081 Alte titluri de plasament	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	516 lei
♦ La data de 30 iunie 2015, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, entitatea a evaluat depozitul în sumă de 10.000 euro, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză, respectiv la cursul din 30.06.2015 de 4,2688 lei/euro.			
Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar la data de 30 iunie 2015, în valoare de 896 lei [10.000 euro x (4,2688 lei/euro - 4,1792 lei/euro)]:			
5081 Alte titluri de plasament	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	896 lei
♦ La data de 31.07.2015 are loc lichidarea depozitului, la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii de 4,3690 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, respectiv cursul din 30.07.2015). Cu ocazia lichidării depozitelor pe termen scurt în valută se înregistrează și diferențele de curs valutar corespunzătoare:			
5124 Conturi la bănci în valută	=	% 43.690 lei (10.000 euro x 4,3690 lei/euro) 5081 Alte titluri de plasament 42.688 lei (10.000 euro x 4,2688 lei/euro) 7651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută 1.002 lei [10.000 euro x (4,3690 lei/euro - 4,2688 lei/euro)]	

5.4. Înregistrarea obligațiunilor emise și răscumpărate

a) Evidențierea în contabilitate a obligațiunilor emise și răscumpărate:

505 Obligațiuni emise și răscumpărate	=	% 509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt 512 Conturi curente la bănci
---------------------------------------	---	--

b) Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate:

161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	505 Obligațiuni emise și răscumpărate
---	---	---------------------------------------

CAPITOLUL 6 TERȚI

6.1 Aspecte generale

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, acționarii/asociații, debitorii și creditorii diverși (pct. 309).

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate (pct. 310 alin. (1)).

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare (pct. 329 alin. (1)).

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor (pct. 310 alin. (2)).

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (pct. 310 alin. (3)).

În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale (pct. 310 alin. (4)).

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară (pct. 310 alin. (5)).

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (pct. 311 alin. (1)).

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori (pct. 311 alin. (2)).

6.2 Evaluarea creanțelor și datoriilor

În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat (pct. 332 alin. (1)).

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută, cu respectarea prevederilor pct. 317 - 324 din reglementările contabile (pct. 314 alin. (1)).

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ (pct. 314 alin. (2)).

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta (pct. 314 alin. (3)).

O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau
- c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite (pct. 317).

Sintetizăm, mai jos, principalele prevederi cuprinse în reglementările contabile în vigoare cu privire la evaluarea creanțelor și datoriilor în valută și a creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la următoarele momente: la recunoașterea inițială, la finele fiecărei luni (evaluare lunară), la încheierea exercițiului financiar (la data bilanțului) și la data decontării.

Momentul evaluării	Creanțe și datorii în valută	Creanțe și datorii exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute
Recunoașterea inițială	O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii (pct. 319). În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută (pct. 318). Prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente) (pct. 304 alin. (1)).	
Evaluarea lunară (la finele fiecărei luni)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea lunară a creanțelor și datoriilor în valută și a creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză (pct. 325 alin. (1) și (3)). La finalul fiecărei luni pe baza cursului valutar menționat mai sus se evaluează inclusiv creanțele, respectiv datoriile, reflectate în conturile 481 „Decontări între unitate și subunități” și 482 „Decontări între subunități” de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiași persoane juridice (pct. 326 lit. a)). Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul Băncii Naționale a României, utilizându-se: a) pentru contabilizarea tranzacțiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii; b) cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor și datoriilor în valută, a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele și depozitele în valută, existente în sold la sfârșitul lunii (pct. 325 alin. (2)).	
	Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (pct. 325 alin. (1)). Conturi utilizate: 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” * 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” *	Diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz (pct. 325 alin. (3)). Conturi utilizate: 768 „Alte venituri financiare” 668 „Alte cheltuieli financiare”

Încheierea exercițiului financiar (data bilanțului)	Cursul valutar utilizat pentru evaluarea la bilanț a creanțelor și datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute este cursul valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar (pct. 89 alin. (3)).	
	Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor sau datoriilor în valută se determină ca diferență între: - cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și - cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar. - se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturi utilizate: 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” * 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” *	Diferențele favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute se determină ca diferență între: - cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor respective, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și - cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar. - se înregistrează la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz. Conturi utilizate: 768 „Alte venituri financiare” 668 „Alte cheltuieli financiare”
Decontarea	Modalitatea de decontare:	
	- în valută Conturi corespondente (conturi de trezorerie în valută, de exemplu, 5124 „Conturi la bănci în valută”)	- în lei, în funcție de cursul unei valute Conturi corespondente (conturi de trezorerie în lei, de exemplu, 5121 „Conturi la bănci în lei”)
	Curs valutar utilizat la decontare Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective. Prin „curs de schimb de la data efectuării operațiunii” se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente) (pct. 304 alin. (1)).	
	Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite: - față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau - față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în aceea lună (pct. 322 alin. (1)). Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența	Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit: - față de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau - față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în aceea lună (pct. 323 alin. (1)). Atunci când creanța sau datoria este

	de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni (pct. 322 alin. (2)).	decontată într-o lună ulterioară , diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni (pct. 323 alin. (2)).
	Diferențele financiare, favorabile sau nefavorabile, rezultate în urma decontării se înregistrează în conturile:	
	7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” * 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” *	768 „Alte venituri financiare” 668 „Alte cheltuieli financiare”

* În aceste conturi nu se înregistrează diferențele favorabile/nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.

6.2. a) Exemplu privind reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute

În data de 15.02.2015, entitatea Vulturul încheie un contract cu furnizorul Alfa, ce are ca obiect de activitate comercializarea instalațiilor de îmbuteliat apă minerală, pentru achiziția unei astfel de instalații. Valoarea negociată a instalației este de 120.000 euro, fără TVA. Plata furnizorului se va face în lei, reprezentând cei 120.000 euro la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării plății (cursul din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii).

Ambii parteneri sunt persoane juridice române.

Situația exemplificată se prezintă în două variante:

- varianta 1, când factura este achitată integral în exercițiul financiar în care a fost angajată datoria;
- varianta 2, când factura este achitată în exercițiul financiar următor angajării datoriei și aceasta trebuie evaluată cu ocazia întocmirii bilanțului.

Notă:

În acest exemplu nu s-a evidențiat taxa pe valoarea adăugată aferentă, aceasta se evidențiază conform prevederilor din legislația fiscală în vigoare.

De asemenea, informațiile referitoare la cursul de schimb al pieței valutare sunt ipotetice, fiind luate cu titlu exemplificativ. În acest sens, pe toată perioada evaluării, presupunem următoarele cursuri de schimb valutar valabile pentru datele indicate ipotetic (zile bancare, respectiv nebancare):

Data (zi bancară)	Data (zi nebancară)	Curs lei/euro
12 febr. 2015		4,1270
	13 febr. 2015	-
	14 febr. 2015	-
15 febr. 2015		4,1173
26 febr. 2015		4,1073
	27 febr. 2015	-
	28 febr. 2015	-
31 mart.2015		4,0958
27 apr. 2015		4,1246
28 apr. 2015		4,1430
30 nov. 2015		4,3065
31 dec. 2015		4,3182
19 ian. 2016		4,3565
20 ian. 2016		4,3462

♦ Varianța 1 - Factura se achită integral la 28.04.2015

• **La beneficiar**

a) la data de 15.02.2015, în baza facturii inițiale, emise de furnizor, se înregistrează activul achiziționat, la cursul de schimb valutar de 4,1270 lei/euro, comunicat de BNR (cursul din data de 12.02.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii). Valoarea de intrare a activului este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice și mijloace de transport	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) la data de 28.02.2015 se efectuează evaluarea datoriei de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 26.02.2015, ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 28.02.2015 rezultă diferențe favorabile, în sumă de 2.364 lei (495.240 - 492.876), recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 768 „Alte venituri financiare”).

Diferențele din evaluarea datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb din ultima zi bancară a lunii și cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării datoriei respective, astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,1073 \text{ lei/euro} - 4,1270 \text{ lei/euro}) = 2.364 \text{ lei}$$

404 Furnizori de imobilizări	=	768 Alte venituri financiare	2.364 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

c) la data de 31.03.2015 se efectuează evaluarea datoriei de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 31.03.2015 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 491.496 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 31.03.2015 rezultă diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 1.380 lei (492.876 - 491.496), recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 768 „Alte venituri financiare”).

Diferențele din evaluarea datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb din ultima zi bancară a lunii martie 2015 și cursul de schimb la care datoria este înregistrată în contabilitate (utilizat pentru evaluarea la 28.02.2015), astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,0958 \text{ lei/euro} - 4,1073 \text{ lei/euro}) = 1.380 \text{ lei}$$

404 Furnizori de imobilizări	=	768 Alte venituri financiare	1.380 lei
------------------------------	---	------------------------------	-----------

d) la data de 28.04.2015, se achită furnizorului suma de 494.952 lei, reprezentând contravaloarea în lei a datoriei de 120.000 euro, evaluată la un curs valutar de 4,1246 lei/euro (cursul din data de 27.04.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării plății).

Diferențele rezultate între cursul de schimb utilizat pentru efectuarea plății și cursul de schimb la care datoria este înregistrată în contabilitate (conform ultimei evaluări din data de 31.03.2015) sunt în valoare de 3.456 lei [120.000 euro x (4,1246 lei/euro - 4,0958 lei/euro)], reprezentând diferențe nefavorabile, de natura cheltuielilor financiare (înregistrate în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”).

În cazul de față, plata în lei a datoriei către furnizor se înregistrează astfel:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>494.952 lei</u>
404 Furnizori de imobilizări			491.496 lei
668 Alte cheltuieli financiare			3.456 lei

Situația contului 404 „Furnizori de imobilizări” la data de 28.04.2015 se prezintă astfel:

D	404 „Furnizori de imobilizări”	C
		495.240 lei 15.02.2015 (120.000 euro x 4,1270 lei/euro)
2.364 lei 28.02.2015 120.000 euro x (4,1073 lei/euro – 4,1270 lei/euro)		
1.380 lei 31.03.2015 120.000 euro x (4,0958 lei/euro – 4,1073 lei/euro)		
491.496 lei 28.04.2015 120.000 euro x 4,0958 lei/euro)		
Total 495.240 lei		SF = 0

• La furnizor

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

a) la data de 15.02.2015 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat apă minerală pe baza facturii emise, în valoare de 495.240 lei (la cursul de schimb valutar de 4,1270 lei/euro, comunicat de BNR în data de 12.02.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii):

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea 495.240 lei mărfurilor
--------------	---	---

b) la data de 28.02.2015 se evaluează creanța de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 26.02.2015 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea creanței la 28.02.2015 rezultă diferențe nefavorabile, în sumă de 2.364 lei, recunoscute în contabilitate drept alte cheltuieli financiare (cont 668 „Alte cheltuieli financiare”).

Calculul diferențelor din evaluarea creanței:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,1073 \text{ lei/euro} - 4,1270 \text{ lei/euro}) = - 2.364 \text{ lei}$$

668 Alte cheltuieli financiare	=	4111 Clienți	2.364 lei
--------------------------------	---	--------------	-----------

c) la data de 31.03.2015 se evaluează creanța de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în data de 31.03.2015 (ultima zi bancară a lunii în cauză), reprezentând 491.496 lei. Astfel, din evaluarea creanței la 31.03.2015 rezultă diferențe nefavorabile, în sumă de 1.380 lei, recunoscute în contabilitate drept alte cheltuieli financiare (cont 668 „Alte cheltuieli financiare”).

Calculul diferențelor din evaluarea creanței:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,0958 \text{ lei/euro} - 4,1073 \text{ lei/euro}) = - 1.380 \text{ lei}$$

668 Alte cheltuieli financiare	=	4111 Clienți	1.380 lei
--------------------------------	---	--------------	-----------

d) la data de 28.04.2015 se încasează creanța în lei, în sumă de 494.952 lei, stabilită în funcție de cursul de schimb valutar - BNR, valabil la data încasării (cursul valutar de 4,1246 lei/euro din data de 27.04.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul încasării).

Diferențele rezultate între cursul de la data încasării și cursul la care creanța este înregistrată în contabilitate (conform ultimei evaluări din data de 31.03.2015) sunt în valoare de 3.456 lei

[120.000 euro x (4,1246 lei/euro – 4,0958 lei/euro)], reprezentând diferențe favorabile de natura veniturilor financiare (înregistrate în contul 768 „Alte venituri financiare”).

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	<u>494.952 lei</u>
		4111 Clienți	491.496 lei
		768 Alte venituri financiare	3.456 lei

Situația contului 4111 „Clienți” la data de 28.04.2015 se prezintă astfel:

D	4111 „Clienți”	C
15.02.2015 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro)		
	2.364 lei	28.02.2015 120.000 euro x (4,1073 lei/euro – 4,1270 lei/euro)
	1.380 lei	31.03.2015 120.000 euro x (4,0958 lei/euro – 4,1073 lei/euro)
	491.496 lei	28.04.2015 120.000 euro x 4,0958 lei/euro)
SF = 0	Total 495.240 lei	

- ♦ Varianta 2 - Factura se achită integral în exercițiul financiar următor, la data de 20.01.2016 (la cursul valutar de 4,3565 lei/euro, comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi bancară anterioară operațiunii).

Sunt valabile aceleași informații, cu mențiunea că plata se face în exercițiul financiar următor, ceea ce înseamnă că fiecare din cele două entități va prezenta, la finele exercițiului financiar 2015, sold la creanță, respectiv la datoria angajată (presupunem că exercițiul financiar al celor două entități corespunde cu anul calendaristic).

Potrivit reglementărilor contabile, fiecare entitate va evalua soldul, atât la sfârșitul fiecărei luni, cât și la data bilanțului, în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR și valabil la acea dată. Eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile rezultate în urma evaluării se înregistrează cu ajutorul conturilor 768 „Alte venituri financiare”, respectiv 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz.

• La beneficiar

a) la data de 15.02.2015 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii inițiale, în valoare de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro):

213 Instalații tehnice și mijloace de transport	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2015 societatea va evalua lunar, la finele fiecărei luni, datoria față de furnizor, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

La data de 30.11.2015 (ultima zi bancară a lunii), datoria de 120.000 euro a fost evaluată la 516.780 lei, în funcție de cursul de schimb comunicat de BNR la această dată (4,3065 lei/euro).

c) 31 decembrie 2015 – Evaluare la data bilanțului

Creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de evoluția cursului valutar al unei valute de referință trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Diferențele favorabile sau nefavorabile, care rezultă în urma evaluării creanțelor și datoriilor, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute **se determină** ca diferență între:

- cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor respective, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și
- cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar.

În exemplul prezentat, datoria de 120.000 euro se evaluează la valoarea de 518.184 lei, în funcție de cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar (presupunem că acest curs este de 4,3182 lei/euro). Diferențele financiare nefavorabile, în sumă de 1.404 lei, rezultate în urma evaluării, se înregistrează în contul 668 „Alte cheltuieli financiare”, astfel:

668 Alte cheltuieli financiare	=	404 Furnizori de imobilizări	1.404 lei
--------------------------------	---	------------------------------	-----------

Diferențele rezultate în urma evaluării datoriei s-au determinat în funcție de cursul de schimb valabil la data încheierii exercițiului financiar (4,3182 lei/euro) și cursul la care aceasta este înregistrată în contabilitate (4,3065 lei/euro – conform evaluării din data de 30.11.2015), astfel:

$$120.000 \text{ euro} \times (4,3182 \text{ lei/euro} - 4,3065 \text{ lei/euro}) = 1.404 \text{ lei}$$

d) la data de 20.01.2016 se plătește datoria angajată, la cursul valutar valabil la această dată, de 4,3565 lei/euro (comunicat de BNR în ultima zi bancară anterioară operațiunii). Datoria se plătește din contul de disponibil în lei, suma plătită fiind de 522.780 lei.

În contabilitate se înregistrează diferența (nefavorabilă) între 31.12.2015 și 20.01.2016, respectiv o diferență nefavorabilă de 4.596 lei $[120.000 \text{ euro} \times (4,3565 \text{ lei/euro} - 4,3182 \text{ lei/euro})]$.

- plata datoriei către furnizor în valoare de 522.780 lei, la cursul valutar de la data plății:			
%	=	5121 Conturi la bănci în lei	522.780 lei
404 Furnizori de imobilizări			518.184 lei
668 Alte cheltuieli financiare			4.596 lei

• La furnizor

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

a) la data de 15.02.2015 se înregistrează livrarea instalației de îmbuteliat, pe baza facturii emise, în valoare de 495.240 lei:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	495.240 lei
--------------	---	--------------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2015 societatea va evalua lunar, la finele fiecărei luni, creanța de 120.000 euro, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

La data de 30.11.2015 (ultima zi bancară a lunii) creanța a fost evaluată la 516.780 lei, în funcție de cursul de schimb comunicat de BNR la această dată (4,3065 lei/euro).

c) la 31 decembrie 2015, creanța de 120.000 euro se evaluează la cursul de schimb valutar comunicat de BNR valabil la data bilanțului (4,3182 lei/euro), valoarea creanței evaluate fiind de 518.184 lei.

Diferența favorabilă din evaluare este de 1.404 lei $[120.000 \text{ euro} \times (4,3182 \text{ lei/euro} - 4,3065 \text{ lei/euro})]$.

4111 Clienți	=	768 Alte venituri financiare	1.404 lei
--------------	---	------------------------------	-----------

d) la data de 20.01.2016 se încasează creanța în lei, în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil la data încasării (4,3565 lei/euro), suma încasată fiind de 522.780 lei $(120.000 \text{ euro} \times 4,3565 \text{ lei/euro})$:

- înregistrarea diferențelor financiare în sumă de 4.596 lei [120.000 euro x (4,3565 lei/euro – 4,3182 lei/euro)]:

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	522.780 lei
		4111 Clienți	518.184 lei
		768 Alte venituri financiare	4.596 lei

6.2. b) Exemplu privind reflectarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor exprimate în valută

În data de 15.02.2015, entitatea Vulturul încheie un contract cu un furnizor extern, Alfa LTD, pentru achiziția unei instalații de îmbuteliat apă minerală. Valoarea negociată a instalației este de 120.000 euro, fără TVA.

Furnizorul Alfa LTD nu este persoană juridică română.

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

- varianta 1, când factura este achitată integral în exercițiul financiar în care a fost angajată datoria;
- varianta 2, când factura este achitată în exercițiul financiar următor celui în care a fost angajată datoria, iar aceasta trebuie evaluată la data bilanțului.

Notă:

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

Utilizăm aceleași informații privind cursul valutar care au fost prezentate în exemplul anterior (6.2. a)).

Nu se iau în calcul înregistrările privind taxa pe valoarea adăugată, acestea efectuându-se conform prevederilor Codului fiscal.

♦ Varianta 1 - Factura se achită integral la 28.04.2015

a) la data de 15.02.2015 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii emise de furnizorul extern în valoare de 120.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR la această dată este de 4,1270 lei/euro (cursul din data de 12.02.2015, ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii). Valoarea de intrare a activului este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice și mijloace de transport	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) la data de 28.02.2015 se evaluează datoria în valută de 120.000 euro, la cursul de 4,1073 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii), reprezentând 492.876 lei. Astfel, din evaluarea datoriei la 28.02.2015 rezultă diferențe de curs favorabile, în sumă de 2.364 lei, recunoscute în contabilitate drept venituri financiare (cont 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”).

Calculul diferențelor de curs valutar din evaluarea datoriei în valută:

120.000 euro x (4,1270 lei/euro – 4,1073 lei/euro) = 2.364 lei

404 Furnizori de imobilizări	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	2.364 lei
------------------------------	---	---	-----------

c) la data de 31.03.2015 se evaluează datoria de 120.000 euro, la cursul de 4,0958 lei/euro (cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară

a lunii), reprezentând 491.496 lei. Din evaluarea datoriei la 31.03.2015 rezultă diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 1.380 lei, care se înregistrează în contabilitate astfel:

404 Furnizori de imobilizări	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	1.380 lei
------------------------------	---	---	-----------

d) la data de 28.04.2015 se plătește către furnizorul extern, datoria de 120.000 euro evaluată în lei la cursul de schimb valutar de 4,1246 lei/euro (cursul de schimb din ultima zi bancară anterioară operațiunii).

Diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate între data plății și data ultimei evaluări din data de 31.03.2015, sunt în valoare de 3.456 lei [120.000 euro x (4,1246 lei/euro – 4,0958 lei/euro)] și se înregistrează în contabilitate în debitul contului 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”.

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	494.952 lei
404 Furnizori de imobilizări			491.496 lei
6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută			3.456 lei

- ♦ Varianța 2 - Factura se achită integral în exercițiul financiar următor, la data de 20.01.2016 (curs valutar de 4,3565 lei/euro)

a) la data de 15.02.2015 se înregistrează achiziția instalației, în baza facturii emise de furnizorul extern, în valoare de 120.000 euro. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR la această dată este de 4,1270 lei/euro. Valoarea în lei este de 495.240 lei (120.000 euro x 4,1270 lei/euro).

213 Instalații tehnice și mijloace de transport	=	404 Furnizori de imobilizări	495.240 lei
---	---	------------------------------	-------------

b) În perioada februarie – noiembrie 2015 societatea va evalua la sfârșitul fiecărei luni datoria în valută față de furnizorul extern, în funcție de cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară a lunii în cauză.

Eventualele diferențe de curs valutar, favorabile sau nefavorabile se înregistrează cu ajutorul conturilor 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”, respectiv 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”, după caz.

La data de 30.11.2015, datoria de 120.000 euro se evaluează la cursul de schimb valutar comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii (4,3065 lei/euro), valoarea rezultată în urma evaluării fiind de 516.780 lei.

c) la 31 decembrie 2015, se evaluează datoria în valută, la cursul valutar de 4,3182 lei/euro, valabil la data bilanțului, comunicat de BNR (120.000 euro x 4,3182 lei/euro = 518.184 lei).

Se înregistrează diferențe nefavorabile de curs valutar în contul 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”, în valoare de 1.404 lei [120.000 euro x (4,3182 lei/euro – 4,3065 lei/euro)].

6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	=	404 Furnizori de imobilizări	1.404 lei
---	---	------------------------------	-----------

d) la data de 20.01.2016 se plătește furnizorului extern suma de 120.000 euro. Această sumă evaluată în lei, la cursul de schimb valutar de 4,3565 lei/euro, valabil la data plății, este de 522.780 lei (120.000 euro x 4,3565 lei/euro). Diferența de curs valutar nefavorabilă este în valoare de 4.596 lei [120.000 euro x (4,3565 lei/euro – 4,3182 lei/euro)].

%	=	5124	Conturi la bănci în	<u>522.780 lei</u>
404 Furnizori de imobilizări			valută	518.184 lei
6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută				4.596 lei

6.3 Participarea salariaților la profit

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată (pct. 334).

În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când:

a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și

b) poate fi făcută o estimare certă a obligației (pct. 335 alin. (1)).

O obligație curentă există atunci, și numai atunci, când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți (pct. 335 alin. (2)).

În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime (pct. 335 alin. (3)).

Ca urmare, în exercițiul financiar pentru care se propune acordarea de prime reprezentând participarea personalului la profit se reflectă în contabilitate constituirea unui provizion la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele cuvenite salariaților, articol contabil:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1518 Alte provizioane
---	---	-----------------------

În exercițiul financiar ulterior, în care se acordă primele, în contabilitate se evidențiază:

a) primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii:

644 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit	=	424 Prime reprezentând participarea personalului la profit
--	---	--

și, concomitent,

b) se reia la venituri provizionul constituit la nivelul sumelor estimate reprezentând sumele cuvenite salariaților:

1518 Alte provizioane	=	7812 Venituri din provizioane
-----------------------	---	-------------------------------

c) plata primelor reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit	=	5311 Casa în lei
--	---	------------------

Notă: Impozitele și contribuțiile către bugetul de stat care decurg din acordarea primelor reprezentând participarea personalului la profit sunt cele prevăzute de Codul fiscal.

6.4 Deprecierea creanțelor clienți

Creanțele se prezintă în situațiile financiare anuale la valoarea lor probabilă de încasat (pct. 332 alin. (1)).

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera (pct. 332 alin. (2)).

Exemplu:

Evaluarea creanțelor la valoarea probabilă de încasat

Societatea Olimp S.A. a facturat societății Grid S.A., în luna ianuarie 2015, produse finite în valoare de 250.000 lei, din care a încasat suma de 230.000 lei.

La 31.12.2015, cu ocazia inventarierii creanțelor, societatea Olimp S.A. constată că este posibil ca suma restantă de la societatea Grid S.A. să nu se mai încaseze în viitorul apropiat deoarece această societate a intrat în incapacitate de plată.

În anul 2016 se pronunță falimentul societății Grid, iar lichidatorii virează entității Olimp suma de 10.000 lei. Ca urmare a acestor operațiuni, societatea Olimp S.A. efectuează următoarele înregistrări în contabilitate:

Anul 2015

1) livrarea produselor către societatea Grid S.A. în luna ianuarie 2015:

4111 Clienți	=	7015 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 31.12.2015, cu ocazia desfășurării lucrărilor de închidere a exercițiului financiar al anului 2015, 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 incerti sau în litigiu	=	4111 Clienți	20.000 lei
-------------------------------------	---	--------------	------------

și

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	20.000 lei
--	---	--	------------

Anul 2016

1) încasarea parțială a creanței incerte, în valoare de 10.000 lei, și anularea ajustărilor pentru depreciere aferente:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4118 Clienți incerti 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 incerti sau în litigiu	10.000 lei
și anularea ajustării corespunzătoare:			
491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	10.000 lei

6.5 Reflectarea în contabilitate a cesiunii de creanțe

La recunoașterea în contabilitate a operațiunilor legate de contractele de cesiune a creanțelor trebuie avute în vedere prevederile legii contabilității, ale reglementărilor contabile, legislația în domeniu, precum și clauzele cuprinse în contractele încheiate între părți.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții) (pct. 331).

Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 „Debitori diverși” = 462 „Creditori diverși”). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 „Creanțe preluate prin cesionare”) (pct. 333 alin. (1)).

În situația achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată (pct. 333 alin. (2)).

În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 „Alte venituri din exploatare”/analitic distinct) la data încasării (pct. 333 alin. (3)).

În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

a) o cheltuială (contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”), dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau

b) un venit (contul 758 „Alte venituri din exploatare”/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia (pct. 333 alin. (4)).

Exemplu:

Societatea Omega vinde societății Honorus, la data de 10 ianuarie 2014, mărfuri în valoare de 100.000 lei. Conform clauzelor contractuale, plata contravalorii mărfurilor de către societatea Honorus se va face până cel târziu la 30 octombrie 2014.

Întrucât societatea Honorus se confruntă cu anumite probleme financiare, aceasta nu a efectuat nicio plată către societatea Omega până la data scadentă prevăzută în contract.

La începutul anului 2015, tribunalul emite o sentință de intrare a societății Honorus în procedură de insolvență, iar la data de 1 mai 2015 societatea Omega încheie un contract de cesiune de creanță cu societatea Recuperator S.A., entitate specializată în recuperarea creanțelor. În urma contractului de cesiune de creanță, toate drepturile și obligațiile societății Omega față de societatea Honorus sunt preluate de societatea Recuperator S.A. Potrivit contractului de cesiune de creanță, prețul cesiunii este de 90.000 lei. Societatea Honorus S.A. și-a dat acordul privind înțelegerea dintre cesionar și cedent.

În data de 30 noiembrie 2015, societatea Recuperator S.A. reușește să încaseze de la societatea Honorus S.A. suma de 100.000 lei reprezentând 100% din valoarea nominală a creanței.

Contabilizarea operațiunilor la societatea Omega S.A. – cedent

- Înregistrarea în contabilitate a operațiunii de vânzare a mărfurilor în data de 10 ianuarie 2014:

4111 Clienți/Honorus S.A.	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000 lei
---------------------------	---	--------------------------------------	-------------

- La data de 31 decembrie 2014, cu ocazia inventarului, se evaluează creanța la valoarea probabilă de încasare și se înregistrează în contabilitate o ajustare pentru depreciere la întreaga valoare a acesteia. Pe baza analizei efectuate de experți, se apreciază că, având în vedere problemele financiare ale clientului Honorus S.A., valoarea probabilă de încasare a creanței este zero. În consecință, se decide reflectarea în contabilitate a unei ajustări provizorii la nivelul întregii valori a creanței:

4118 Clienți incerti sau în litigiu/Honorus S.A.	=	4111 Clienți/Honorus S.A.	100.000 lei
--	---	---------------------------	-------------

și

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	100.000 lei
--	---	--	-------------

- La data de 01 mai 2015, societatea Omega S.A. înregistrează în contabilitate operațiunea de cesiune a creanței prin evidențierea stingerii creanței față de debitorul cedat, la valoarea nominală a creanței cedate și înregistrarea dreptului de creanță față de cesionar:

%	=	4118 Clienți incerti sau în litigiu	100.000 lei
461 Debitori diverși/Recuperator S.A.		/Honorus S.A.	90.000 lei
654 Pierderi din creanțe și debitori diverși			10.000 lei

concomitent, se reia la venituri ajustarea pentru depreciere constituită anterior:

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	100.000 lei
--	---	--	-------------

evidențiind și încasarea de la cesionar, a contravalorii creanței cesionate, la prețul de cesiune:

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși/Recuperator S.A.	90.000 lei
------------------------------	---	---------------------------------------	------------

Contabilizarea operațiunilor la societatea Recuperator S.A. – cesionar

Preluarea creanței, conform contractului de cesiune de creanță, la costul de achiziție, de la societatea Omega S.A. și înregistrarea datoriei față de cedent:

461 Debitori diverși/Honorus S.A.	=	462 Creditori diverși/Omega S.A.	90.000 lei
-----------------------------------	---	----------------------------------	------------

Concomitent se evidențiază în afara bilanțului valoarea nominală a creanței preluate:

Debit 809 * Creanțe preluate prin cesionare/Honorus S.A.		100.000 lei
--	--	-------------

* În debitul Contului 809 „Creanțe preluate prin cesionare” se înregistrează valoarea nominală a creanței preluate prin cesionare, iar în credit, valoarea nominală a acestor creanțe scoase din evidență pe măsura încasării, cedării către terți sau datorită imposibilității încasării acestora.

și achitarea datoriei față de cedent:

462 Creditori diverși/Omega S.A.	=	5121 Conturi la bănci în lei	90.000 lei
----------------------------------	---	------------------------------	------------

Data de 30 noiembrie 2015:

Încasarea sumei de 100.000 lei de la societatea Honorus S.A. va genera pentru societatea Recuperator, alături de stingerea debitului evidențiat ca urmare a preluării creanței (la valoarea de cesiune de 90.000 lei) un venit suplimentar, evidențiat în contul 758 „Alte venituri din exploatare”.

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	<u>100.000 lei</u>
		461 Debitori diverși/Honorus S.A.	90.000 lei
		758 Alte venituri din exploatare/Analitic distinct	10.000 lei

Concomitent se înregistrează scăderea din evidența extracontabilă a creanței, ca urmare a încasării sumei de 100.000 lei, prin creditul contului 809 „Creanțe preluate prin cesionare”/Honorus S.A.

	809 Creanțe preluate prin cesionare/Honorus S.A.	100.000 lei
--	--	-------------

Prezentarea de informații suplimentare în notele explicative la situațiile financiare anuale (pct. 470)

Exemplificăm mai jos informațiile suplimentare prezentate la data închiderii exercițiului financiar 2015 (31 decembrie 2015) de către societatea Recuperator S.A. cu privire la creanța preluată prin cesionare de la societatea Omega, respectiv:

- modificarea valorii creanței evidențiate în conturi bilanțiere (contul 461 "Debitori diverși");
- modificarea valorii creanței evidențiate în contul în afara bilanțului 809 „Creanțe preluate prin cesionare”.

Situația creanțelor preluate prin cesionare (la cost de achiziție) la data de 31 decembrie 2015

- lei -

Creanțe	Sold creanțe la începutul exercițiului financiar	Creanțe preluate în cursul exercițiului financiar	Creanțe cedate terților în cursul exercițiului financiar	Creanțe încasate în cursul exercițiului financiar direct de la debitor, din care:		Creanțe trecute pe cheltuieli în cursul exercițiului financiar datorită imposibilității încasării	Sold creanțe la sfârșitul exercițiului financiar
				evidențiate anterior în conturi bilanțiere (contul 461 „Debitori diverși”/analitic distinct)	încasate pe seama conturilor de venituri (contul 758 „Alte venituri din exploatare”/analitic distinct)		
0	1	2	3	4	5	6	7 = 1 + 2 - 3 - 4 - 6
Honorus S.A.	-	90.000	-	90.000	10.000	-	-

Situația creanțelor preluate prin cesionare (la valoare nominală) la data de 31 decembrie 2015

- lei -

Creanțe	Sold creanțe la începutul exercițiului financiar	Creanțe preluate în cursul exercițiului financiar	Creanțe scoase din evidența extracontabilă în cursul exercițiului financiar, din care:			Sold creanțe la sfârșitul exercițiului financiar
			scoase din evidență ca urmare a încasării direct de la debitor	cedate terților în cursul exercițiului financiar	scoase din evidență datorită imposibilității încasării	
0	1	2	3	4	5	6 = 1 + 2 - 3 - 4 - 5
Honorus S.A.	-	100.000	100.000	-	-	-

6.6 Contabilitatea asocierilor în participație

Contabilitatea asocierilor în participație se organizează și se conduce distinct de către unul dintre coparticipanți conform înțelegerilor contractuale dintre părți și cu respectarea reglementărilor aplicabile.

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

La organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât reglementările contabile, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale (pct. 6 alin. (1) și (2)).

Reglementările contabile se aplică, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale (pct. 6 alin. (3)).

Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie (pct. 425 alin. (3)).

Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant (pct. 424 alin. (1)).

Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație” (pct. 424 alin. (2)).

Societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii (pct. 425 alin. (1)).

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 (pct. 425 alin. (2)).

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii (pct. 425 alin. (4)).

Exemplu:

Pentru exemplificarea modului de contabilizare a operațiunilor unei asocieri în participație, se consideră două entități, A și B, participarea acestora la asocierea în participație fiind de 70% entitatea A și 30% entitatea B.

Scopul acestei asocieri este obținerea și comercializarea de produse nealimentare (fabricarea altor articole textile). Conform contractului de asociere, structura aportului fiecărui asociat în participație este următoarea:

Entitatea A – aport 70%, din care:

- aport în natură – o imobilizare corporală în valoare de 36.000 lei, cu durata de utilizare economică de 5 ani;
- aport în numerar în sumă de 55.000 lei.

Entitatea B – aport 30% din care:

- aport în natură – o imobilizare corporală în valoare de 24.000 lei, cu durata de utilizare economică de 4 ani;
- aport în numerar în sumă de 15.000 lei.

Imobilizările corporale aportate sunt utilizate numai în scopul activității desfășurate de asocierea în participație.

Conform contractului de asociere, contabilitatea este ținută de către asociatul A.

Repartizarea veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea asocierii se efectuează în funcție de proporția prevăzută în contractul de asociere.

În cursul unei luni, au fost înregistrate următoarele venituri și cheltuieli:

Venituri și cheltuieli aferente asocierii

Veniturile totale obținute de către asociere sunt în sumă de 50.000 lei, din care:

- venituri obținute din vânzarea produselor finite, în valoare de 30.000 lei (costul produselor finite realizate 28.500 lei);
- alte venituri, în valoare de 20.000 lei.

Cheltuielile totale 40.212 lei, din care:

- cheltuieli cu materialele consumabile aferente obținerii bunurilor, în valoare de 15.000 lei;
- cheltuieli cu energia și apa, în valoare de 2.300 lei;
- cheltuieli cu salariile, în valoare de 10.000 lei;
- amortizare imobilizări corporale, în valoare de 1.100 lei;
- contribuții aferente salariilor, suportate de angajator, în valoare de 2.812 lei;
- alte cheltuieli, în valoare de 9.000 lei.

Venituri și cheltuieli aferente activității proprii

În cursul aceleiași luni, entitățile A și B obțin următoarele venituri și cheltuieli din activitatea proprie:

Entitatea A

- venituri totale activitate proprie – 60.000 lei;
- cheltuieli totale activitate proprie – 45.000 lei.

Entitatea B

- venituri totale activitate proprie – 45.000 lei;
- cheltuieli totale activitate proprie – 23.000 lei.

Operațiunile desfășurate în activitatea de asociere vor fi contabilizate distinct, de către asociatul desemnat prin contractul de asociere să organizeze și să conducă contabilitatea acestei activități.

În continuare, se prezintă modul de reflectare 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 datorate bugetului de stat și rezultate din activitatea de asociere, acestea se vor determina și plăti în conformitate cu prevederile legislației fiscale în vigoare.

Entitatea A

Contabilitatea la nivelul entității A va fi organizată pe cele două activități:

1. asocierea în participație;
2. activitatea proprie.

1. Contabilitatea asocierii

a) înregistrarea aportului în numerar pe fiecare asociat:

5311 Casa în lei	=	458/A Decontări din operațiuni în participație	55.000 lei
------------------	---	--	------------

5311 Casa în lei	=	458/B Decontări din operațiuni în participație	15.000 lei
<i>b) înregistrarea cheltuielilor și veniturilor obținute din asociere:</i>			
- înregistrarea producției obținute din asociere, la costul de producție de 28.500 lei:			
345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	28.500 lei
- înregistrarea cheltuielilor cu materialele consumabile:			
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	401 Furnizori	15.000 lei
- înregistrarea cheltuielilor cu energia și apa:			
605 Cheltuieli privind energia și apa	=	401 Furnizori	2.300 lei
- înregistrarea cheltuielilor cu salariile personalului:			
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	10.000 lei
- înregistrarea contribuțiilor aferente salariilor suportate de angajator. Presupunem următoarele datorii:			
• înregistrarea contribuției la asigurările sociale:			
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	2.080 lei
• înregistrarea contribuției la asigurările sociale de sănătate:			
6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	=	4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	520 lei
• înregistrarea contribuției pentru concedii și indemnizații:			
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	85 lei
• înregistrarea contribuției unității la fondul de șomaj:			
6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	=	4371 Contribuția unității la fondul de șomaj	50 lei
• înregistrarea comisionului datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă:			
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate	25 lei
• înregistrarea fondului de accidente și boli profesionale:			
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale/fond de accidente și boli profesionale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale/fond de accidente și boli profesionale	27 lei
• înregistrarea fondului pentru garantarea creanțelor salariale:			
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/fond pentru garantarea creanțelor salariale	=	447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate/fond pentru garantarea creanțelor salariale	25 lei
• înregistrarea contribuțiilor care se rețin din salarii:			

421 Personal - salarii datorate	=	%	<u>2.930 lei</u>
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	1.050 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	550 lei
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	50 lei
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	1.280 lei
• înregistrarea plății obligațiilor către salariați și a celorlalte obligații aferente salariilor:			
%	=	5121 Conturi la bănci în lei	<u>12.812 lei</u>
421 Personal - salarii datorate (10.000-2.930)			7.070 lei
4311 Contribuția unității la asigurările sociale (2.080 + 85 + 27)			2.192 lei
4312 Contribuția personalului la asigurările sociale			1.050 lei
4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			520 lei
4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate			550 lei
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj			50 lei
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj			50 lei
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor			1.280 lei
447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate			50 lei
• înregistrarea amortizării imobilizării corporale aportate de entitatea A, transmisă de aceasta (36.000 lei/5ani/12 luni):			
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	458 Decontări din operațiuni 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 operațiuni 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	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	30.000 lei
• descărcarea de gestiune la costul efectiv de 28.500 lei:			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	28.500 lei
• înregistrarea altor venituri:			
4111 Clienți	=	7xx Conturi de venituri	20.000 lei

- încasarea clienților (30.000 + 20.000 = 50.000 lei):

5xx Conturi de trezorerie	=	4111 Clienți	50.000 lei
---------------------------	---	--------------	------------

c) repartizarea veniturilor și cheltuielilor din asociere, către cei doi asociați A și B:

c.1) transmiterea veniturilor și cheltuielilor, pe bază de decont, către asociatul A:

- repartizarea veniturilor, în sumă de 35.000 lei (50.000 x 70%), astfel:

- din vânzarea produselor finite, suma de 21.000 lei (30.000 x 70%)

- din alte venituri, suma de 14.000 lei (20.000 x 70%)

%	=	458 Decontări din operații în	35.000 lei
7015 Venituri din vânzarea produselor finite		participație/A	21.000 lei
7xx Conturi de venituri			14.000 lei

- repartizarea cheltuielilor, în sumă de 28.148 lei, astfel:

- materiale consumabile, suma de 10.500 lei (15.000 x 70%)

- energie, apă, suma de 1.610 lei (2.300 x 70%)

- salarii, suma de 7.000 lei (10.000 x 70%)

- asigurări sociale, suma de 1.534 lei (2.192 x 70%)

- ajutor de șomaj, suma de 35 lei (50 x 70%)

- taxe și vărsăminte asimilate, suma de 35 lei (50 x 70%)

- amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de asociere, suma de 770 lei (1.100 x 70%)

- alte cheltuieli, suma de 6.300 lei (9.000 x 70%)

- asigurări sociale de sănătate, suma de 364 lei (520 x 70%)

458 Decontări din operațiuni în participație/A	=	%	28.148 lei
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	10.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	1.610 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	7.000 lei
		6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	1.534 lei
		6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	35 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	35 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	770 lei
		6xx Conturi de cheltuieli	6.300 lei
		6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	364 lei

c.2) transmiterea veniturilor și cheltuielilor, pe bază de decont, către asociatul B:

- repartizarea veniturilor, în sumă de 15.000 lei (50.000 x 30%), astfel:

- din vânzarea produselor finite, suma de 9.000 lei (30.000 x 30%)

- din alte venituri, suma de 6.000 lei (20.000 x 30%)

	%	=	458 Decontări din operațiuni în participație/B	<u>15.000 lei</u>
7015 Venituri din vânzarea produselor finite				9.000 lei
7xx Conturi de venituri				6.000 lei
• repartizarea cheltuielilor, în sumă de 12.064 lei, astfel: - materiale consumabile, suma de 4.500 lei (15.000 x 30%) - energie, apă, suma de 690 lei (2.300 x 30%) - salarii, suma de 3.000 lei (10.000 x 30%) - asigurări sociale, suma de 658 lei (2.192 x 30%) - ajutor de șomaj, suma de 15 lei (50 x 30%) - taxe și vărsăminte asimilate, suma de 15 lei (50 x 30%) - amortizarea imobilizărilor aportate utilizate numai de 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 156 lei (520 x 30%)				
458 Decontări din operațiuni în participație/B	%	=		<u>12.064 lei</u>
	602 Cheltuieli cu materialele consumabile			4.500 lei
	605 Cheltuieli privind energia și apa			690 lei
	641 Cheltuieli cu salariile personalului			3.000 lei
	6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale			658 lei
	6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			15 lei
	635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			15 lei
	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			330 lei
	6xx Conturi de cheltuieli			2.700 lei
	6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			156 lei

2. Contabilitatea proprie a entității A

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

a) *înregistrarea operațiunilor transmise de asocierea în participație, în baza Decontului pentru operațiunile în participație:*

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

458 Decontări din operațiuni în participație	=	%	<u>35.000 lei</u>
		7015 Venituri din vânzarea produselor finite	21.000 lei
		7xx Conturi de venituri	14.000 lei

- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 28.148 lei:

%	=	458 Decontări din operațiuni în participație	<u>28.148 lei</u>
602 Cheltuieli cu materialele consumabile			10.500 lei
605 Cheltuieli privind energia și apa			1.610 lei
641 Cheltuieli cu salariile personalului			7.000 lei
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale			1.534 lei
6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			35 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			35 lei
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			770 lei
6xx Conturi de cheltuieli			6.300 lei
6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			364 lei

b) înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea A:

- înregistrarea cheltuielilor proprii:

6xx Conturi de cheltuieli	=	4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	45.000 lei
---------------------------	---	--	------------

- înregistrarea veniturilor proprii:

4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	=	7xx Conturi de venituri	60.000 lei
--	---	-------------------------	------------

- înregistrarea amortizării pentru imobilizările aportate în participație:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	600 lei
--	---	--	---------

- transmiterea cheltuielii cu amortizarea pe bază de decont către asociație, în vederea repartizării ei către asociați potrivit procentelor de participare:

458 Decontări din operațiuni în participație	=	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>
7015 Venituri din vânzarea produselor finite			21.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/asociere			14.000 lei
7xx Alte conturi de venituri/activitatea proprie			60.000 lei

- închiderea conturilor de cheltuieli, la nivel de entitate A, aferente atât asocierii, cât și activității proprii:

121 Profit sau pierdere	=	%	<u>73.148 lei</u>
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	10.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	1.610 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	7.000 lei
		6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	1.534 lei
		6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	35 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	35 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	770 lei
		6xx Alte conturi de cheltuieli/asociere	6.300 lei
		6xx Conturi de cheltuieli/activitatea proprie	45.000 lei
		6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	364 lei

- reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat de către entitatea A:

Calculul impozitului pe profit*)

Venituri totale	95.000 lei
din care:	
- Venituri totale obținute din activitatea proprie:	60.000 lei
- Venituri totale obținute din asociere:	35.000 lei
<u>Cheltuieli totale</u>	<u>73.148 lei</u>
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie:	45.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	28.148 lei
<u>Profit brut:</u>	<u>21.852 lei</u>
<u>Cota de impozit pe profit:</u>	<u>16%</u>
<u>Impozit pe profit datorat:</u>	<u>3.496 lei</u>

*) pentru ușurința determinării impozitului pe profit se presupune că toate cheltuielile sunt deductibile și toate veniturile sunt impozabile

a) evidențierea impozitului pe profit datorat:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozitul pe profit	3.496 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

b) reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.496 lei
--------------------------	---	------------------------------	-----------

3. Contabilitatea proprie a entității B

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

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

- preluarea veniturilor cuvenite din asociere, în sumă de 15.000 lei:

458 Decontări din operațiuni în participație	=	%	<u>15.000 lei</u>
		7015 Venituri din vânzarea produselor finite	9.000 lei
		7xx Conturi de venituri	6.000 lei

- preluarea cheltuielilor cuvenite din asociere, în sumă de 12.064 lei:

%	=	458 Decontări din operațiuni în participație	<u>12.064 lei</u>
602 Cheltuieli cu materialele consumabile			4.500 lei
605 Cheltuieli privind energia și apa			690 lei
641 Cheltuieli cu salariile personalului			3.000 lei
6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale			658 lei
6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			15 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			15 lei
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			330 lei
6xx Conturi de cheltuieli			2.700 lei
6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			156 lei

b) înregistrarea operațiunilor din activitatea proprie, la entitatea B:

- înregistrarea veniturilor proprii, în sumă de 45.000 lei:

4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	=	7xx Conturi de venituri	45.000 lei
--	---	-------------------------	------------

- înregistrarea cheltuielilor proprii, în sumă de 23.000 lei:

6xx Conturi de cheltuieli	=	4xx, 5xx Conturi de terți, Conturi de trezorerie	23.000 lei
---------------------------	---	--	------------

- înregistrarea amortizării pentru imobilizările aportate în participație:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	500 lei
--	---	--	---------

- transmiterea cheltuielii cu amortizarea pe bază de decont către asociație:

458 Decontări din operațiuni în participație	=	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>
7015 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>35.064 lei</u>
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	4.500 lei
		605 Cheltuieli privind energia și apa	690 lei
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	3.000 lei
		6451 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	658 lei
		6452 Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	15 lei
		635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	15 lei
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	330 lei
		6xx Alte conturi de cheltuieli /asociere	2.700 lei
		6xx Conturi de cheltuieli /activitatea proprie	23.000 lei
		6453 Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	156 lei

- reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat de către entitatea B

Calculul impozitului pe profit*)

Venituri totale	60.000 lei
din care:	
- Venituri totale obținute din activitatea proprie:	45.000 lei
- Venituri totale obținute din asociere:	15.000 lei
Cheltuieli totale	35.064 lei
din care:	
- Cheltuieli totale din activitatea proprie	23.000 lei
- Cheltuieli totale din asociere	12.064 lei
Profit brut:	24.936 lei
Cota de impozit pe profit:	16%
Impozit pe profit datorat:	3.990 lei

*) pentru ușurința determinării impozitului pe profit se presupune că toate cheltuielile sunt deductibile și toate veniturile sunt impozabile

- evidențierea datoriei cu impozitul pe profit:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozitul pe profit	3.990 lei
---------------------------------------	---	--------------------------	-----------

- reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit:

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.990 lei
--------------------------	---	------------------------------	-----------

CAPITOLUL 7 DATORII PE TERMEN LUNG, DATORII CONTINGENTE ȘI SUBVENȚII

7.1 Datorii pe termen lung

Definire și criterii de clasificare

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când: se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului (pct. 360 alin. (1)).

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung (pct. 360 alin. (2)).

Reglementările contabile prevăd anumite situații specifice în care entitatea va clasifica datoriile ca datorii pe termen lung, astfel:

- entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată (pct. 361 alin. (2));

- dacă o entitate preconizează și are posibilitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situațiile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu ar fi la îndemâna entității (de exemplu, atunci când nu există un acord de refinanțare), entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă (pct. 362).

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 (pct. 368).

Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii:

- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora;
- credite bancare pe termen lung și mediu;
- sumele datorate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun;
- alte împrumuturi și datorii asimilate;
- dobânzile aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (pct. 364).

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile (pct. 366).

Atunci când suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont distinct (169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii”). Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei corespunzătoare, precum și în notele explicative (pct. 365 alin. (1)).

Valoarea acestei diferențe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii” = 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii”) (pct. 365 alin. (2)).

Principalele operațiuni aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni
(negarantate de stat sau bănci)

a) Înregistrarea împrumuturilor de primit din emisiunea de obligațiuni:

461 Debitori diverși	=	1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
----------------------	---	---

b) Înregistrarea emisiunii de obligațiuni cu primă de rambursare:

%	=	1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
461 Debitori diverși		
1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor		

c) Înregistrarea încasării valorii obligațiunilor emise:

512 Conturi curente la bănci	=	461 Debitori diverși
------------------------------	---	----------------------

d) Amortizarea primelor de emisiune:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii	=	1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor
---	---	---

e) Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumutului la sfârșitul lunii, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar:

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
---	---	---

f) Înregistrarea rambursării împrumutului din emisiuni de obligațiuni, în cazul în care există diferențe favorabile de curs valutar:

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	%
		512 Conturi curente la bănci
		7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută

g) Evidențierea în contabilitate a obligațiunilor emise și răscumpărate:

505 Obligațiuni emise și răscumpărate	=	%
		509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
		512 Conturi curente la bănci

h) Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate:

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	505 Obligațiuni emise și răscumpărate
---	---	---------------------------------------

i) Înregistrarea dobânzilor datorate aferente obligațiunilor:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
----------------------------------	---	--

Exemplu privind împrumuturile din emisiuni de obligațiuni:
Entitatea RETRO emite 1.000 obligațiuni. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 100 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 aceste date, se înregistrează în contabilitate operațiunile specifice emisiunii de obligațiuni, astfel:

- 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).

În contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

1. subscrierea împrumutului din emisiuni de obligațiuni la valoarea de rambursare:

%	=	1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	110.000 lei
461 Debitori diverși			95.000 lei
1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor			15.000 lei

2. încasarea sumelor de la persoanele care au subscris:

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverși	95.000 lei
------------------------------	---	----------------------	------------

3. înregistrarea dobânzii anuale de 14.000 lei:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	14.000 lei
----------------------------------	---	--	------------

4. achitarea dobânzii la termenul scadent conform contractului:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	14.000 lei
--	---	------------------------------	------------

5. înregistrarea pentru primul an a amortizării primelor privind rambursarea obligațiunilor, în valoare de 3.750 lei:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii	=	1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor	3.750 lei
---	---	---	-----------

7.2 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 (pct. 359 alin. (1)).

O datorie contingentă nu se va recunoaște în bilanț, dar va fi prezentată în notele explicative, motiv pentru care este evidențiată ca element extrabilanțier (pct. 359 alin. (2)).

În situația în care o entitate are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă (pct. 359 alin. (3)).

Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă (pct. 359 alin. (4)).

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) (pct. 359 alin. (5)).

Exemplu:

În cursul anului 2015, entitatea Alfa 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 devine efectiv obligată la plată, dacă beneficiarul creditului nu își achită trei rate consecutive.

La sfârșitul exercițiului financiar 2015, entitatea Alfa 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 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 lei) și garantată de Alfa, acesta mai are o datorie față de bancă în sumă de 480.000 lei, la care se adaugă dobânda calculată 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 înregistra datoria în sumă de 830.000 lei (480.000 + 350.000) reprezentând principal și dobânda aferentă, în contul extrabilanțier 8011 „Giruri și garanții acordate” (cu prezentarea corespunzătoare în notele explicative la situațiile financiare).

7.3 Subvenții

Categorii de 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 (pct. 392 alin. (1)).

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate (pct. 394 alin. (1)).

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă (pct. 394 alin. (2)).

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale (pct. 394 alin. (3)).

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active (pct. 395).

Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens (pct. 402 alin. (3)).

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții (pct. 393).

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 (pct. 398 alin. (1));

- subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate (pct. 402 alin. (1));

- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente (pct. 398 alin. (2));

- subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor (pct. 402 alin. (2));

- subvențiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații. În acest caz, subvențiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii (pct. 401);

- în cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență (pct. 403);

- în cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuiala aferentă. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută (pct. 399 alin. (1));

- în cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții (pct. 399 alin. (2));

- o subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță (pct. 399 alin. (3));

- în anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități. Astfel de subvenții pot fi limitate la o anumită entitate și pot

să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției (pct. 399 alin. (4));

- subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că: entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor și subvențiile vor fi primite (pct. 396 alin. (1));

- recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor (pct. 396 alin. (3));

- doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite (pct. 396 alin. (2));

- restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă (pct. 404 alin. (1));

- restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor (pct. 404 alin. (2));

- 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 (pct. 404 alin. (3));

- entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor, precum și informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora (pct. 400 și pct. 404 alin. (4)).

Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții

Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect (pct. 397 alin. (1)).

Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;

- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilanțului:

- creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții (pct. 397 alin. (2)).

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor specifice de informații aferente proiectului solicitat 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 în legătură cu subvențiile. Operațiunile contabile efectuate au la bază documentele justificative întocmite și clauzele contractuale stabilite între părți.

Exemple:

a) Subvenții aferente activelor

O entitate primește o sumă nerambursabilă de 100.000 lei pentru achiziționarea unui echipament tehnologic. Entitatea achiziționează echipamentul la costul de achiziție de 100.000 lei. Durata de viață utilă estimată a respectivului echipament este de 10 ani, iar amortizarea se calculează prin metoda liniară.

În contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

- recunoașterea dreptului de a încasa subvenția de 100.000 lei:

445 Subvenții	=	475 Subvenții pentru investiții	100.000 lei
- încasarea subvenției:			
5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenții	100.000 lei
- achiziționarea echipamentului tehnologic:			
2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	=	404 Furnizori de imobilizări	100.000 lei
- achitarea furnizorului de imobilizări:			
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
- înregistrarea amortizării lunare de 833,33 lei (100.000 lei/10 ani/12 luni = 833,33 lei/lună):			
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	833,33 lei
și, concomitent,			
- recunoașterea venitului aferent subvenției (venitul din subvenție este la nivelul cheltuielii cu amortizarea deoarece investiția a fost subvenționată integral):			
475 Subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	833,33 lei

Notă:

Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare.

Dacă la sfârșitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii față de furnizori și creanțe din subvenții în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile și cheltuielile financiare aferente să nu influențeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz (pct. 346).

b) Subvenții aferente veniturilor (pentru finanțarea de cheltuieli)

Exemple de operațiuni efectuate în legătură cu subvențiile primite pentru a acoperi cheltuieli curente:

- o subvenție guvernamentală (sumă nerambursabilă) care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate în cursul exercițiului financiar, fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaște ca venit în perioada în care devine creanță, astfel:

445 Subvenții	=	741 Venituri din subvenții de exploatare	
sau			
- în cazul în care se primesc fondurile și nu s-au efectuat cheltuielile care se finanțează din această sursă, se efectuează înregistrarea:			
445 Subvenții	=	472 Venituri înregistrate în avans	

și

- pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa 6, are loc reluarea la venituri a sumelor din contul 472:

6xx Conturi de cheltuieli	=	% 3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție 4xx Conturi de terți
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 8 VENITURI

8.1 Definiții specifice

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 (pct. 19 alin. (2) lit. a)).

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii) (pct. 19 alin. (3)).

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul „Alte venituri din exploatare” (pct. 431 alin. (4)).

Prin *activitate curentă* se înțelege orice activitate desfășurată de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acesteia (pct. 431 alin. (2)).

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende (pct. 431 alin. (3)).

8.2 Categoriile de venituri

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 (pct. 431 alin. (1)).

Reflectarea în contabilitate a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel: venituri din exploatare și venituri financiare (pct. 434).

În cadrul *veniturilor din exploatare* se cuprind:

- venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe;

- venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de

execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare (pct. 435 alin. (1)).

În cadrul *veniturilor financiare* se cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții pe termen scurt;
- 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 (pct. 438 alin. (1)).

8.3 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 (pct. 440).

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;

și

- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil (pct. 441 alin. (1)).

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri (pct. 442).

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze, fie să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv (pct. 444).

Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție (pct. 445).

Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar

clienților săi (pct. 443). Astfel, deponentul mărfurilor în regim de consignație recunoaște veniturile din vânzare în momentul în care consignatarul reușește să-i vândă marfa și nu la depunerea acesteia la consignatar.

Prezentăm în continuare un exemplu de recunoaștere a veniturilor realizate în baza unui contract de consignație:

Exemplu:

În luna ianuarie 2015, 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 lei, aceasta practicând un comision de 25%. Comisionul perceput de Consignația este de 10% din prețul deponentului. Contractul este valabil în perioada ianuarie-iunie 2015 și prevede că stocul nevândut la 30 iunie 2015 se va returna deponentului. Deponentul percepe o penalizare de 0,5% din valoarea mărfurilor rămase nevândute.

În cursul anului 2015, 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 2015 - se înregistrează, extracontabil, în contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului” mărfuri primite în consignație în valoare de 50.000 lei:

Debit cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului”	50.000 lei
---	------------

b) Înregistrarea vânzării mărfurilor primite în regim de consignație:

Ianuarie 2015

- 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, Credit cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului” 10.000 lei

Până la expirarea contractului, în perioada martie-iunie 2015, 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 2015.

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:

Credit cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului”	5.000 lei
--	-----------

• înregistrarea penalizării, facturate de deponent pentru mărfurile nevândute în valoare de 25 lei ($5.000 \times 0,5\%$):

6581 Despăgubiri, amenzi și penalități	=	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 2015

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

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	10.000 lei
--------------	---	--------------------------------------	------------

- se descarcă din gestiune mărfurile vândute de consignatar și facturate deponentului ($10.000 - 10.000 \times 25\%$):

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	357 Mărfuri aflate la terți	7.500 lei
----------------------------------	---	-----------------------------	-----------

În lunile următoare (martie-iunie 2015), pentru marfa vândută de consignatar, deponentul va efectua înregistrări contabile similare cu cele din luna ianuarie 2015.

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 ($5000 \text{ lei} \times 0,5\%$) pentru marfa nevândută:

- retur marfă ($5.000 - 5.000 \times 25\%$):

371 Mărfuri	=	357 Mărfuri aflate la terți	3.750 lei
-------------	---	-----------------------------	-----------

- înregistrarea veniturilor din penalizări facturate consignatarului, potrivit prevederilor contractuale:

4111 Clienți	=	7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	25 lei
--------------	---	---	--------

8.4 Recunoașterea veniturilor din prestări de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri (pct. 446 alin. (1)).

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate (pct. 446 alin. (2)).

În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție (pct. 446 alin. (3)).

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” (pct. 446 alin. (4)).

În cadrul prestărilor de servicii o activitate specifică este reprezentată de *contractele de mandat sau de comision*.

Astfel, potrivit reglementărilor contabile, sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele convenite (pct. 432).

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:

4111 Clienți	=	%	<u>500.000 lei</u>
		704 Venituri din servicii prestate	50.000 lei
		401 Furnizori	450.000 lei
- încasarea în numerar a biletelor vândute și facturate în valoare de 500.000 lei:			
5311 Casa în lei	=	4111 Clienți	500.000 lei
- plata furnizorului de servicii hoteliere (compania hotelieră) în sumă de 450.000 lei, reprezentând valoarea biletelor mai puțin comisionul convenit de 50.000 lei:			
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000 lei

Venituri din servicii prestate pe parcursul a două exerciții financiare consecutive

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a veniturilor obținute din serviciile prestate pe parcursul a două sau mai multe exerciții financiare consecutive trebuie avute în vedere și cerințele principiului contabilității de angajamente.

Potrivit acestui principiu, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Ca urmare, în conturile de venituri se evidențiază și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”), iar în conturile de cheltuieli sau bunuri se înregistrează și datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.) (pct. 53).

Exemplu:

Societatea „Audit Total” are ca obiect de activitate – prestarea de servicii de audit. În anul 2015 societatea „Audit Total” a încheiat cu societatea „X” un contract de audit statutar, în vederea auditării situațiilor financiare anuale ale acestei societăți pentru exercițiul financiar al anului 2015. Perioada de derulare a contractului și de executare a misiunii de audit este 1 octombrie 2015 - 15 mai 2016. Valoarea totală a contractului este de 40.000 lei, exclusiv TVA, plătită lunar, în tranșe egale, pe toată perioada contractului.

Potrivit procedurilor de audit, auditorul propune planul de audit și împreună cu beneficiarul aprobă ca auditul să se realizeze în perioada 1 octombrie 2015 - 10 mai 2016. Conform înțelegerilor între părți, auditorul predă raportul de audit beneficiarului la data de 15 mai 2016.

Conform contractului încheiat între prestator (societatea „Audit Total”) și beneficiar (societatea „X”), facturarea pentru fiecare lună în curs, din perioada octombrie 2015 – aprilie 2016, se face până pe data de 5 ale lunii următoare, iar pentru serviciile prestate în luna mai 2016 facturarea se face în data de 10 mai 2016 (la finalizarea planului de audit), urmând ca plata aferentă acestei luni să se facă în maxim 5 zile calendaristice de la facturare, fără a se depăși termenul final al contractului. În consecință, plata lunară efectuată de beneficiar, pe perioada derulării misiunii de audit, reprezentând serviciile prestate de auditor în toată această perioadă, este în sumă de 5.000 lei (40.000 lei/8 luni).

Deoarece angajamentul de audit se derulează pe o perioadă din cadrul a două exerciții financiare consecutive, societatea „Audit Total” va reflecta în contabilitate, pe toată perioada planului de audit, veniturile aferente executării serviciului prestat.

Având în vedere modul de derulare a contractului, în contabilitatea societății „Audit Total”, prestarea serviciilor de audit se reflectă, lunar, astfel:

1. Reflectarea veniturilor lunare obținute în anul 2015 (perioada 1 octombrie – 31 decembrie 2015). La finele fiecărei luni se înregistrează venituri în sumă de 5.000 lei, exclusiv TVA, ce urmează a fi facturate în următoarele 5 zile calendaristice ale lunii următoare:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
-----------------------------------	---	------------------------------------	-----------

2. Reflectarea veniturilor lunare obținute în anul 2016:

- perioada 1 ianuarie 2016 – 30 aprilie 2016, în fiecare lună:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
-----------------------------------	---	------------------------------------	-----------

- veniturile facturate în luna mai 2016

4111 Clienți	=	704 Venituri din servicii prestate	5.000 lei
--------------	---	------------------------------------	-----------

3. Lunar, în perioada noiembrie 2015 - mai 2016, se înregistrează factura întocmită pentru serviciile prestate în luna anterioară:

4111 Clienți	=	418 Clienți - facturi de întocmit	5.000 lei
--------------	---	-----------------------------------	-----------

Notă:

În cazul în care contractul prevede că lucrările de audit vor fi facturate la finalizarea lucrării (predarea raportului de audit), respectiv luna mai 2016, societatea „Audit Total” procedează la înregistrarea cheltuielilor după natura lor (6xx Conturi de cheltuieli = 3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție; 4xx Conturi de terți) și înregistrarea la sfârșitul fiecărei luni, corespunzător cheltuielilor efectuate, a veniturilor în contul 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” (articol contabil 332 „Servicii în curs de execuție” = 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”).

Dacă în cursul perioadei în care se derulează contractul se obțin confirmări scrise privind lucrările executate, societatea va înregistra veniturile aferente fiecărui stadiu fie prin înregistrarea contabilă 4111 „Clienți” = 704 „Venituri din servicii prestate”, fie prin articolul contabil 418 „Clienți – facturi de întocmit” = 704 „Venituri din servicii prestate”, dacă factura se întocmește ulterior.

8.5 Recunoașterea veniturilor din redevențe, chirii, dobânzi și dividende

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

- **redevențele și chiriile** se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;
- **dobânzile** se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;
- **dividendele** se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa (pct. 448 alin. (1)).

Menționăm că, în cazul recunoașterii veniturilor din chirii, trebuie avute în vedere și prevederile cuprinse la pct. 221 - 224 din reglementările contabile, referitoare la stimulentele acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte (pct. 448 alin. (2)).

CAPITOLUL 9 ASPECTE DIVERSE

Prezentul capitol cuprinde aspecte legate de înregistrarea în contabilitate a unor operațiuni mai rar întâlnite, cum ar fi: corectarea erorilor contabile, reducerile comerciale și financiare, costurile îndatorării, accizele, acțiunile proprii, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră și certificatele verzi.

9.1 Corectarea erorilor contabile

Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente (pct. 65 alin. (1)).

Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor (pct. 65 alin. (2)).

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

- erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
- ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale (pct. 66 alin. (1)).

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor (pct. 66 alin. (2)).

În funcție de perioada la care se referă eroarea constatată și de gradul de semnificație al acesteia, corectarea erorilor se efectuează astfel:

- corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere (pct. 67 alin. (1));
- corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”) (pct. 67 alin. (2));
- în cazul erorilor nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente, potrivit politicilor contabile adoptate de entitate, se pot corecta fie pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”), fie pe seama contului de profit și pierdere (pct. 67 alin. (3)).

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor (pct. 67 alin. (4)).

Cu privire la corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, un aspect important prevăzut de reglementările contabile este acela că efectuarea acestor corectări nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții și 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 (pct. 68 alin. (1) și (2)).

În notele explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea (pct. 68 alin. (3)).

Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate (pct. 69).

A. Erori nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente

Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.

În acest scop, entitatea trebuie să-și stabilească pragul de semnificație prin politicile contabile, utilizându-se raționamentul profesional. Pentru a determina caracterul semnificativ sau nesemnificativ al unei erori, entitățile pot avea în vedere un procent din cifra de afaceri, profit, activ net, active totale etc.

Prezentăm în continuare exemple privind corectarea, fie pe seama contului de profit și pierdere, fie pe seama rezultatului reportat, a unor erori nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente.

a) Erori nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente, corectate pe seama rezultatului reportat

Exemplu:

La societatea ALFA SA, în urma controlului intern desfășurat în luna noiembrie 2015, se constată că entitatea nu a înregistrat contravaloarea unei facturi reprezentând prestare de servicii în sumă de 1.000 lei, emisă în data de 18 aprilie 2014. Se presupune că exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic.

În acest exemplu, pentru ușurința calculelor, nu s-a evidențiat TVA aferentă (aceasta se înregistrează și se declară conform legislației aplicabile).

Presupunem că, potrivit politicilor contabile ale societății ALFA SA, corectarea erorilor nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Ca urmare, în cazul prezentat, în exercițiul financiar 2015, corectarea acestei erori se efectuează prin înregistrarea facturii, pe seama rezultatului reportat.

- Înregistrarea facturii omise:

4111 Clienți	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	1.000 lei
--------------	---	---	-----------

Influența fiscală a operațiunilor economico - financiare este stabilită conform legislației fiscale.

b) Erori nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente, corectate pe seama contului de profit și pierdere

Exemplu:

La societatea Viforul SA, în urma controlului intern desfășurat în anul 2015, se constată că entitatea nu a înregistrat o factură reprezentând prestare de servicii, în sumă de 1.000 lei, emisă în data de 18 aprilie 2014. Se presupune că exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic.

În acest exemplu, pentru ușurința calculelor, nu s-a evidențiat TVA aferentă (aceasta se înregistrează și se declară conform legislației aplicabile).

Potrivit politicii contabile a entității, corectarea erorilor ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama contului de profit și pierdere, respectiv a veniturilor și cheltuielilor, după caz.

Presupunem că, potrivit politicii contabile a societății Viforul SA, orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din activul net al entității.

Presupunem că activul net al societății Viforul SA este 150.000 lei.

Conform politicii contabile a entității, eroarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei (1% x 150.000 lei). În situația prezentată, **eroarea este ne semnificativă** (1.000 lei), având o valoare inferioară pragului de semnificație al entității societății Viforul SA (1.500 lei).

- Înregistrarea facturii omise:

4111 Clienți	=	704 Venituri din servicii pres-tate	1.000 lei
--------------	---	-------------------------------------	-----------

Influența fiscală a operațiunilor economico - financiare este stabilită conform legislației fiscale.

B. Erori semnificative aferente exercițiilor financiare precedente

Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura și/sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Se consideră că o informație este semnificativă dacă omisiunea sau prezentarea sa eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. În analiza semnificației unui element sunt luate în considerare mărimea și/sau natura omisiunii sau a declarației eronate judecate în contextul dat.

Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat, de exemplu:

- Înregistrarea sumelor de natura veniturilor reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

4xx Clienți și conturi asimilate	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
----------------------------------	---	---

- Înregistrarea altor creanțe semnificative în relația cu debitorii diverși, provenind din corectarea de erori:

461 Debitori diverși	=	1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
----------------------	---	---

- Înregistrarea sumelor de natura cheltuielilor reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	4xx Furnizori și alte conturi de datorii
---	---	--

- Înregistrarea altor datorii semnificative în relația cu creditorii diverși, provenind din corectarea de erori:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	=	462 Creditori diverși
---	---	-----------------------

Exemplu:

În februarie 2015, cu ocazia efectuării unor punctaje pentru creanțele și datoriile existente la data respectivă, entitatea Viforul constată că a omis să înregistreze în anul 2014, cheltuieli facturate în baza unui contract de prestări servicii, în sumă de 10.000 lei. Presupunem că la data respectivă erau aprobate situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar al anului 2014.

Conform politicii entității, eroarea este semnificativă în cazul în care este mai mare de 1.500 lei. În situația prezentată, eroarea este semnificativă (10.000 lei) având o valoare superioară pragului de semnificație calculat pentru erori de către societatea Viforul SA (1.500 lei).

• Înregistrarea în anul 2015 a cheltuielilor cu prestările de servicii aferente exercițiului financiar 2014:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile/analitic distinct	=	401 Furnizori	10.000 lei
---	---	---------------	------------

Influența fiscală a acestor cheltuieli este stabilită conform legislației fiscale.

9.2 Reducerile comerciale și financiare

În cadrul tranzacțiilor comerciale, entitățile pot acorda diferite reduceri, de natură comercială sau financiară.

Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

- a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
- c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate (pct. 76 alin. (7)).

Printre prevederile cuprinse în reglementările contabile în vigoare, referitoare la evidențierea în contabilitate a reducerilor comerciale acordate sau primite, se regăsesc următoarele:

- reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costului de achiziție al bunurilor. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor (pct. 76 alin. (1));

- dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente (contul 758 „Alte venituri de exploatare” în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), în cazul imobilizărilor corporale și necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective (pct. 76 alin. (1¹));

- reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”), pe seama conturilor de terți (pct. 76 alin. (2));

- în cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, potrivit pct. 76 alin. (2), reducerile respective se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite” (pct. 76 alin. (2¹));

- reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile reprezintă venituri în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective (pct. 76 alin. (2²);

- reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei (contul 758 „Alte venituri din exploatare”) (pct. 76 alin. (2³));

- reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți (pct. 76 alin. (4));

- reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți (pct. 76 alin. (5));

- în cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”, respectiv contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”, și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmează a fi primite, înregistrate la data bilanțului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”, corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune (pct. 76 alin. (6)).

Reduceri financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate (pct. 77 alin. (1)).

Reduceri financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obținute”). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”) (pct. 77 alin. (2)).

În continuare sunt prezentate exemple privind evidențierea în contabilitate a reducerilor comerciale acordate/primite și înscrise pe factura de livrare/achiziție, respectiv a reducerilor financiare:

A. Exemplu privind înregistrarea reducerilor comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de livrare:

Societatea „X” S.R.L. achiziționează de la societatea „Y” S.R.L. mărfuri la prețul de 6.000 lei.

Cumpărătorul are un statut preferențial în relațiile contractuale cu vânzătorul, fapt pentru care acesta din urmă îi acordă o reducere comercială de 5% din valoarea mărfii care este consemnată în factură, după cum urmează:

Mărfuri	6.000 lei
Remiză 5%	300 lei
NET COMERCIAL	5.700 lei

La societatea „X” S.R.L.:

- Înregistrarea în contabilitate a achiziției de mărfuri:

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	5.700 lei
-------------	---	---------------	-----------

La societatea „Y” S.R.L.:

- Înregistrarea în contabilitate a vânzării mărfurilor și a descărcării gestiunii pentru stocurile respective:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	5.700 lei
--------------	---	--------------------------------------	-----------

- Descărcarea din gestiune a stocurilor vândute (presupunem că acestea sunt evidențiate în contabilitatea societății „Y” la valoarea de 3.500 lei):

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	3.500 lei
----------------------------------	---	-------------	-----------

Prin urmare, reducerile comerciale acordate de furnizor înscrise pe factura de achiziție nu se contabilizează distinct la cumpărător, stocurile urmând a fi înregistrate la valoarea lor netă comercială.

La vânzător, veniturile vor fi, de asemenea, evidențiate în contabilitate la valoarea rezultată după scăderea valorii reducerilor comerciale. Scăderea din gestiune a stocurilor vândute se va face la valoarea lor de înregistrare în contabilitate.

B. Exemplu privind evidențierea reducerilor financiare primite/acordate

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare reducerile financiare primite reprezintă venituri ale perioadei, iar în contabilitatea furnizorului aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Pentru reflectarea în contabilitate a reducerilor financiare primite/acordate se utilizează contul 767 „Venituri din sconturi obținute”, respectiv contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, după caz.

La 11.01.2015, societatea „A” S.R.L. cumpără piese de schimb de la societatea „B” S.R.L. la prețul de 10.000 lei. Vânzătorul îi acordă cumpărătorului un rabat de 3%, o remiză de 7% și un scont de decontare de 2% valabil pentru plata anticipată a facturii până la data de 21.01.2015.

Factura emisă de vânzător conține următoarele date valorice:

Piese de schimb	10.000,00 lei
<u>Rabat 3%</u>	<u>300,00 lei</u>
	9.700,00 lei
<u>Remiză 7%</u>	<u>679,00 lei</u>
NET COMERCIAL	9.021,00 lei
<u>Scont de decontare 2%</u>	<u>180,42 lei</u>
NET FINANCIAR	8.840,58 lei

Având în vedere faptul că reflectarea în contabilitate a reducerilor de natură comercială a fost prezentată în exemplele anterioare, în continuare se prezintă doar evidențierea reducerilor de natură financiară, astfel:

- Înregistrările în contabilitatea societății „A” S.R.L. - cumpărător

a) achiziționarea pieselor de schimb în data de 11.01.2015:

3024 Piese de schimb	=	401 Furnizori	9.021,00 lei
----------------------	---	---------------	--------------

b) plata facturii la data de 20.01.2015 și înregistrarea scontului primit:

401 Furnizori	=	%	<u>9.021,00 lei</u>
		5121 Conturi la bănci în lei	8.840,58 lei
		767 Venituri din sconturi obținute	180,42 lei

- Înregistrările în contabilitatea societății „B” S.R.L. - furnizor

a) vânzarea pieselor de schimb în data de 11.01.2015:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	9.021,00 lei
--------------	---	--------------------------------------	--------------

b) încasarea facturii în data de 20.01.2015 și înregistrarea scontului acordat:

%	=	4111 Clienți	<u>9.021,00 lei</u>
5121 Conturi la bănci în lei			8.840,58 lei
667 Cheltuieli privind sconturile acordate			180,42 lei

9.3 Costurile îndatorării

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Dobânda la capitalul împrumutat în legătură cu active care nu îndeplinesc condiția de durată prevăzută de reglementările contabile reprezintă cheltuială a perioadei. Constituie, de asemenea, cheltuială a perioadei cheltuielile reprezentând diferențele de curs valutar.

Costurile îndatorării suportate de entitate în legătură cu împrumutul de fonduri se includ în costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricație, cu respectarea principiului prudenței prevăzut de reglementările contabile.

Activele financiare și stocurile care sunt fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricație. Nu sunt active cu ciclu lung de fabricație nici activele care în momentul achiziției sunt gata pentru utilizarea lor prestabilă sau pentru vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

Entitățile care au inclus în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație costuri ale îndatorării prezintă informații corespunzătoare în notele explicative la situațiile financiare (pct. 80).

Exemplu:

Pentru finanțarea unui program de extindere a capacității de producție, societatea Ares S.A. a contractat la data de 1 octombrie 2015 un împrumut bancar pe termen lung, în valoare de 3.500.000 lei, la o rată a dobânzii de 8%, rambursabil într-o perioadă de 3 ani.

Presupunem că activul ce va fi realizat în cadrul programului de extindere menționat, potrivit politicilor contabile ale entității, reprezintă un activ cu ciclu lung de fabricație.

Activul este finalizat și recepționat la data de 31 octombrie 2016, la o valoare de 2.800.000 lei, exclusiv cheltuielile cu dobânzile.

În acest exemplu nu s-a impus reflectarea niciunei ajustări pentru deprecierea activului în curs de realizare.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de extindere a capacității de producție în raport cu împrumutul contractat – anii 2015 – 2016 (în sumă totală)

Cheltuielile ocazionate de extinderea capacității de producție sunt colectate după natură în cursul perioadei (lunar) și se evidențiază costul imobilizărilor în curs de execuție, corespunzător cheltuielilor efectuate în cursul fiecărei perioade.

Pentru simplificare evidențiem înregistrările contabile efectuate pe parcursul perioadei de producție, luând în considerare suma totală a cheltuielilor ocazionate până la data finalizării:

6xx Conturi de cheltuieli	=	%	2.800.000 lei
		281x Amortizări privind imobilizările corporale	
		3xx Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	
		4xx Conturi de terți	
și			
231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	2.800.000 lei

Potrivit reglementărilor contabile, costurile îndatorării sunt incluse în costurile de producție ale unui activ cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care sunt legate de perioada de producție, respectiv pentru perioada 1 octombrie 2015 – 31 octombrie 2016. De asemenea, entitatea trebuie să aibă în vedere respectarea principiului prudenței, prevăzut la pct. 51 din reglementările contabile, potrivit căruia activele nu trebuie să fie supraevaluate.

Dobânda totală care se capitalizează este de 303.333 lei, fiind calculată astfel:

În cursul anului 2015:

3.500.000 lei x 8% x 3 luni/12 luni = 70.000 lei

În cursul anului 2016:

3.500.000 lei x 8% x 10 luni/12 luni = 233.333 lei

- Înregistrarea în contabilitate a dobânzii lunare capitalizate (perioada 1 octombrie 2015 - 31 octombrie 2016) se evidențiază astfel:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	xxx lei
----------------------------------	---	---	---------

și

231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	xxx lei
---	---	---	---------

- Recepționarea imobilizării la data de 31 octombrie 2016, la valoarea de 3.103.333 lei (2.800.000 lei + 303.333 lei), care include și dobânda capitalizată în costul activului (aferentă perioadei de producție):

212 Construcții	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	3.103.333 lei
-----------------	---	---	---------------

Notă:

După finalizarea construcției (31 octombrie 2016), dobânda se va recunoaște ca și cheltuială a perioadei, întrucât a fost încheiată perioada de construcție, articol contabil:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	
----------------------------------	---	---	--

9.4. Aspecte privind contabilizarea stimulentele acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte

Având în vedere precizările cuprinse la pct. 223 și 224 din reglementările contabile tratamentul contabil al stimulentele acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriașilor este următorul:

- locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentele drept o diminuare a venitului din chirie pe durata contractului, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului care face obiectul contractului de închiriere;

- locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentele drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului care face obiectul contractului de închiriere.

Prezentăm în continuare următoarele exemple ipotetice:

Exemplul nr. 1 - pentru situația în care, la încheierea unui contract de închiriere pe o perioadă de doi ani (ian. N - dec. N+1), entitatea care are calitatea de proprietar (locator) acordă chiriașului (locatar), persoană juridică română, un stimulent care constă în acordarea unei perioade de grație de la plata chiriei, pentru prima lună (luna ianuarie N), chiria lunară prevăzută în contract fiind în valoare de 700 lei.

În aceste condiții, având în vedere prevederile menționate, precum și cele referitoare la contabilitatea de angajamente (pct. 53 din reglementările contabile potrivit căruia efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit), locatarul/locatorul va evidenția în contabilitate cheltuielile/veniturile din închiriere inclusiv în perioada de grație a contractului, urmând ca de la data primirii/întocmirii facturii să evidențieze datoria/creanța corespunzătoare.

Presupunem că eşalonarea stimulentei primite/acordate de către entități se efectuează pe o bază liniară, astfel încât în fiecare perioadă se recunosc drept cheltuieli/venituri următoarele sume:

- suma totală aferentă contractului: 700 lei/lună x 23 luni = 16.100 lei;
- cheltuielă/venit pentru fiecare lună a contractului: 16.100 lei/24 luni = 670,83 lei.

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea chiriașului (locatar):

Pentru prima lună (ianuarie N), perioada de grație, chiriașul trebuie să evidențieze în contabilitate cheltuiala corespunzătoare (în sumă de 670,83 lei), articol contabil:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	408 Furnizori - facturi nesosite	670,83 lei
--	---	----------------------------------	------------

În a doua lună (februarie N) proprietarul (locatorul) emite factură în valoare de 700 lei, dar cheltuiala corespunzătoare perioadei este în valoare de 670,83 lei, articol contabil:

%	=	401 Furnizori	700 lei
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			670,83 lei
408 Furnizori - facturi nesosite			29,17 lei

Înregistrarea contabilă prezentată anterior (pentru luna februarie N) se efectuează și în următoarele 22 luni (martie N - decembrie N+1), până la soldarea contului 408 "Furnizori - facturi nesosite".

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea proprietarului (locator):

Pentru prima lună (ianuarie N), perioada de grație, proprietarul (locatorul) trebuie să evidențieze în contabilitate venitul corespunzător (în sumă de 670,83 lei), articol contabil:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	670,83 lei
-----------------------------------	---	---	------------

În a doua lună proprietarul (locatorul) emite factură în valoare de 700 lei, dar venitul corespunzător perioadei este în sumă de 670,83 lei, articol contabil:

4111 Clienți	=	%	700 lei
		706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	670,83 lei
		418 Clienți - facturi de întocmit	29,17 lei

Înregistrarea contabilă prezentată anterior (pentru luna februarie N) se efectuează și în următoarele 22 luni (martie N - decembrie N+1), până la soldarea contului 418 "Clienți - facturi de întocmit".

Exemplul nr. 2 - pentru situația în care, la încheierea unui contract de închiriere pe o perioadă de doi ani (ian. N - dec. N+1), entitatea care are calitatea de proprietar (locator) acordă chiriașului (locatarului), persoană juridică română, un stimulent care constă în acordarea unei perioade de grație de la plata chiriei, pentru ultima lună, (decembrie N+1), chiria lunară prevăzută în contract fiind în valoare de 700 lei.

Presupunem că eşalonarea stimulentei primite/acordate de către entități se efectuează pe o bază liniară, astfel încât în fiecare perioadă se recunosc drept cheltuieli/venituri următoarele sume:

- suma totală aferentă contractului: 700 lei/lună x 23 luni = 16.100 lei;
- venitul/cheltuiala pentru fiecare lună a contractului: 16.100 lei/24 luni = 670,83 lei.

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea chiriașului (locatar):

Pentru perioada ianuarie N - noiembrie (N+1) proprietarul emite lunar factură în valoare de 700 lei, dar cheltuiala corespunzătoare perioadei este în valoare de 670,83 lei, articol contabil:

%	=	401 Furnizori	700 lei
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			670,83 lei
471 Cheltuieli înregistrate în avans			29,17 lei

În luna decembrie (N+1), perioada de grație, cheltuiala aferentă se evidențiază prin articolul contabil:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	670,83 lei
--	---	--------------------------------------	------------

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea proprietarului (locator):

Pentru perioada ianuarie N - noiembrie (N+1) proprietarul emite lunar factură în valoare de 700 lei, dar venitul corespunzător perioadei este în sumă de 670,83 lei, articol contabil:

4111 Clienți	=	%	700 lei
		706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	670,83 lei
		472 Venituri înregistrate în avans	29,17 lei

În luna decembrie (N+1) venitul aferent se evidențiază prin articolul contabil:

472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	670,83 lei
------------------------------------	---	---	------------

9.5 Accize și fonduri speciale

În categoria alte impozite, taxe și vărsăminte datorate, potrivit legii, bugetului de stat sau bugetelor locale 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 (pct. 345).

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 și taxe (pct. 429 alin. (2)).

Întrucât acciza este un impozit cu reguli speciale de stabilire, evidențierea sa în contabilitate se efectuează la momentul prevăzut de legislația aplicabilă în acest domeniu (ex.: la obținerea producției, la vânzare etc.).

9.6 Acțiuni proprii

Răscumpărarea acțiunilor proprii se efectuează în condițiile prevăzute de *Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare*.

Conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, acțiunile proprii răscumpărate sunt evidențiate cu ajutorul contului 109 „Acțiuni proprii”. Cu ocazia întocmirii bilanțului, acțiunile proprii răscumpărate potrivit legii sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu (pct. 413).

Această corecție se va reflecta și în situația modificărilor capitalurilor proprii (în cazul entităților care întocmesc această situație potrivit reglementărilor contabile în vigoare).

De asemenea, în notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității (pct. 415).

Contabilizarea acțiunilor proprii

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” (pct. 414 alin. (1)).

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 (pct. 414 alin. (3)).

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 (pct. 414 alin. (4)).

Soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” poate fi acoperit din rezultatul reportat și alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților (pct. 414 alin. (6)).

Contabilizarea diminuării capitalului social prin răscumpărarea unor acțiuni proprii, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor, în scopul reducerii capitalului social:

- a) situația în care răscumpărarea acțiunilor proprii se face la un preț mai mic decât valoarea nominală a acestora

- înregistrarea acțiunilor proprii răscumpărate:

109 Acțiuni proprii	=	%
		512 Conturi curente la bănci
		531 Casa

- înregistrarea diminuării capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor proprii răscumpărate și înregistrarea diferențelor dintre valoarea nominală și prețul de răscumpărare (mai mic), la câștiguri (contul 141):

1012 Capital subscris vărsat	=	%
		109 Acțiuni proprii
		1412 Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii

- transferarea la rezerve a câștigurilor obținute din anularea acțiunilor proprii

1412 Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	=	1068 Alte rezerve
--	---	-------------------

b) situația în care răscumpărarea acțiunilor proprii se face la un preț mai mare decât valoarea nominală a acestora

- înregistrarea răscumpărării acțiunilor proprii:

109 Acțiuni proprii	=	%
		512 Conturi curente la bănci
		531 Casa

- înregistrarea diminuării capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor răscumpărate și înregistrarea diferențelor între valoarea nominală și prețul de răscumpărare (mai mare) la pierderi (contul 149):

%	=	109 Acțiuni proprii
1012 Capital subscris vărsat		
1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii		

- acoperirea din rezerve a pierderilor înregistrate:

1068 Alte rezerve	=	1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
-------------------	---	--

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
		1412 Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	200.000 lei

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

1412 Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	=	1068 Alte rezerve	200.000 lei
--	---	-------------------	-------------

9.7 Evidențierea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră și a certificatelor verzi

Reflectarea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră și a certificatelor verzi se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, avându-se în vedere atât conținutul economic al operațiunilor economice derulate, cât și contextul în care se efectuează acestea.

Potrivit pct. 294 alin. (3) din reglementările contabile, în categoria altor investiții pe termen scurt se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, care îndeplinesc condițiile de recunoaștere a investițiilor pe termen scurt.

În categoria altor investiții deținute ca imobilizări se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră, precum și certificatele verzi prezentate la subsecțiunea 4.5.4. „Contabilitatea certificatelor verzi” (pct. 264 alin. (4)).

În continuare, prezentăm unele aspecte ce trebuie avute în vedere la evidențierea în contabilitate a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră și a certificatelor verzi:

Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite cu titlu gratuit**

Conform reglementărilor contabile, drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

În această categorie se cuprind și certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere (pct. 354 alin. (2)).

Potrivit funcțiunii conturilor prevăzută la Capitolul 16 din reglementările contabile, evidența certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, potrivit legii, se ține cu ajutorul contului 806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră”.

În debitul contului 806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră” se evidențiază certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, iar în credit, cele ieșite din circuit, potrivit legii.

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, potrivit legislației în vigoare, aferente perioadei curente**

Potrivit reglementărilor contabile, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor.

În cadrul altor cheltuieli de exploatare (contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”) se cuprinde și contravaloarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, potrivit legislației în vigoare, aferente perioadei curente (pct. 450 alin. (1) lit. a)).

▪ **Evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, achiziționate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare**

Conform prevederilor reglementărilor contabile, cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans.

Astfel, în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” se înregistrează și achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza (pct. 351 alin. (3)).

Evidențierea în contabilitate a certificatelor verzi

Producătorii de energie din surse regenerabile, care beneficiază de certificate verzi emise de operatorul de transport și sistem, potrivit legii, evidențiază lunar dreptul de a primi certificate verzi (articol contabil 445 „Subvenții”/analitic distinct = 7411 „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”). Creanța aferentă certificatelor verzi se evaluează în funcție de numărul de certificate verzi de primit și prețul de tranzacționare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.). În scopul contabilizării acestei operațiuni, data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectivă, dacă nu există alte elemente certe prin care să se poată stabili data dreptului respectiv.

La primirea certificatelor verzi, contravaloarea acestora se reflectă în contul 507 „Certificate verzi primite”, articol contabil 507 „Certificate verzi primite” = 445 „Subvenții”/analitic distinct. Certificatele verzi primite se evaluează la prețul de tranzacționare de la data primirii, publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.). Diferența între valoarea certificatelor verzi înregistrată în contul 445 „Subvenții”/analitic distinct la stabilirea dreptului de a primi certificate verzi și valoarea acestora la data primirii, determinată în funcție de prețul de tranzacționare de la data primirii reprezintă venit financiar (contul 768 „Alte venituri financiare”) sau cheltuială financiară (contul 668 „Alte cheltuieli financiare”), după caz.

La sfârșitul exercițiului financiar, certificatele verzi evidențiate în contul 507 „Certificate verzi primite” se evaluează la prețul de tranzacționare publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacție, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferențelor rezultate (contul 768 „Alte venituri financiare” sau contul 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz).

La vânzarea certificatelor verzi se recunoaște câștigul rezultat (contul 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate”), respectiv pierderea înregistrată (contul 6642 „Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”) din vânzarea acestora (pct. 298).

Furnizorii de energie electrică și producătorii obligați, potrivit legii, să achiziționeze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziționate în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”.

În situația în care achiziționarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător” (pct. 299).

Certificatele verzi anulate, potrivit legii, datorită neutilizării în perioada de valabilitate se evidențiază pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668 „Alte cheltuieli financiare”). Același tratament contabil se aplică și în cazul anulării certificatelor verzi obținute necuvenit de un operator economic acreditat, dacă acestea nu au fost încă tranzacționate (pct. 300).

Prin excepție de la prevederile pct. 298 alin. (1) din reglementări, contravaloarea certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată conform prevederilor Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se înregistrează în contul 266 „Certificate verzi amânate”, pe seama veniturilor înregistrate în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”/analitic distinct). Evidențierea în contabilitate a contravalorii certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată se efectuează la data constatării dreptului de a le primi, la valoarea determinată în funcție de numărul de certificate verzi și prețul de tranzacționare al certificatelor verzi, publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.).

Prin excepție de la regulile generale de înregistrare a deprecierilor, la sfârșitul exercițiului financiar, eventuala pierdere de valoare aferentă certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată se recunoaște pe seama veniturilor înregistrate în avans (articol contabil 472 „Venituri înregistrate în avans”/analitic distinct = 266 „Certificate verzi amânate”).

La sfârșitul exercițiului financiar, entitățile beneficiare de certificate verzi amânate, reflectate în contul 266 „Certificate verzi amânate”, nu înregistrează în contabilitate eventualul plus de valoare aferent acestora, determinat în funcție de prețul de tranzacționare publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacție.

La primirea certificatelor verzi, veniturile amânate se transferă în venituri ale perioadei (articol contabil 472 „Venituri înregistrate în avans”/analitic distinct = 7411 „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”), la valoarea acestora rezultată în urma aplicării prevederilor alin. (2), cu reflectarea concomitentă a certificatelor verzi (articol contabil 507 „Certificate verzi primite” = 266 „Certificate verzi amânate”), la aceeași valoare rezultată în urma aplicării prevederilor alin. (2). Diferența dintre valoarea certificatelor verzi astfel determinată și valoarea stabilită în funcție de prețul de tranzacționare de la data primirii acestora reprezintă venit financiar (contul 768 „Alte venituri financiare”) sau cheltuială financiară (contul 668 „Alte cheltuieli financiare”), după caz (pct. 301).

Evidențierea în contabilitate a certificatelor verzi primite, cu excepția celor a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii

- *Evidențierea dreptului de a primi certificate verzi*

4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții	=	7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri	-	valoarea aferentă certificatelor verzi determinată în funcție de numărul de certificate verzi de primit și prețul de tranzacționare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.)
---	---	--	---	---

În scopul contabilizării acestei operațiuni, data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectivă, dacă nu există alte elemente certe prin care să se poată stabili data dreptului respectiv (pct. 298 alin. (1)).

- *Primirea certificatelor verzi, cu evidențierea eventualelor diferențe între valoarea certificatelor verzi înregistrată în contul de subvenții la stabilirea dreptului de a primi certificate verzi și valoarea acestora la data primirii, determinată în funcție de prețul de tranzacționare de la data primirii*

507 Certificate verzi primite	=	%	- valoarea certificatelor verzi primite, cu excepția celor a căror tranzacționare <u>a fost amânată, potrivit legii</u>
		4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții	- valoarea certificatelor verzi evidențiate în contul de subvenții
		768 Alte venituri financiare	- diferențele favorabile de valoare

sau

%	=	4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții	- valoarea certificatelor verzi primite, cu excepția celor a căror tranzacționare a fost <u>amânată, potrivit legii</u>
507 Certificate verzi primite			- valoarea certificatelor verzi evidențiate în contul de subvenții
668 Alte cheltuieli financiare			- diferențele nefavorabile de valoare

- *Evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar a certificatelor verzi, în funcție de prețul de tranzacționare publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacție*

507 Certificate verzi primite	=	768 Alte venituri financiare	- diferențele favorabile din evaluarea certificatelor verzi la încheierea exercițiului financiar
-------------------------------	---	------------------------------	--

sau

668 Alte cheltuieli financiare	=	507 Certificate verzi primite	- diferențele nefavorabile din evaluarea certificatelor verzi la încheierea exercițiului financiar
--------------------------------	---	-------------------------------	--

- *Vânzarea certificatelor verzi*

461 Debitori diverși	=	%	- prețul de vânzare al <u>certificatelor verzi</u>
		507 Certificate verzi primite	- valoarea contabilă a certificatelor verzi vândute
		7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate	- câștigul rezultat din vânzarea certificatelor verzi la un preț de vânzare mai mare decât valoarea lor contabilă

sau

%	=	507 Certificate verzi primite	- valoarea contabilă a <u>certificatelor verzi vândute</u>
461 Debitori diverși			- prețul de vânzare al certificatelor verzi
6642 Pierderi din investițiile pe			- pierderea rezultată din

termen scurt cedate		vânzarea certificatelor verzi la un preț de vânzare mai mic decât valoarea lor contabilă
---------------------	--	--

Evidențierea în contabilitate a certificatelor verzi a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii

- *Evidențierea dreptului de a primi certificate verzi a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii*

266 Certificate verzi amânate	=	472 Venituri înregistrate în avans	- valoarea aferentă certificatelor verzi determinată în funcție de numărul de certificate verzi de primit și prețul de tranzacționare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.)
-------------------------------	---	------------------------------------	---

- *Evidențierea eventualelor pierderi de valoare rezultate din evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar a certificatelor verzi a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii, în funcție de prețul de tranzacționare publicat de operatorul pieței de energie electrică (societatea OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzacție*

472 Venituri înregistrate în avans	=	266 Certificate verzi amânate	- sumele reprezentând pierderea de valoare aferentă certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată
------------------------------------	---	-------------------------------	--

- *Primirea certificatelor verzi amânate și înregistrarea eventualelor diferențe între valoarea certificatelor verzi înregistrată în contul 266 „Certificate verzi amânate” la stabilirea dreptului de a primi certificate verzi și valoarea acestora la data primirii, determinată în funcție de prețul de tranzacționare de la data primirii*

472 Venituri înregistrate în avans	=	7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri	- sumele reprezentând veniturile amânate transferate la venituri
------------------------------------	---	--	--

și, concomitent,

507 Certificate verzi primite	=	%	- valoarea certificatelor verzi primite
		266 Certificate verzi amânate	- valoarea certificatelor verzi amânate la tranzacționare
		768 Alte venituri financiare	- diferențele favorabile între valoarea contabilă a certificatelor verzi primite și valoarea certificatelor verzi amânate

sau

	%	=	266 Certificate verzi amânate	- valoarea certificatelor verzi amânate la <u>tranzacționare</u>
507 Certificate verzi primite				- valoarea certificatelor verzi primite
668 Alte cheltuieli financiare				- diferențele nefavorabile între valoarea contabilă a certificatelor verzi primite și valoarea certificatelor verzi amânate