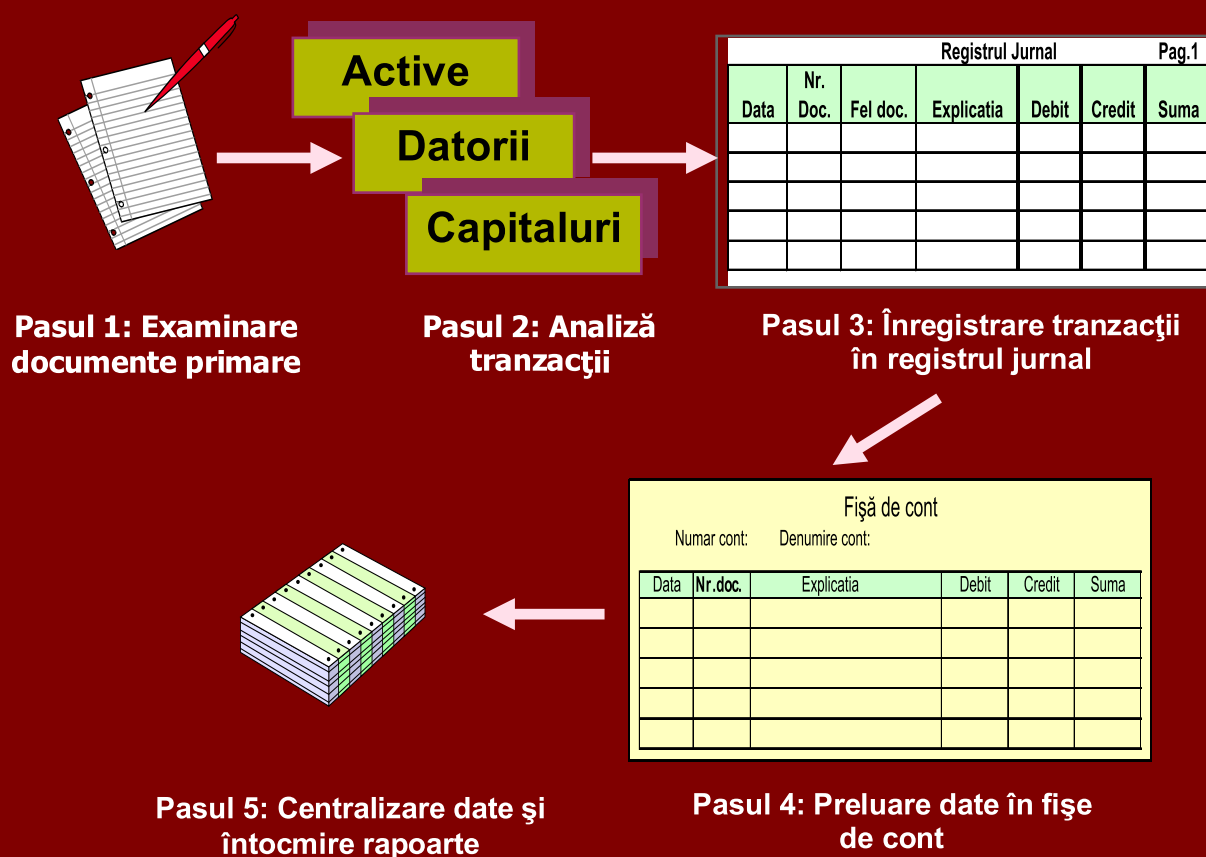


Carmen E. STOENOIU

Contabilitate financiară

Ediția a II-a



UTPRESS

Cluj-Napoca, 2023

ISBN 978-606-737-620-3

Carmen Elena STOENOIU

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Ediția a II-a



UTPRESS
Cluj-Napoca, 2023
ISBN 978-606-737-620-3



Editura UTPRESS
Str. Observatorului nr. 34
400775 Cluj-Napoca
Tel.: 0264-401.999
e-mail: utpress@biblio.utcluj.ro
www.utcluj.ro/editura

Director: ing. Dan COLȚEA

Recenzia: Prof.univ.dr. Adriana Tiron-Tudor
Conf.dr.ec. Anamaria Sorina Ciplea

Pregătire format electronic on-line: Gabriela Groza

Copyright © 2023 Editura UTPRESS
Reproducerea integrală sau parțială a textului sau ilustrațiilor din această carte este posibilă numai cu acordul prealabil scris al editurii UTPRESS.
Tiparul executat la Tipografia UTCN.

ISBN 978-606-737-620-3

Prefață

Creșterea complexității activității financiare a entităților în contextul globalizării presupune adoptarea deciziilor manageriale ținând cont de datele și informațiile pe care contabilitatea financiară le oferă.

Contabilitatea financiară este o activitate importantă pentru orice entitate indiferent de profilul de activitate. Datorită schimbărilor de natură economică și politică care au loc au apărut și o serie de modificări legislative menite să armonizeze contabilitatea românească cu cerințele internaționale. Astfel activitatea contabilă se confruntă cu nevoia de a avea evidențe voluminoase care să fie accesibile pe termen lung pe de-o parte iar pe de altă parte cu necesitatea de a prelucra și analiza informațiile contabile la un nivel calitativ ridicat care să permită luarea deciziilor de către factorii de decizie.

Ținând cont de piața concurențială în continuă schimbare de contextul economic și legislativ managerii din orice entitate, indiferent de specialitate, sunt chemați să cunoască din ce în ce mai mult noțiuni complexe despre activitatea economico-financiară pe care ei o gestionează.

Materialul de față își propune să ofere aspecte teoretice și practice privind contabilitatea financiară, oferind în capitolul 1 informații teoretice de bază despre funcții, principii, politici și tratamente contabile, dar și despre metoda contabilității, mecanism, cont și dubla înregistrare.

Începând cu capitolul 2 și până la capitolul 9 se prezintă aspecte teoretice și practice de evidență cu ajutorul conturilor contabile folosite de contabilitatea financiară, așa cum sunt prevăzute în Planul de Conturi General, realizându-se o prezentare a conținutului acestor conturi, a modului de utilizare și a corespondenței acestora.

În capitolul 10 sunt detaliate conturile speciale din afara bilanțului care sunt folosite pentru evidența angajamentelor preluate sau primite precum și pentru preluarea datelor prin bilanțul de închidere și respectiv de deschidere.

Capitolul 11 este un capitol destinat situațiilor financiare, documente de sinteză și de raportare contabilă, cu ajutorul cărora orice entitate este chemată să ofere informații utilizatorilor externi.

Lucrarea „Contabilitate financiară” se adresează studenților de la specializarea Inginerie economică dar și practicienilor oferind informații utile care să le permită înțelegerea și aplicarea noțiunilor în activitatea financiar-contabilă.

Conf. Dr. Ing. Ec. Stoenoiu Carmen-Elena
Cluj-Napoca, februarie 2023

CUPRINS

1. Noțiuni introductive privind contabilitatea unei entități	7
1.1. Originile și evoluția contabilității	7
1.2. Contabilitatea în teoria și practica economică	11
1.3. Contabilitatea – limbaj de comunicare	12
1.3.1. Tipuri de informație contabilă	14
1.3.2. Caracteristicile informației financiar – contabile	16
1.3.3. Utilizatorii de informație contabilă	16
1.3.4. Necesitatea și utilitatea informației contabile	18
1.4. Obiectul de studiu al contabilității	20
1.4.1. Concepții de studiu ale contabilității	21
1.4.2. Structurarea societăților din perspectiva contabilă	29
1.4.3. Funcțiile contabilității	31
1.4.4. Principiile contabilității	33
1.4.5. Politicile contabile	35
1.4.6. Tratamente contabile	36
1.5. Metoda contabilității	38
1.5.1. Procedee comune tuturor științelor	39
1.5.2. Procedee specifice metodei contabilității	39
1.5.3. Procedeele metodei contabilității utilizate și de alte discipline economice	40
1.6. Documente - teorie și practică	40
1.6.1. Documentele justificative	42
1.6.2. Documentele contabile	44
1.6.3. Utilizarea documentelor primare în contabilitate	46
1.7. Mecanismul contabil – înregistrarea și analiza conturilor contabile	47
1.7.1. Contul și dubla înregistrare	47
1.7.1.1. Definiția contului	47
1.7.1.2. Forma și structura contului	48
1.7.1.3. Reguli de funcționare a conturilor	50
1.7.1.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor	51
1.7.2. Analiza contabilă a operațiunilor economico-financiare	51
1.7.3. Formula contabilă	52
1.7.4. Planul de conturi și clasificarea conturilor	53
1.8. Forme de prelucrare a datelor în contabilitate	57
1.8.1. Structura Bilanțului – rol și delimitare elemente	59
1.8.2. Corespondența conturilor	67
1.8.3. Analiza operațiilor și stabilirea formulei contabile	74
1.8.4. Dubla reprezentare cu ajutorul Bilanțului și dubla determinare a rezultatului cu ajutorul Bilanțului și a C.P.P.	82

2. Contabilitatea capitalurilor	93
2.1. Noțiuni generale	93
2.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de capitaluri	95
2.2.1. Capital și rezerve	95
2.2.1.1. Capital social	96
2.2.1.2. Prime legate de capital	100
2.2.1.3. Rezerve din reevaluare	101
2.2.1.4. Rezerve	103
2.2.2. Rezultatul reportat al exercițiului financiar	105
2.2.3. Rezultatul exercițiului financiar	107
2.2.4. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpararea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.....	109
2.2.5. Provizioane	111
2.2.6. Împrumuturi și datorii asimilate	115
2.3. Operațiuni economice privind capitalul	118
2.3.1. Constituirea capitalului social	119
2.3.2. Creșterea capitalului social	119
2.3.3. Reducerea capitalului social	122
2.3.4. Reducerea/creșterea capitalului social	123
2.3.5. Amortizarea capitalului social	123
2.4. Evaluarea capitalului social	123
2.5. Evaluarea la bilanț	125
3. Contabilitatea activelor	126
3.1. Noțiuni generale	126
3.2. Contabilitatea activelor imobilizate	127
3.2.1. Conținutul economic și funcțiunea activelor imobilizate	127
3.2.1.1. Imobilizările necorporale	129
3.2.1.2. Imobilizări corporale	137
3.2.1.3. Imobilizări financiare	151
3.2.1.4. Amortizarea imobilizărilor	157
3.2.1.5. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor	165
3.2.2. Contabilitatea operațiilor privind intrarea imobilizărilor	167
3.2.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirea imobilizărilor	168
3.2.4. Contabilitatea operațiilor privind inventarierea și evidența imobilizărilor	170
3.2.5. Evaluarea activelor imobilizate	170
3.3. Contabilitatea activelor circulante	172
3.3.1. Conținutul economic și funcțiunea activelor circulante	172
3.3.1.1. Stocuri și producția în curs de execuție	173

3.3.1.1.1. Stocuri de materii prime și materiale	176
3.3.1.1.2. Stocuri în curs de aprovizionare	179
3.3.1.1.3. Producția în curs de execuție	181
3.3.1.1.4. Produse	182
3.3.1.1.5. Stocuri aflate la terți	184
3.3.1.1.6. Active biologice de natura stocurilor	185
3.3.1.1.7. Mărfuri	188
3.3.1.1.8. Ambalaje	191
3.3.1.1.9. Ajustările pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție	193
3.3.1.2. Creanțe	196
3.3.1.2.1. Clienți și conturi asimilate	197
3.3.1.2.2. Grup și acționari/asociați	198
3.3.1.2.3. Debitori diverși	201
3.3.1.2.4. Ajustări pentru deprecierea creanțelor	202
3.3.1.3. Trezoreria	204
3.3.1.3.1. Investiții pe termen scurt	205
3.3.1.3.2. Conturi la bănci	208
3.3.1.3.3. Casa	211
3.3.1.3.4. Acreditiv și avansuri de trezorerie	213
3.3.1.3.5. Viramente interne	216
3.3.1.3.6. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	217
3.3.2. Evaluarea activelor circulante	219
3.3.2.1. Evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție	220
3.3.2.2. Evaluarea creanțelor	222
3.3.2.3. Evaluarea trezoreriei	223
4. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans	224
4.1. Noțiuni generale	224
4.2. Conținutul economic și funcțiunea contului de cheltuieli înregistrate în avans	224
5. Contabilitatea datoriilor	226
5.1. Noțiuni generale	226
5.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de datorii	227
5.2.1. Furnizori	227
5.2.2. Clienți creditori	229
5.2.3. Personal și conturi asimilate	230
5.2.4. Asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate	232
5.2.5. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate	235
5.2.6. Grup și acționari/asociați	240
5.2.7. Creditori diverși	246
5.2.8. Decontări în cadrul unității	249

5.2.9. Credite bancare	251
5.2.9.1. Dobânzi și credite bancare pe termen scurt	252
5.2.9.2. Împrumuturi și datorii asimilate	254
5.3. Evaluarea datoriilor	256
6. Contabilitatea provizioanelor	258
7. Contabilitatea veniturilor înregistrate în avans și subvențiilor	260
8. Contabilitatea cheltuielilor	261
8.1. Noțiuni generale	261
8.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de cheltuieli	262
8.2.1. Cheltuieli privind stocurile	264
8.2.2. Cheltuieli cu serviciile executate de terți	267
8.2.3. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți	270
8.2.4. Cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte asimilate	274
8.2.5. Cheltuieli cu personalul	276
8.2.6. Alte cheltuieli de exploatare	278
8.2.7. Cheltuieli financiare	281
8.2.8. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	284
8.2.9. Cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite	286
9. Contabilitatea veniturilor	295
9.1. Noțiuni generale	295
9.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de venituri	296
9.2.1. Cifra de afaceri netă	297
9.2.2. Venituri aferente costului producției în curs de execuție	301
9.2.3. Venituri din producția de imobilizări	304
9.2.4. Venituri din subvenții de exploatare	305
9.2.5. Alte venituri din exploatare	308
9.2.6. Venituri financiare	310
9.2.7. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare	312
10. Contabilitatea conturilor speciale	315
10.1. Noțiuni generale	315
10.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor speciale	315
10.2.1. Conturi în afara bilanțului – grupa 80	316
10.2.2. Bilanț – grupa 89	320
11. Situații financiare, documente de sinteză și raportare financiară	322
11.1. Noțiuni generale	322
11.2. Bilanțul contabil	323
11.2.1. Modalități de prezentare a bilanțului	324
11.2.2. Funcțiile bilanțului	325
11.2.3. Caracteristicile bilanțului	326

11.2.4. Tipuri de modificări în structura bilanțului	326
11.3. Contul de profit sau pierdere	329
11.3.1. Conținutul contului de profit sau pierdere	330
11.3.2. Caracteristicile contului de profit sau pierdere	331
11.4. Situația modificărilor capitalului propriu	331
11.5. Situația fluxurilor	332
11.5.1. Conținutul situației fluxurilor	332
11.5.2. Caracteristicile situației fluxurilor	336
11.6. Politici contabile	336
11.7. Notele explicative	334
11.8. Necesitatea și importanța situațiilor financiare	335
12. Subiecte pentru verificarea cunoștințelor	337
13. Anexe	398
14. Bibliografie	498

1. Noțiuni introductive privind contabilitatea unei entități

1.1. Originile și evoluția contabilității

Încă din cele mai vechi timpuri odată cu dezvoltarea comerțului a apărut necesitatea de a consemna sau evidenția într-un înscris raporturile de schimb care aveau loc la acea vreme, între negustori sau comercianți.

În Evul mediu odată cu dezvoltarea comerțului în orașele italiene (Florența, Veneția și Genova) apar și se dezvoltă o serie de practici de evidență bazate pe înregistrări în partidă dublă care presupuneau pe de-o parte înscrierea datoriilor sau creanțelor (debitori sau creditori) iar pe de altă parte a veniturilor, a încasărilor și plăților¹. Părintele contabilității este considerat a fi călugărul franciscan Luca Paciolo care în tratatul său de matematică „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita” descrie practicile de evidență ale negustorilor, subliniind evidența în partidă dublă.

Etapetele de evoluție a evidențelor primare ale negustorilor de-a lungul istoriei sunt prezentate în Tabelul 1, acestea marcând obiectul, forma și metoda de contabilitate a acelor timpuri.

Tabelul 1. Etape de evoluție a contabilității

Etape de evoluție	Asirieni	Babilon (2002 - 1960 î.e.n.)	Egipt (300 î.e.n.)	Grecia antică	Roma antică (106 – 43 î.e.n.)
Obiectul contabilității	cantitățile comercializate	înregistrarea tranzacțiilor	informații comerciale	tranzacții comerciale	comerțul
Forma de contabilitate	notau pe bule de lut	tăblițe cuneiforme*	note, conturi, devize și chitanțe	cecul și cambia, creditul pe bază de dobândă	registre contabile romane**
Metoda de contabilitate	consta în numărarea obiectelor	înscrieri sub formă de socoteli***	înscrieri pe papirus	înscrieri prin tehnici financiare	înregistrări în registre

* pe suprafața acestor tăblițe, au apărut elemente esențiale care cuprindeau: înregistrarea categoriei de obiecte livrate, numele părților din contract, mențiunea livrărilor totale sau parțiale.

** Se disting două registre romane importante: *Codex accepti et expensi* – principalul document contabil (un jurnal al veniturilor și cheltuielilor); *Codex rationum* – avea dublă menire: de jurnal și carte mare, fiind registrul oficial putea fi probă în justiție (este registrul cel mai apropiat de jurnalul de astăzi, ținut fără spații libere sau ștersături).

*** Hammurabi (al șaselea rege al primei dinastii a Babilonului) este autorul celui mai vechi

¹ Deaconu A. (coordonator), Bazele contabilității - Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, ediția a II-a, Ed. Presa Universitară Clujeană, 2022, p.19.

cod de legi comerciale și sociale. Acesta a impus obligația înregistrării tranzacțiilor sub formă de socoteli.

În evoluția sa, contabilitatea a parcurs mai multe etape de transformare, îmbogățindu-se mereu cu noi tehnici și metode de evidențiere a tranzacțiilor comerciale.

Plecând de la negustorii italieni care au introdus evidențierea operațiilor contabile în partidă dublă putem spune că aceștia au contribuit la dezvoltarea contabilității prin introducerea de metode și noțiuni economice specifice (casă, bancă, debit, credit, bilanț, jurnal etc.) făcând astfel trecerea de la contabilitatea în partidă simplă la o nouă treaptă de evoluție (Tabel 2).

Tabelul 2. Tipuri de contabilitate

Tipuri	Contabilitatea în partidă simplă	Contabilitatea în partidă dublă*
Tehnica folosită	simpla înregistrarea fenomenelor economice	dublă înregistrare a fenomenelor economice
Metoda contabilă	- existența unui cont unic de disponibilități bănești (de încasări și plăți) și conturi accesorii, impuse de clasificarea cheltuielilor și veniturilor	- reunirea conturilor de persoane cu contul unic tradițional, de încasări și plăți; - efectuarea de înregistrări simultane în două conturi distincte;
Caracteristici	- fenomenele economice devin tot mai complexe; - evidența încasărilor și plăților pentru aceleași persoane este tot mai greoaie, comerciantul trebuia să reconstituie, prin verificări și actualizări de date totalurile comparând mereu creditul acordat și încasările primite.	- se creează anumite legături între conturi, generate de operațiile economice prin apariția dublei înregistrări: - în contul de clienți, pentru vânzări sau în contul de furnizori, pentru cumpărări - în contul de casă, pentru creanțele încasate aferente vânzării sau pentru plata datoriilor.
*A apărut (începând cu anul 1290) și a evoluat odată cu dezvoltarea comerțului în marile orașe - state italiene: Florența, Veneția și Genova. Luca Pacioli (călugăr franciscan) este cunoscut prin cele două tratate ale sale, ce sintetizează cunoștințele științifice ale epocii: „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” și „Divina Proportione”.		

Obiectul contabilității așa cum este descris încă din anul 1494, de către Luca Pacioli cuprinde, citez: „tot ceea ce, după părerea negustorului, îi aparține pe lume ca bunuri mobile și imobile, debite și credite, precum și toate afacerile mari și mici în ordinea în care au avut loc”².

² Paciolo L., Tratat de contabilitate în partidă dublă, versiunea românească D. Rusu și Ștefan Cuciureanu, Iași, Ed. Junimea, pag. 100.

Contabilitatea în partidă dublă a avut ca momente istorice 4 faze care au condus în final la delimitarea acesteia, astfel³:

- Faza 1: unde conducătorul întreprinderii este interesat de înregistrarea operațiunilor de credit, contabilul fiind cel care „crează” conturile de „Persoane”;
- Faza 2: când evidența în contul de „Casa” apare pe două coloane: una de încasări și alta de plăți. Astfel apare legătura dintre contul „Casa” și conturile de „Terți”.
- Faza 3: când apar conturile de bunuri ca urmare a introducerii de conturi care descriu patrimoniul și de asemenea apare corespondența între acestea;
- Faza 4: când din apariția corespondenței între conturile de valori și bunuri rezultă nevoia de a exista un nou cont, cel de rezultat, respectiv contul de „Profit și pierdere”.

Apariția partidei duble a marcat sfârșitul contabilității empirice bazată doar pe socotit, cât și a contabilității în partidă simplă. Se consideră că există o legătură cauzală între capitalism și contabilitatea în partidă dublă ca urmare a faptului că apariția marilor firme industriale și comerciale au determinat noi nevoi de adaptare a contabilității. Astfel a apărut necesitatea de analiză periodică a patrimoniului care poate fi realizată prin intermediul situațiilor financiare, necesitatea de gestiune a patrimoniului și a activității ca urmare a separării conducerii firmei de proprietari, de mediere între aceștia prin intermediul contabilului care aduce informații contabile care devin suport în luarea deciziilor și acțiunilor viitoare etc.

În a doua jumătate a secolului XIX, apare nevoia de calculație a costurilor, de măsurare a eficienței gestiunii și de definire a politicilor de preț care a dus la apariția contabilității de gestiune sau managerială, care să ofere informații specifice de ordin intern⁴.

Astfel în contabilitatea modernă apare o scindare a contabilității în două forme, fiecare aducând informații specifice și statut propriu:

- **contabilitatea financiară** – permite urmărirea, controlul și prezentarea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului exercițiului, prin intermediul documentelor de sinteză, în scopul furnizării informațiilor necesare pentru conducerea entității. Aceasta este legiferată la nivel național (prin legi, decrete, hotărâri etc.), are caracter unitar pentru toți agenții economici și se organizează pe bază de norme elaborate de autoritățile naționale.

³ Mătiș D., Bazele contabilității: aspecte teoretice și practice, Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, p.13.

⁴ Feleagă N., Controverse contabile, Ed. Economică, București, 1996, p. 32.

- **contabilitatea internă de gestiune (managerială)** - presupune urmărirea gestiunii interne a entității, calcularea costurilor de producție, de achiziție, de vânzare, stabilirea rentabilității pe produse, lucrări, servicii, întocmirea bugetelor pe feluri de activități, furnizarea de informații necesare în procesul decizional.

Această scindare nu a avut ca efect existența a două contabilități separate, ci doar existența a două subsisteme ale sistemului informațional contabil, aceasta făcând posibilă completarea sau transferul de informații de la o contabilitate la alta⁵.

În România modul de efectuare a contabilității este diferit, aceasta fiind în funcție de modul de organizare a entității, existând particularități proprii (plan de conturi și uneori norme și proceduri specifice), de aceea legiuitorul face următoarea clasificare⁶:

- contabilitatea operatorilor economici, denumită și „cadru contabil general” care se aplică de societățile comerciale de orice fel, companii mari, întreprinderi mici și mijlocii;
- contabilitatea bancară și a altor instituții financiare;
- contabilitatea societăților de asigurare și reasigurare;
- contabilitatea organizațiilor non-profit/non-guvernamentale, inclusiv asociații și fundații;
- contabilitatea instituțiilor publice organizată la nivelul instituțiilor și administrației publice, unităților publice autonome persoane juridice din învățământ, sănătate, apărare, cultură și artă etc. și urmărește execuția de casă a bugetului statului, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, gestiunea datoriilor publice și alte operații financiare specifice sectorului neproductiv;
- contabilitatea națională organizată la nivelul economiei naționale care prezintă sintetic activitatea economică urmărind evoluția indicatorilor macroeconomici, modificările din structura de ramură și teritorială a economiei, mărimea și structura avuției naționale, relațiile financiare și fluxurile monetare. Contabilitatea națională se obține pe alte căi decât prelucrarea documentelor justificative, apelându-se la statistică, serii matematice, centralizări și consolidări de situații financiare ale entităților juridice și multe alte proceduri, toate însă respectând regulile contabile.

⁵ Minu M., Contabilitatea ca instrument de putere, Ed. Economică, București, 2002, p. 23.

⁶ Dragan C.M., Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. Româno-germană Alpha MDN, 2009.

1.2. Contabilitatea în teoria și practica economică

De-a lungul timpului contabilitatea a avut o dezvoltare istorică, aceasta trecând prin mai multe stadii de evoluție și acumulând diverse abordări și valențe.

Printre abordările diverse din teoria și practica economică, cu privire la locul și rolul contabilității, amintim următoarea abordare sintetică⁷:

- tehnică sau tehnologie contabilă – considerată citez: „tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare și analiză a informațiilor privind fluxurile economice din activitatea unei întreprinderi. Contabilitatea înregistrează și interpretează într-un mod semnificativ, fluxurile economice, în expresie monetară, întocmește documentele contabile de sinteză și interpretează rezultatele și evoluția situației financiare a întreprinderii.”⁸
- arta și/sau inginerie contabilă – deoarece are ca obiectiv fundamental reflectarea unei imagini fidele, clare și complete a poziției financiare, a performanțelor întreprinderii și a modificărilor în poziția financiară a întreprinderii. Acest considerent este subliniat și prin faptul ca orice „imagine” depinde de „măiestria” celui care o redă și de calitatea obținută prin intermediul unui „aparat” care o surprinde. Astfel găsim în opinia autorului citez: „Contabilitatea, despre care se spune adesea că are ca scop reprezentarea realității (unei entități), poate fi comparată cu arta teatrală: ea reprezintă într-adevăr, rezultatul jocului raporturilor de forțe ce se desfășoară pe scena economică. Dar, spre deosebire de teatru unde spectatorii nu sunt înșelați de jocul actorilor, contabilitatea suferă de ambiguitatea condiției sale; ea este luată prea în serios chiar dacă, cu măștile și umbrele sale, dă și ea o imagine mai mult sau mai puțin caricaturală a realului.”⁹
- știință fundamentală și aplicativă – conform autorului citez: „Dacă rolul practicienilor și organizațiilor lor rămâne principalul motor al dezvoltării contabilității și adaptării sale la condițiile timpului, este bine să se sublinieze importanța crescândă a rolului cercetării contabile condusă astăzi de universitari. Aceasta, își împrumută metodologia atât matematicienilor, statisticii și științelor sociale,

⁷ Mătiș D. (coordonator), Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 22.

⁸ Dobrota N., Dicționar de economie, Ed. Economică, București, 1999, p. 124.

⁹ Capron M., Contabilitatea în perspectivă, traducere de Nicolae S., Ed. Humanitas, București, 1994, p. 16-17.

inclusiv istoriei și urmărește să facă contabilitatea o tehnică din ce în ce mai științifică, ceea ce în filosofia științelor se numește tehnostiință.”¹⁰

- practică și/sau activitate socio-economică – aceasta se regăsește: la Organismele guvernamentale și neguvernamentale, Entități economice și publice, Profesioniști contabili care își desfășoară activitatea ca persoane fizice autorizate sau Societăți comerciale de consultanță și expertiză contabilă, Profesioniști contabili mandatați și/sau autorizați să efectueze lucrări de audit financiar-contabil. Normalizarea contabilității, conform profesorului francez Bernard Colasse, a făcut ca aceasta să fie înțeleasă astfel, citez¹¹: „se sprijină pe o terminologie și reguli comune și elaborează documente de sinteză ale căror modele sunt identice pentru toate întreprinderile.”

1.3. Contabilitatea – limbaj de comunicare

Încă de la apariția sa contabilitatea a folosit ca suport informația, aceasta contribuind la dezvoltarea sa, iar pe măsura dezvoltării contabilității s-au creat metode moderne de stocare și prelucrare a datelor prin intermediul programelor informatice. Informația contabilă a contribuit atât la dezvoltarea contabilității ca știință cât și la dezvoltarea sistemelor informatice care au permis crearea și îmbunătățirea continuă a modalităților de expunere a informațiilor. Facilitând accesul rapid la datele contabile, informația contabilă a devenit suport informațional iar sistemele informatice au creat o punte de legătură între profesioniștii contabili și utilizatorii de date contabile prin generarea de rapoarte pe înțelesul tuturor.

Limbajul contabil se caracterizează prin trei dimensiuni: sintaxă, semantică și aspect pragmatic, astfel¹²:

- sintaxa contabilă – presupune existența unor reguli și proceduri impuse, necesare pentru înregistrarea, calculul și analiza operațiilor economice dintr-o entitate. Vocabularul contabil dat de simbolurile contabile proprii: debit, credit, cont, bilanț etc. formează un vocabular specializat specific doar contabilității;

¹⁰ Colasse B., Contabilitate generală, traducere de Tabără N., ed. IV-a, Ed. Tipografia Moldova, Iași, 1995, p. 42.

¹¹ Idem 10, p. 37.

¹² Oprean I. (coordonator), Bazele contabilității agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva, 2001, p. 14-15.

- semantica – presupune existența unor semnificații atribuite diverselor semnale dintre obiectul descris și sistemul sau modelul contabil;
- aspectul pragmatic – presupune existența unei comunicări prin prisma informației contabile dintre diverși utilizatori ai informației contabile.

Întreaga activitate contabilă constă în culegerea, prelucrarea, stocarea, analiza și transformarea informațiilor din documentele contabile prin metode proprii de codificare conform Planului de conturi general.

Mai apoi datele codificate sunt preluate în diverse rapoarte și situații pe care le regăsim sub forma fișelor de cont, balanțelor și situațiilor financiare, precum și alte situații specifice create pentru managementul datelor, menite să ne ofere o perspectivă corectă și completă asupra patrimoniului unei organizații sau entități (Figura 1).

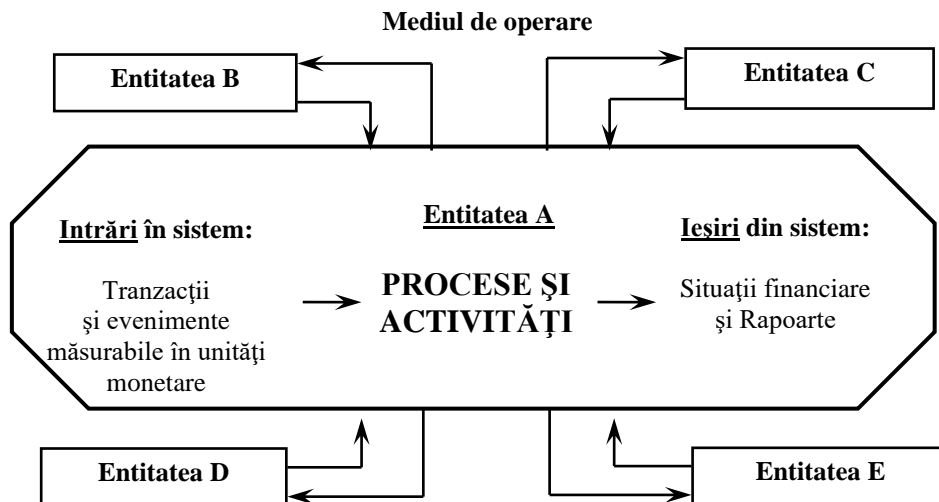


Figura 1. Modul de funcționare a unei entități

Prin limbajul său propriu, prin sistemul de concepte și proceduri, contabilitatea este singura activitate care furnizează informații financiar-contabile despre organizație. Aceste informații sunt necesare deoarece formează baza sau fundamentul pentru evaluarea organizației de către un ansamblu de utilizatori din interiorul și din exteriorul organizației.

Pe de altă parte contabilitatea este vitală pentru organizație deoarece aceasta crează istoria organizației, reportându-se date pe tot parcursul existenței acesteia (despre mijloacele fixe, creanțe și datorii etc.). Astfel aceasta a fost concepută ca să ofere o continuitate organizației pentru că prin specificul ei informațiile contabile noi se adaugă la ceea ce există și se

reportează permițând trecerea de la o lună la alta și apoi de la un exercițiu financiar la altul. Putem spune că în toate organizațiile contabilitatea este chemată să asigure cadrul prin care evenimentele și tranzacțiile economice noi se clădesc pe suportul celor existente.

În final contabilitatea permite analiza și interpretarea informațiilor contabile de către managementul organizației asigurând datele necesare pentru crearea de rapoarte cu privire la situația reală, mod de evoluție și indicatori specifici de performanță economică.

Putem spune că prin intermediul datelor din contabilitate se permite studierea efectelor tranzacțiilor economice și a altor evenimente vizavi de eforturile depuse de organizație putându-se ulterior stabili care este situația economică și financiară, performanța și evoluția acesteia.

1.3.1. Tipuri de informație contabilă

Conducerea activității economice în condiții profitabile trebuie să se realizeze doar printr-un management flexibil care să fie mereu preocupat de „creare, dezvoltare, menținere, și perfecționare continuă a sistemului informațional”.¹³ Informația contabilă dintr-o entitate depinde de modalitatea de organizare a sistemului contabil aceasta putându-se clasifica în două mari categorii de informație: financiar-contabilă și informație managerială (de gestiune), aceasta fiind prezentată în Figura 2.

¹³ Dumbravă P., Contabilitate financiară, Ed. Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2002, p. 2.

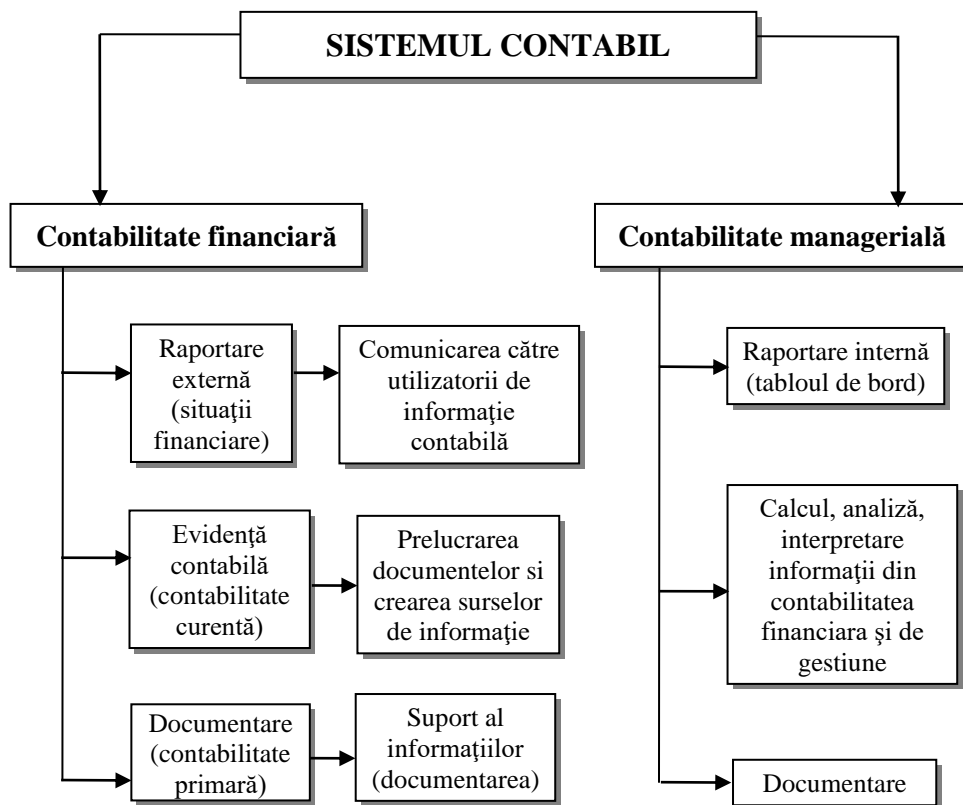


Figura 2. Sistemul contabil

Informația contabilă financiară este destinată utilizatorilor externi, care sunt: investitorii, salariații, creditorii, guvernul sau publicul larg și se regăsește în situațiile financiare care sunt documente contabile de sinteză.

Informația contabilă managerială sau de gestiune este destinată utilizatorilor interni, respectiv conducerii entității. Această informație este nestandardizată, adesea nemonetară, și cuprinde informații privind costul unitar al produselor, comportamentul costurilor relativ la volumul activității sau profitabilitatea pe produs. Rapoartele privind contabilitatea de gestiune sunt înaintate conducerii la diferite intervale de timp, scurte: lunar, săptămânal sau zilnic sau mai lungi trimestru, semestru sau an, și se analizează prin intermediul unor subdiviziuni ale entității, numite centre de responsabilitate sau de profit.

1.3.2. Caracteristicile informației financiar - contabile

Cele două organisme internaționale: Fundația pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (The International Financial Reporting Standards Foundation – I.F.R.S.) și Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.) și-au formulat ca misiune să se ocupe de dezvoltarea de standarde de raportare financiară prin intermediul cărora să ofere transparență, responsabilitate și eficiență pe piețele financiare, la nivel global. Astfel în cadrul conceptual al I.A.S.B. vedem ca informația financiar-contabilă trebuie să dețină unele caracteristici calitative, precum:

- relevanță și reprezentare fidelă – subliniază calitatea informației de a putea fi utilă atunci când îndeplinește condiția de fidelitate, de redare cât mai corectă, completă, neutră și fără erori;
- comparabilitate – subliniază că utilitatea crește atunci când informația poate fi comparată cu informații similare în timp și spațiu (ale aceleiași entități dar în ani diferiți sau cu cele ale altor entități);
- verificabilitate – subliniază că utilitatea va crește dacă aceasta este accesibilă părților interesate și astfel prezentarea evenimentelor permite concluzionarea asupra fidelității;
- oportunitate – arată că informațiile sunt accesibile factorilor de decizie, aceștia putând să-și fundamenteze deciziile;
- inteligibilitate – presupune că modul de prezentare al informației (clasificare, descriere etc.) să fie concis, ușor de înțeles și să fie într-un format care să asigure caracterul corect și complet.

1.3.3. Utilizatorii de informație contabilă

Principalii utilizatori ai informației contabile dintr-o entitate sunt: investitorii actuali și potențiali, conducerea entității, salariații, creditorii financiari și comerciali, clienții, guvernul și instituțiile sale, precum și publicul larg.

Investitorii actuali și potențiali sunt interesați de câștigurile care pot fi obținute din investiția într-o anumită entitate și de riscurile asociate acesteia (dividende, nivel bursier al acțiunilor etc.).

Conducerea entității are nevoie de informații operative în formă centralizată pentru a putea să le folosească în deciziile viitoare. Managementul entității utilizează informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune în vederea îndeplinirii funcțiilor sale: planificarea, organizarea și controlul activității. Ei folosesc informațiile contabile la întocmirea sistemului de bugete (bugetul vânzărilor continuând cu bugetul producției,

al aprovizionărilor care apoi sunt preluate în bugetul general), dar mai ales în faza de control a realizării planurilor și programelor.

Salariații doresc informații legate de viitorul lor în acea entitate (stabilitatea locurilor de muncă, nivelul de remunerare, eventuale bonusuri etc.) dar și despre măsura în care acea entitate le oferă un statut social sau alte garanții diferențiat în funcție de statutul fiecăruia.

Creditorii financiari sunt băncile și alte instituții similare sunt interesate de informațiile financiar-contabile pentru stabilirea lichidității și solvabilității pe termen lung a entității, a capacității de a rambursa la termen creditele contractate, împreună cu dobânzile aferente.

Partenerii de afaceri sunt și ei părți interesate de informația financiar contabilă. **Creditorii comerciali** sunt furnizorii de bunuri și servicii, a căror preocupare este lichiditatea pe termen scurt a entității. Pe de altă parte, **clienții** au în vedere continuitatea relațiilor comerciale cu entitatea, în special în situațiile în care aceasta se află în situație de monopol sau oligopol pe piața respectivă. Informațiile furnizate de contabilitatea financiară, între care profitabilitatea pe sectoare de activitate, dau o imagine asupra evoluției posibile a relațiilor comerciale.

Nevoia informațională se regăsește și la nivel național, unde **Guvernul** prin instituții subordonate preiau informații financiar contabile, după cum urmează:

- Ministerul Finanțelor colectează informații din contabilitatea financiară pentru elaborarea prognozelor veniturilor statului;
- Comisia Națională pentru Statistică centralizează raportările statistice ale entităților în vederea elaborării de prognoze, evoluții, sau în scopul centralizării și stabilirii ulterior a conturilor naționale, inclusiv calculul indicatorilor macroeconomici, precum produsul intern brut;
- Oficiul Concurenței este interesat de informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune, respectiv de structura costului de producție și de modul de stabilire a prețurilor anumitor utilități (apă, canalizare, transport, telefonie etc.);
- Alte ministere colectează informații sectoriale (veniturile din industrie, agricultură, servicii etc.) sau informații legate de piața muncii (număr de salariați, nivel de salarizare, gradul de ocupare).

În România, Guvernul joacă un rol important în procesul de normalizare a contabilității, adică realizează impunerea unor reguli unitare de pregătire a informațiilor contabile și de raportare a lor.

Publicul (comunitatea) este interesat să obțină informații despre activitatea entității, despre modul în care acesta produce efecte asupra

comunităților locale, asupra mediului înconjurător, cât și despre aspectele etice pe care le implică desfășurarea activității unei entități, iar organizațiile pentru protecția consumatorilor sunt interesate de reflectarea în prețuri a calității produselor sau serviciilor.

Prin formatul situațiilor financiare al unei entități se dorește să se cuprindă informații pentru toți acești utilizatori de informație. Totuși conform legislației actuale din țara noastră contabilitatea furnizează cu predilecție informații destinate investitorilor actuali și potențiali. Pe plan internațional organismele de reglementare contabilă studiază posibilitatea includerii informațiilor calitative în cadrul situațiilor financiare, unele societăți multinaționale le furnizează deja, în mod voluntar (întreprinderile din industria extractivă produc rapoarte de mediu sau rapoarte sociale, ca măsură anticipată de protecție).

1.3.4. Necesitatea și utilitatea informației contabile

Deoarece latura financiară se regăsește în toate componentele activității manageriale dintr-o entitate (în toate etapele unui act managerial), cunoașterea informației contabile este necesară pentru orice manager deoarece acesta trebuie să realizeze o evaluarea a informației financiar-contabile, ținând cont de dimensiunea timp, de conținut și de formă.

Utilitatea informației contabile constă în clarificarea conceptelor de bază utilizate în contabilitate, permițând utilizatorului nespecialist să înțeleagă:

- modul de întocmire a situațiilor financiare de sinteză;
- elementele patrimoniale și modul lor de transpunere în documentele contabile de sinteză;
- elementele componente ale conturilor de capitaluri, fonduri, datorii;
- particularitățile fiecărei categorii de active și anumite aspecte legate de amortizare;
- modalitatea de evidență a stocurilor și evaluarea acestora; modul de efectuare a descărcării de gestiune;
- relațiile cu furnizorii și clienții;
- relațiile entității cu angajații;
- mijloacele de plată și de încasare de care dispune entitatea;
- documente specifice contabilității;
- structura veniturilor și cheltuielilor;
- modalitatea de înregistrare a rezultatului la finele exercițiului financiar etc.

Organizarea eficientă a contabilității într-o entitate este foarte importantă deoarece aceasta:

- oferă managerilor, informații necesare pentru luarea unor decizii;
- contribuie la realizarea de tranzacții financiare, permițând realizarea de documentații care să contribuie la creșterea încrederii în entitate;
- face posibilă raportarea rezultatelor în termeni financiari și raportarea costurilor;
- permite controlul veniturilor și cheltuielilor, pe măsura efectuării acestora și de asemenea permite pregătirea proiectelor de buget pentru anul următor, pe baza cheltuielilor deja efectuate;
- realizează raportări financiare periodice și facilitează operațiile de audit;
- realizează raportări în sprijinul acționariatului și managementului contribuind astfel la informarea acestora și întărind responsabilitatea actului de management.

Contabilitatea conform teoriei științifice poate fi definită atât în sens restrâns cât și în sens larg¹⁴:

- În sens restrâns: ansamblu de idei, concepte, aplicate într-un domeniu particular;
- În sens larg: o construcție de informații organizate metodic, și sintetic pentru mai mulți utilizatori (Figura 3):

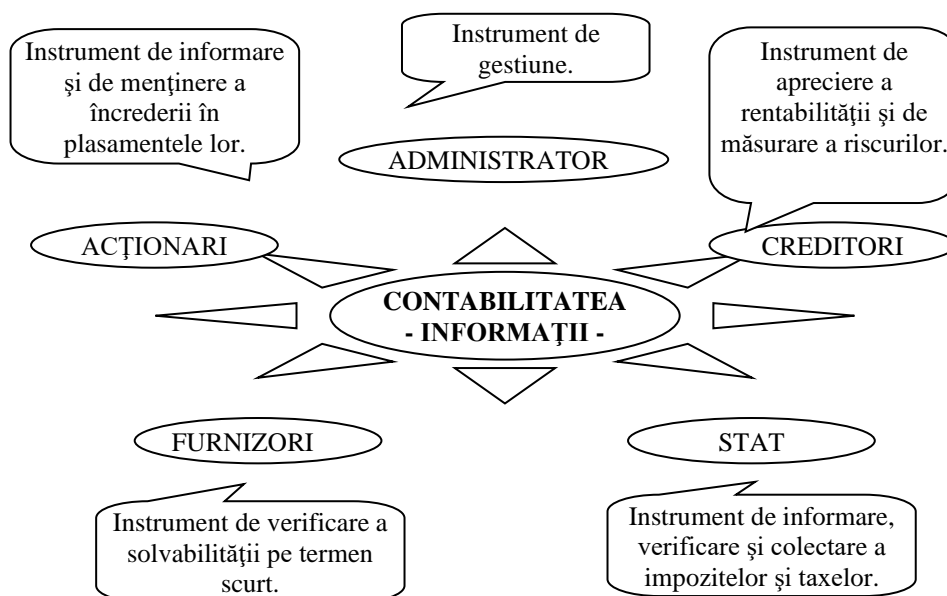


Figura 3. Informația contabilă

¹⁴ Colasse B., Contabilitate generală, traducere Tabără N., ed. IV-a, Ed. Tipografia Moldova, Iași, 1995, p. 61.

1.4. Obiectul de studiu al contabilității

Prin modificările și completările aduse Legii contabilității nr. 82/1991 prin O.G. nr. 61/2001, s-a încercat apropierea de actualele orientări internaționale privind obiectul contabilității. În acest sens, s-a trecut de la a considera contabilitatea „ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului”, în a fi considerată „ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor fizice și juridice”.

Pornind de la această definiție putem spune că obiectul de studiu al contabilității este: măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor fizice și juridice.

Noțiunea de patrimoniu folosită foarte des în contabilitate permite delimitarea din punct de vedere economic a unei entități. Acesta cuprinde totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură economică exprimate în bani, împreună cu bunurile la care se referă și care aparțin unei entități (persoane fizice sau juridice), conform Figura 4.

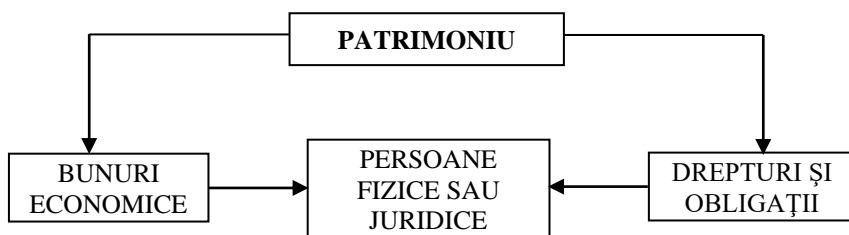


Figura 4. Elementele componente ale patrimoniului

Drepturile unei entități sunt identificabile și cuprind drepturile de proprietate (concretizate în bunurile economice pe care le deține) și drepturi de creanță (regăsite în creanțele pe care aceasta le are de încasat la un termen ulterior constituirii acestui drept), iar obligațiile pot fi: față de acționari (proprietarii unei entități care au pus la dispoziția acesteia capitalul) și față de terțe persoane cu care această entitate a stabilit relații economice pe parcursul desfășurării activității (furnizori, salariați, creditorii, investitori, bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale etc.).

Plecând de la noțiunea de patrimoniu putem spune că existența unei entități este dată de două elemente:

- un subiect de patrimoniu – o persoană fizică sau juridică care să dețină bunuri materiale, drepturi (drept de proprietate, drept de

folosință, de punere în funcțiune, de transformare) și obligații (ansumate pe baza unui angajament contractual, sau de altă natură);

- de existența unor bunuri (valori materiale sau bănești) care să contribuie la formarea acestuia și care să permită utilizarea lor în scopul realizării de mijloace economice.

Conținutul și obiectul contabilității este dat de¹⁵:

- mărirea și starea elementelor patrimoniale;
- mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale;
- performanțele înregistrate de întreprindere.

Mărirea și starea elementelor patrimoniale este studiată de contabilitate prin intermediul informațiilor amănunțite pe care aceasta le stochează, cu privire la categoriile și tipurile de active patrimoniale existente, locul de păstrare, starea în care se află etc.

Mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale este studiată de către contabilitate prin evidența modificărilor și transformărilor care au loc atât în volum cât și în structura activelor, capitalurilor proprii și datoriiilor. Astfel se întâlnesc mișcări simple (date de intrări și ieșiri de elemente patrimoniale) dar și mișcări complexe (consumuri de resurse care produc transformări care produc atât o cheltuială cât și un venit ulterior din valorificarea noilor elemente) în structura patrimoniului.

Performanțele înregistrate de întreprindere apar prin intermediul cheltuielilor și veniturilor care se transformă în rezultat și care ne pune în paralel efortul cu efectul obținut.¹⁶

1.4.1. Concepții de studiu ale contabilitatii

Aceste elemente au fost dezbătute pe parcursul istoriei fiind dezvoltate prin intermediul a trei concepții: concepția juridică, economică și financiară.

Concepția juridică consideră că obiectul de studiu al contabilității este patrimoniul. Această concepție este acceptată de către țările europene care și-au dezvoltat contabilitatea pe principiile dreptului roman, și care presupun: prezentarea în bilanț a elementelor patrimoniale corespunzătoare situației juridice și deci includerea în contabilitate numai a bunurilor pentru care entitatea poate să exercite un drept de proprietate sau de creanță, acestea nefiind condiționate de participarea sau utilizarea în activitatea

¹⁵ Matis D., Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 56.

¹⁶ Epuran M., Băbăiță V., Teoria generală a contabilității, Ed. Mirton, Timișoara, 2000, p. 55.

economică. Astfel din punct de vedere juridic, citez¹⁷: „orice resursă controlată, atrasă în circuitul economic, în măsura în care este investită și folosită, devine patrimoniu.”

În general, prin patrimoniu se înțelege totalitatea bunurilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul unor relații de drepturi și obligații. Bunurile economice, ca obiecte de drepturi și obligații, formează *averea* persoanelor fizice sau juridice, adică acea parte a patrimoniului cu conținut material. Bunurile economice au o *latură existențială* (fizică) și o *latură economică*.

Drepturile și obligațiile, ca cea de a doua componentă a patrimoniului, exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și se gestionează bunurile. Raporturile de proprietate îmbracă două forme:

- a drepturilor, atunci când titularul de patrimoniu (proprietarul) își procură o parte din avere (din resurse proprii) și în acest caz bunurile respective îi aparțin de drept, iar aceasta parte din patrimoniu poartă denumirea de patrimoniu propriu;
- a obligațiilor, atunci când titularul de patrimoniu (proprietarul) își procură o parte din avere (bunuri) din resurse aparținând altor persoane fizice sau juridice și în acest caz bunurile nu îi aparțin de drept, trebuind să restituie ulterior echivalentul lor valoric, partea corespunzătoare de patrimoniu denumindu-se *patrimoniu străin*.

Din cele arătate, se desprinde concluzia că echilibrul intern al patrimoniului este expresia dublei reprezentări a valorilor economice, separate patrimonial, conform Figura 5.



Figura 5. Dubla reprezentare a echilibrului patrimonial

Concepția juridică a definit obiectul de studiu al contabilității prin prisma drepturilor (latura concretă) și a obligațiilor (latura abstractă), conform Figura 6.

¹⁷ Călin O., Ristea M., Bazele contabilității, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2004, p. 12.

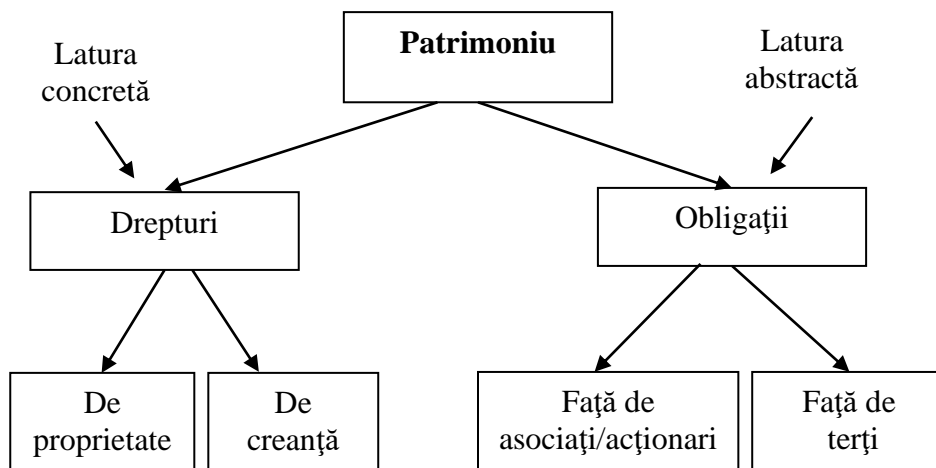


Figura 6. Reprezentarea patrimoniului prin concepția juridică

Drepturile de proprietate – se referă la acele drepturi asupra tuturor bunurilor economice (tangibile și intangibile) pe care o entitate le poate exercita ca urmare a posesiei/proprietății.

Drepturile de creanță – se referă la dreptul unei persoane denumită creditor de a pretinde altei persoane denumită debitor să-și îndeplinească o obligație anterioară acceptată printr-un contract, convenție sau alte documente.

Concepția economică consideră că obiectul de studiu al contabilității îl constituie capitalul. Această concepție economică este susținută de țările anglo-saxone care și-au dezvoltat contabilitatea pe principiile dreptului cutumiar, și care include în contabilitatea unei entități toate bunurile care pot aduce avantaje economice viitoare, indiferent de proprietate iar rezultatele obținute în urma tranzacțiilor și operațiunilor derulate sunt evidențiate separat în contul de profit și pierdere.

Capitalul unei entități este studiat de contabilitate din două puncte de vedere:

- al modului concret în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă și se înlocuiesc;
- al modului de procurare și de dobândire a acestor bunuri economice.

Din punct de vedere al modului în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă și se înlocuiesc, capitalul este de două feluri: capital fix și capital circulant, conform Figura 7.

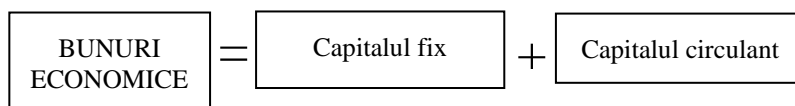


Figura 7. Elementele patrimoniale structurate pe tipuri de active

Capitalul fix sau *activul imobilizat*, este format din bunuri economice, rezultate în urma investițiilor efectuate, care participă la mai multe cicluri de exploatare (aprovizionare-producție-desfacere) și care se înlocuiesc după un anumit număr de ani, consumându-se treptat pe calea uzurii (mașini, utilaje, clădiri etc).

Capitalul circulant sau *activul circulant*, este format din bunuri economice care se consumă sau își schimbă forma de existență și/sau de funcționare după fiecare proces de exploatare (materii prime, semifabricate, materiale etc.).

Capitalul fix și capitalul circulant totalizează bunurile economice ale unei entități.

După modul în care se dobândesc, se procură sau se finanțează bunurile economice, deosebim:

- *Capitalul propriu* este dobândit de către întreprindere prin efortul proprietarilor (acționari sau asociați) și prin autofinanțare (capitalizarea profitului, amortizări și provizioane etc.). Capitalul propriu corespunde dreptului pe care îl au investitorii asupra întreprinderii lor.
- *Capitalul străin*, denumit și capitalul împrumutat sau atras, cuprinde datoriile pe termen scurt și lung față de: bănci, furnizori, creditorii, salariați, bugetul statului etc, pentru care entitatea are obligația de restituire.

Rezultă că bunurile economice se dobândesc, se procură sau se finanțează pe seama capitalului propriu și a capitalului străin, conform Figura 8:

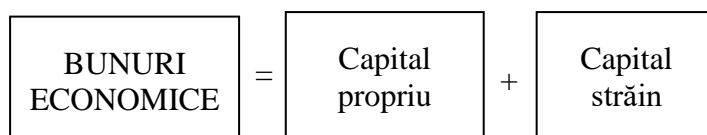


Figura 8. Elementele patrimoniale structurate pe feluri de pasive

Această dublă abordare a patrimoniului prin prisma capitalurilor delimitând proveniența și modul de transformare a acestuia este reprezentată în Figura 9.

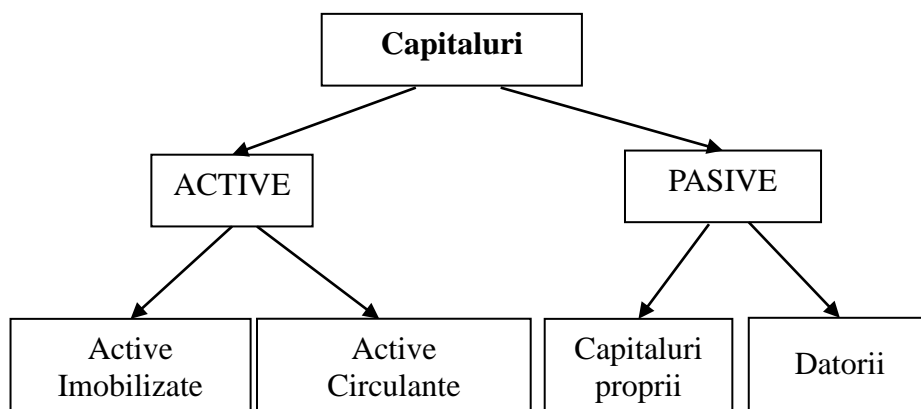


Figura 9. Reprezentarea patrimoniului prin concepția economică

Activele ne arată prezența în entitate a unor elemente cu rol activ de continuă mișcare și transformare iar pasivele reflectă contrapartida acestora (originea), modificându-se doar ca urmare a dinamicii activelor.

Active imobilizate sunt bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare (producție, prestare de servicii, scopuri administrative etc.) fiind achiziționate pe termen lung.

Activele circulante sunt bunuri care se consumă sau își schimbă formă după fiecare ciclu de exploatare finalizat.

Capitaluri proprii reprezintă drepturi pe care le au proprietarii unei entități asupra entității.

Datoriile sunt obligații pe termen scurt și lung (la bănci, furnizori, salariați, creditorii etc.) pe care entitatea le-a angajat și care au de obicei o scadență.

Concepția financiară consideră că obiectul de studiu al contabilității îl constituie resursele economice. În concepția financiară se regăsesc elemente comune din cele două concepții enumerate mai sus (juridică și economică), aceasta punând accent pe modul de prezentare a fluxurilor de numerar pe baza Tabloului fluxurilor de trezorerie. Această concepție este susținută de S.U.A. și țările dezvoltate care dispun de piețe puternice de capital.

Resursele economice sunt abordate de către contabilitate din următoarele puncte de vedere:

- a modului de utilizare, identificându-se utilizări durabile sau permanente care iau forma bunurilor investite și corespund activelor imobilizate;
- a originii sau provenienței, identificându-se utilizări ciclice sau temporare care se consumă după fiecare ciclu de exploatare încheiat,

luând forma banilor, stocurilor, creanțelor etc. și corespund activelor circulante.

Resursele economice sunt astfel regăsite prin prisma utilizărilor durabile și ciclice care ajută la obținerea bunurilor economice dintr-o entitate, conform Figura 10.

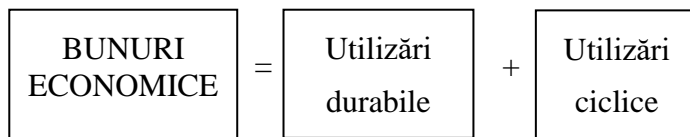


Figura 10. Elementele patrimoniale structurate pe feluri de utilizări

Plecând de la originea și proveniența resurselor, contabilitatea delimitează resursele în două categorii, astfel:

- *resurse permanente* sau durabile furnizate de către proprietari (asociați sau acționari), fiind rezultate din acumularea profitului, amortizărilor și provizioanelor și sunt obținute din finanțări sau împrumuturi pe termen lung (mai mare de un an);
- *resurse temporare* sau ciclice, provin din datoriile față de terți și alte împrumuturi, care urmează să fie achitate în viitor (furnizori, creditori, bănci etc.) și a căror scadență este mai mică de un an (termen scurt).

Resursele permanente și resursele temporare asigură finanțarea bunurilor economice, conform Figura 11:

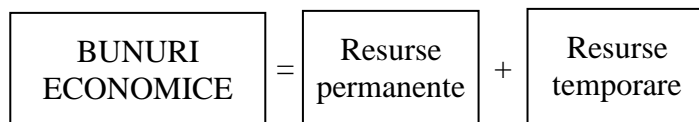


Figura 11. Elementele patrimoniale structurate pe feluri de resurse

Concepția financiară dezvoltată mai târziu definește patrimoniul prin prisma resurselor aducând o nouă interpretare a acestuia din perspectiva utilizării și a provenienței, conform Figura 12.

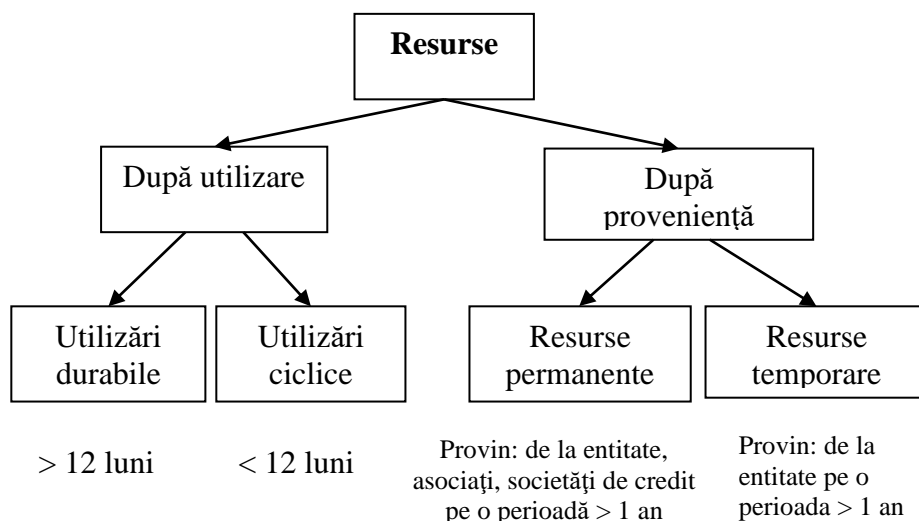


Figura 12. Reprezentarea patrimoniului prin concepția financiară

Această concepție financiară pune accent pe asigurarea resurselor la scadență și pe modul de utilizare, conform relației:

$$U_D + U_C = R_P + R_T \quad (1)$$

- dacă finanțarea utilizărilor durabile (U_D) s-ar face din resurse permanente (R_P) ne-am întâlni cu situația când obligațiile devin scadente și nu și-ar găsi corespondența în timp în existența resurselor necesare stingerii;

- astfel întotdeauna avem legătura dintre utilizările durabile (U_D) care se finanțează din resurse permanente (R_P) și utilizările ciclice (U_C) care se finanțează din resurse temporare (R_T).

În acest sens, structura juridică, economică și financiară a activului și a pasivului a fost realizată ca să poată face față tuturor cerințelor fiind integrativă¹⁸, conform Figura 13. În concepția integrată cele 3 concepții se întrepătrund și au ca rezultat o structură care poartă numele de Bilanț.

¹⁸ Ristea M., Contabilitatea societăților comerciale, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 1995, p. 26-28.

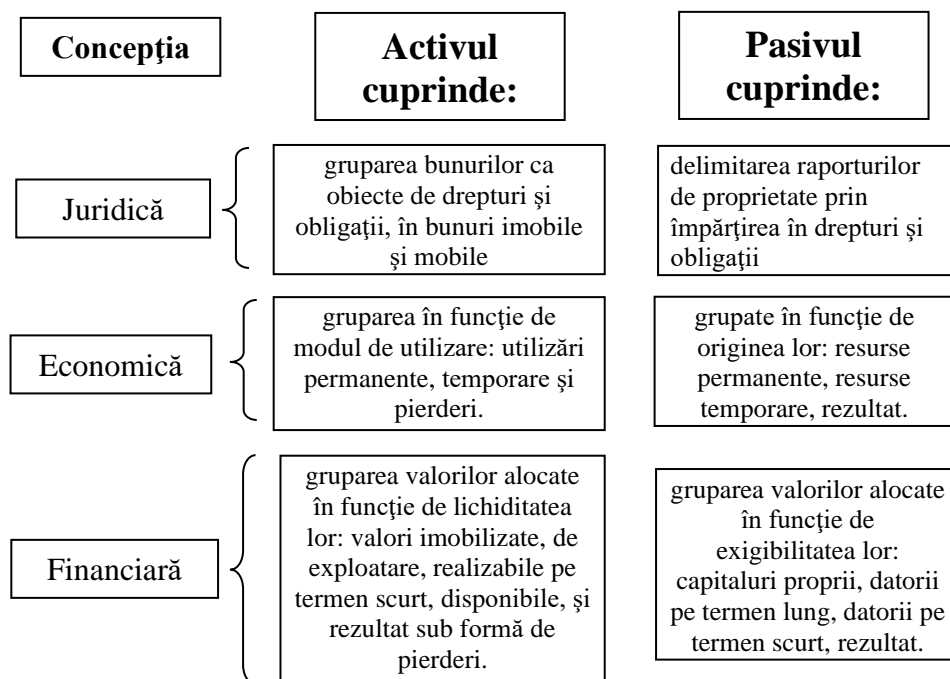


Figura 13. Concepții despre obiectul contabilitatii

Concepția integrativă ne permite să obținem următoarea relație de calcul : $\text{Activ} = \text{Capitaluri Proprii} + \text{Datorii}$. Observăm că în concepția integrativă cele 3 concepții se întrepătrund și au ca rezultat o structură care poartă numele de Bilanț.

În Bilanț avem cumulat din cele 3 concepții, următoarele efecte:

- Activele sunt grupate după cele 3 criterii:
 - Natură (Concepția Juridică)
 - Destinație (Concepția Economică)
 - Lichiditate (Concepția Financiară)
- Pasivele sunt grupate după cele 3 criterii:
 - Natură (Concepția Juridică)
 - Proveniență (Concepția Economică)
 - Exigibilitate (Concepția Financiară)

Elementele ce compun activul bilanțier, sunt clasificate și grupate după natura, destinație și lichiditate a bunurilor economice. În activul bilanțului sunt delimitate trei grupe de elemente:

- Grupa A – Active imobilizate;
- Grupa B – Active circulante;
- Grupa C – Cheltuieli în avans.

Pasivul bilanțier, prin elementele care-l compun, reflectă modul de finanțare a mijloacelor economice precum și gradul de exigibilitate a surselor de finanțare. În pasivul bilanțului sunt delimitate patru grupe de elemente:

- Grupa D - Datorii: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an;
- Grupa G - Datorii: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an;
- Grupa H- Provizioane;
- Grupa I - Venituri în avans;
- Grupa J - Capital și rezerve.

Pentru primul termen al ecuației (bunurile economice), teoria și practica contabilă, utilizează noțiunea de ACTIVE PATRIMONIALE, iar pentru al doilea termen (resurse permanente și temporare) utilizează noțiunea de PASIVE PATRIMONIALE rezultând astfel ecuația din Figura 14:

$$\boxed{\text{ACTIVE PATRIMONIALE}} = \boxed{\text{PASIVE PATRIMONIALE}}$$

Figura 14. Ecuația bilanțieră pentru Bilanț în format listă

Dacă avem în vedere că: resursele permanente provin din capitalul propriu al investitorilor și resursele temporare reprezintă datorii față de terți, ecuația de echilibru devine cea din Figura 15:

$$\boxed{\text{ACTIVE PATRIMONIALE}} = \boxed{\text{CAPITAL PROPRIU}} + \boxed{\text{DATORII}}$$

Figura 15. Ecuația bilanțieră pentru Bilanț în format tablou

1.4.2. Structurarea societăților din perspectiva contabilă

Orice entitate nu poate funcționa decât împreună cu propria contabilitate, ceea ce presupune realizarea unei gestiuni economico-financiară. Înțelegerea scopului și rolului contabilității de către manageri este o cerință obligatorie având în vedere interdependența „decizie – informație”, deoarece aceștia trebuie să-și exercite capacitatea de utilizare eficientă a informațiilor financiar-contabile.

În funcție de modalitatea de asociere dintre persoane și capitaluri, există anumite diferențieri care sunt date de forma de organizare a societăților

comerciale, de aceea este importantă cunoașterea principalelor tipuri de societăți:

- societăți de persoane;
- societăți de capitaluri;
- societăți de persoane și capitaluri (mixte).

Societățile de persoane sunt acele societăți în care capitalul social este divizat în titluri de valoare nenegociabile numite *părți sociale*, care sunt transmisibile doar între asociați (netransmisibile altor persoane). Din punct de vedere al modului de organizare și conducere, se cunosc două tipuri de societăți de persoane:

- *Societăți în nume colectiv (S.N.C)* – sunt caracterizate prin *răspunderea solidară* (în egală măsură) și *nelimitată* (cu întreg patrimoniul) a asociaților pentru operațiunile desfășurate în numele societății. În caz de faliment, creditorii își recuperează creanțele prin vânzarea activelor societății, iar dacă acestea nu sunt suficiente pentru acoperirea tuturor datoriilor, creditorii pot apela la bunurile personale ale fiecărui asociat.
- *Societăți în comandită simplă (S.C.S)* – caracterizate prin două tipuri de asociați:
 - *asociați comandați* - au dreptul de administrare a societății, răspund solidar și nelimitat în fața creditorilor (pentru operațiunile efectuate în numele societății);
 - *asociați comanditari* - nu participă la gestionarea societății, răspunderea lor se limitează la capitalul subscris și vărsat la constituirea societății.

Societățile de capitaluri sunt acele societăți în care capitalul social este divizat în titluri negociabile numite *acțiuni*, care pot fi tranzacționate (vândute sau cumpărate) pe piața titlurilor de valoare. Acționarii dintr-o societate de capitaluri nu ocupă de obicei funcții de conducere (administrare) a societății. În funcție de modalitatea de răspundere a acționarilor, pentru operațiunile desfășurate în numele societății de capitaluri, există următoarele tipuri:

- *societăți pe acțiuni (S.A.)* – în care răspunderea este în limita aportului fiecărui acționar la capitalul social;
- *societăți în comandită pe acțiuni (S.C.A.)* – sunt similare societăților în comandită simplă, diferențiindu-se de acestea prin modul de divizare a capitalului social în acțiuni. Cele două tipuri de acționari la acest tip de societate sunt:

- *acționarii* comandați asigură administrarea societății, răspund nelimitat și solidar pentru toate datoriile față de creditori;
- acționarii comanditari răspund în limita aportului la capitalul social.

Societățile mixte – sunt acele societăți care îmbină trăsăturile specifice de la societățile de persoane (unde capitalul social este divizat în părți sociale, netransmisibile altor persoane din afara societății), cu cele de la societățile de capitaluri (unde răspunderea se limitează la nivelul aportului la capitalul social). În categoria societăților mixte se regăsesc societățile cu răspundere limitată (S.R.L.).

1.4.3. Funcțiile contabilității

Fiecare conducător de entitate (administrator, director, manager, președinte etc.) care dorește să desfășoare o activitate economică mai întâi își definește un mecanism funcțional propriu, un set de activități pe care dorește să le realizeze și mediul în care va opera. Pe lângă gestionarea acestor activități unei entități trebuie să i se asigure și organizarea contabilității fie printr-un compartiment propriu, fie prin externalizarea acestei activități către o firmă specializată (de contabilitate).

Obligativitatea organizării contabilității de către fiecare entitate este stipulată în Legea contabilității nr. 82/1991 unde se precizează că alături de celelalte activități, managerul poartă răspunderea pentru, citez: „organizarea și conducerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității”¹⁹.

Organizarea activității de contabilitate este importantă deoarece aceasta are implicații profunde în angajarea de resurse (materiale, umane, financiare, informaționale) și în gestionarea acestora.

În funcție de disponibilitatea managerului la înțelegerea și monitorizarea activității financiar-contabile, acesta va putea să se sprijine în activitatea sa pe funcțiile contabilității.

Principalele funcții pe care contabilitatea le îndeplinește pentru atingerea obiectivelor sale, sunt: de informare, de înregistrare și prelucrare a datelor, de control gestionar, juridică și de previziune, care îi vor permite să-și exercite cu succes activitatea de management²⁰ (Figura 16):

¹⁹ Legea contabilității 82/1991, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18.06.2008, art.10.

²⁰ Capron M., Contabilitatea în perspectivă, traducere de Nicolae S., Ed. Humanitas, București, 1994, p. 64.

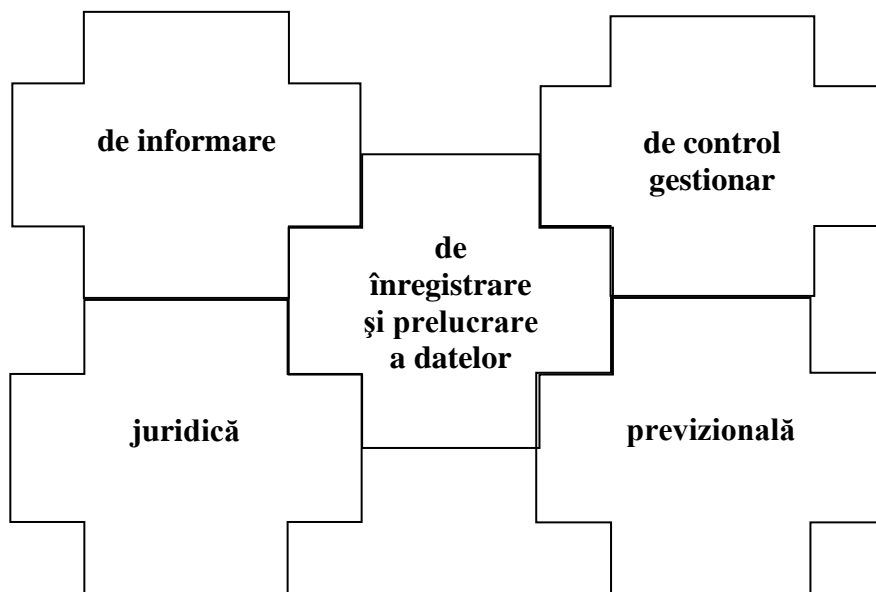


Figura 16. Funcțiile contabilității

Funcția de înregistrare, prelucrare și analiză a datelor – constă în consemnarea, potrivit unor principii și reguli proprii, a proceselor și fenomenelor economice ce apar în cadrul unei entități exprimate în etalon valoric, precum și analiza acestor date.

Funcția de informare – constă în furnizarea de informații (în interiorul și exteriorul entității) privind structura și dinamica patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute în scopul fundamentării deciziilor viitoare.

Funcția de control gestionar – constă în verificarea cu ajutorul informațiilor contabile a modului de păstrare și utilizare a valorilor materiale și bănești, de gospodărire a resurselor, precum și controlul respectării disciplinei financiare.

Funcția juridică – vizează faptul că datele furnizate de contabilitate și documentele de evidență sunt elemente probatorii în justiție, dovedind astfel realitatea unor operații economice și răspunderea patrimonială pentru pagubele produse.

Funcția previzională – se realizează prin intermediul informațiilor contabile aferente unei perioade deja încheiate care pot fi folosite pentru determinarea tendințelor de evoluție a fenomenelor și proceselor economice viitoare.

1.4.4. Principiile contabilității

În contabilitate un rol deosebit în rezolvarea problemelor financiare îl au politicile contabile. Acestea se bazează pe principii, convenții, reguli și practici specifice activităților curente și necurente dintr-o entitate²¹. Prin politicile contabile existente la nivelul unei entități se pot oferi un: „raționament profesional”, o „judecată de valoare” și un „prag de semnificație”.

În acest sens, trebuie avute în vedere *cele 10 principii din contabilitate*²² care sunt prezentate în Figura 17, care ar trebui să fie pentru orice profesionist contabil baza sau punctul de plecare, respectiv fundamentul (suportul) necesar pentru a oglindi corect activitatea entității:

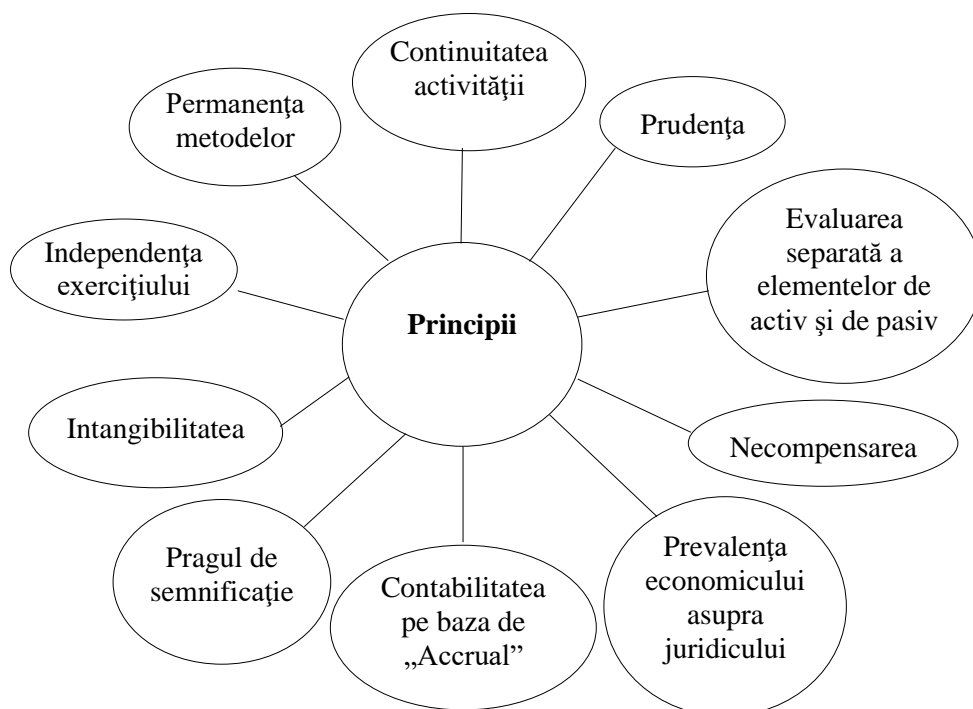


Figura 17. Principiile contabilității

Principiul continuității activității – o entitate își propune să-și continue în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil fără a intra în

²¹ Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 67.

²² Drăgan C.M., Contabilitatea instituțiilor publice armonizată cu standardele internaționale, Ed. A.S.S.C., București, 2005.

imposibilitatea continuării activității sau fără reducerea semnificativă a acesteia (continuitatea sau încetarea activității sunt înțelese în sens financiar).

Principiul permanenței metodelor – constă în păstrarea aplicării aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Principiul prudenței – nu se admite supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

Principiul independenței exercițiului – presupune că se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților (contabilitatea de angajamente).

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv – consideră că pentru stabilirea valorii totale corespunzătoare a unei poziții din bilanț, se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau pasiv, indiferent de conținutul său economic, de evoluția previzibilă a pieței, de consecințele pe care le are această valoare.

Principiul intangibilității – subliniază ca trebuie avut în vedere ca bilanțul de deschidere al unui exercițiu să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent, cu excepția corecțiilor impuse de aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

Principiul necompensării – aduce o explicație suplimentară legată de modul de evidențiere în contabilitate, astfel: valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, cu excepția compensărilor admise de standardele internaționale de contabilitate (conturi rectificative).

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului – informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Principiul pragului de semnificație – orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare.

Principiul contabilității pe baza de angajamente – tranzacțiile și evenimentele sunt înregistrate în contabilitate atunci când apar și nu când sumele sunt plătite sau încasate.

1.4.5. Politicile contabile

Politicile contabile care se utilizează în contabilitate cuprind anumite proceduri de lucru proprii (principii, practici, reguli etc.) care se stabilesc de către conducerea fiecărei entități în parte, în funcție de operațiile economice derulate, având ca scop facilitarea și realizarea unui cadru general cu soluții acceptate pentru rezolvarea unor probleme care au caracter repetabil ajutând în final la fundamentarea unor decizii viitoare într-un mod cât mai rapid.

Politicile contabile elaborate de către fiecare entitate trebuie să permită furnizarea de informații financiare suplimentare, relevante și credibile care să vină să completeze sau să detalieze pe cele din situațiile financiare, astfel încât acestea să poată fi înțelese și folosite de către utilizatorii externi.

Informațiilor din situațiile financiare trebuie să fie suport în fundamentarea deciziilor pentru utilizatorii finali, de aceea acestea trebuie să îndeplinească o serie de atribute calitative, cum ar fi:

- inteligibile - prin modul în care sunt prezentate rezultatele și poziția financiară datele sunt ușor de înțeles și sunt prezentate în termeni comuni;
- credibile - să prezinte realitatea, neinfluențată de nici un interes (fidel, neutru, nepărtinitor, prudent și complet);
- relevante - să reflecte din punct de vedere economic evenimentele și tranzacțiile și nu doar forma legală, acestea putând influența deciziile economice ale utilizatorilor;
- comparabile - să permită comparații în timp și în spațiu, între entitățile dintr-o ramură sau dintr-un sector al economiei.

Pentru comparabilitatea datelor din situațiile financiare în cursul unui exercițiu financiar nu sunt permise modificările de politici contabile, decât în cazul în care acestea sunt cerute de lege.

În lucrarea sa Adriana Popa, ne spune că atunci când conducerea unei întreprinderi alege o politică contabilă sau alta poate avea în vedere mai multe obiective precum, citez²³:

- “reducerea pierderilor anunțate;
- minimizarea beneficiilor impozabile;
- majorarea sau reducerea rezultatului curent;
- majorarea sau reducerea beneficiilor distribuibile;
- netezirea temporară a rezultatelor contabile în scopul reducerii riscului existent în mediul financiar;

²³ Popa A.F., Contabilitatea și fiscalitatea rezultatului întreprinderii, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2011, p.73.

- „aranjarea” bilanțului, care, prin structurile sale încearcă să satisfacă cât mai bine normele prudențiale, clauzele contractuale sau alte criterii cerute de piață”.

Alegerea politicilor contabile trebuie efectuată în concordanță cu activitatea desfășurată, iar aceasta trebuie menținută pe tot parcursul exercițiului financiar. De asemenea atunci când este necesar modificarea politicilor contabile aceasta trebuie efectuată cu prudență pentru a nu da posibilitatea la interpretări care să periclitizeze activitatea unei entități. În situații excepționale acestea pot fi modificate dar va trebui specificat în notele explicative: motivul pentru care acestea au fost modificate, implicațiile care s-au creat (influența modificării asupra rezultatelor raportate și tendința acestora) și de asemenea în cazul în care informațiile prezentate vor fi mai relevante și mai credibile aceasta trebuie menționat pentru a se aprecia și susține pozitiv această modificare.

1.4.6. Tratamente contabile

Tratamentele contabile se referă la modul în care sunt evaluate elementele de activ și de pasiv din cadrul patrimoniului unei entități, precum și la modul în care se prezintă acestea în cadrul situațiilor financiare, la anumite momente de timp.

Conform normelor contabile elementele patrimoniale se evaluează în următoarele momente:

- la intrarea în patrimoniu;
- la inventariere;
- la întocmirea situațiilor financiare;
- la ieșirea din patrimoniu;

a) Bunurile se evaluează la **intrarea în patrimoniu**, la valoarea de intrare, valoare ce mai poartă numele de valoare contabilă. Valoarea de intrare se stabilește diferit în funcție de modul de proveniență al bunurilor:

- la cost de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros, care devine valoarea contabilă; Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport aprovizionare și alte cheltuieli necesare pentru punerea în funcțiune a bunului sau pentru intrarea sa în patrimoniu;
- la cost de producție - pentru bunurile obținute în unitate, care devine valoarea contabilă; Costul de producție cuprinde totalitatea costurilor de achiziție al valorilor materiale intrate în componența bunului, cheltuielile cu manopera și cota de cheltuieli indirecte ce trebuie repartizate asupra valorii bunului. Nu sunt incluse în costul de

producție costurile generale de administrație, costurile de depozitare, costurile peste limitele admise de consum, precum și costurile de desfacere, acestea fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit. De asemenea, nu intră în costul de producție pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limite normal admise.

- la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit, valoarea care devine valoare contabilă; Valoarea justă este suma pentru care un activ poate fi schimbat, de bună voie, între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții.
- la valoarea de aport – stabilită în urma evaluării, pentru bunurile primite ca aport la capitalul social.

b) Evaluarea la inventar, presupune evaluarea odată pe an a tuturor elementelor patrimoniale în momentul inventarierii generale a patrimoniului. Această evaluare se face pentru a stabili o valoare actuală a fiecărui element patrimonial. Această valoare actuală determinată la inventar poartă numele de valoare de inventar și este stabilită în funcție de valoarea de utilitate a bunului și de prețul pieței corespunzător aceluși bun. Pentru creanțele și datoriile instituției, valoarea de inventar este egală cu valoarea posibilă de încasat, respectiv de plată.

c) Evaluarea la întocmirea situațiilor financiare (la închiderea exercițiului), presupune reflectarea elementelor patrimoniale ținând cont de plusurile sau minusurile posibile constate la inventar (presupune înregistrarea rezultatele inventarierii):

- pentru elementele monetare exprimate în valută, precum și pentru creanțele și datoriile în valută, raportarea se va face ținând la cursul valutar al Băncii Naționale a României din ultima zi a perioadei de raportare (ultima zi din luna de raportare);
- pentru elementele de natura imobilizărilor sau stocurilor, achiziționate cu plata în valută sau/ și înregistrate la valoarea justă, acestea trebuie raportate la valoarea de intrare, respectiv valoarea cu care au fost înregistrate la data efectuării tranzacției (utilizând cursul de schimb la momentul efectuării tranzacției).

d) Evaluarea la data ieșirii din patrimoniu constă în reflectarea elementelor patrimoniale la valoarea la care acestea au fost înregistrate în contabilitate, ca urmare acestea se vor scădea din gestiune la valoarea de intrare.

1.5. Metoda contabilității

Metoda contabilității este citez „demersul rațional de abordare a obiectului contabilității, pe baza unui ansamblu coerent de principii, mijloace și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, situației financiare și a rezultatelor.”²⁴

Din această definiție putem spune că metoda contabilității este:

- un rezultat al gândirii care oferă raționamente verificate în practică;
- o modalitate prin care se scoate în evidență existența unor legități care stau la baza activității și obiectului contabilității;
- o modalitate prin care se utilizează tehnici, mijloace și procedee care se folosesc în mod curent doar în cadrul contabilității (cont, bilanța de verificare, bilanț etc.).

Contabilitatea în partida dublă are la baza trei principii²⁵:

- dubla reprezentare a patrimoniului;
- dubla înregistrare a operațiunilor economice;
- dubla determinare a rezultatului.

Dubla reprezentare se realizează cu ajutorul Bilanțului și constă în echilibrul permanent între activele patrimoniale și pasivele patrimoniale, echilibru care poartă numele de egalitate bilanțieră.

Dubla înregistrare a operațiunilor economice presupune că activitățile economice determină mișcări individuale în interiorul elementelor patrimoniale, mișcări care au loc într-un echilibru permanent ca urmare a echilibrului patrimonial.²⁶ Astfel dubla înregistrare este determinată de dubla reprezentare (elementele patrimoniale fiind tratate după conținut și destinație, dar și proveniență și mod de dobândire). Mai apoi dubla înregistrare este determinată de mișcări și transformări simultane în structura situațiilor financiare prin: operațiuni de intrare și de ieșire sau prin operațiuni de transformare a unor elemente din Bilanț și Contul de profit și pierdere.

Dubla determinare a rezultatului presupune mișcări și transformări care au loc atât în structura elementelor patrimoniale cât și în marimea întreprinderii, a capitalului sau a rezultatului.

²⁴ Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 59.

²⁵ Mătiș D., Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 106.

²⁶ Pereș I. (coordonator), Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice, Ed. Mirton Timișoara, 2009, p. 84.

În scopul realizării obiectului contabilității, se folosesc o serie de procedee, care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul entității, astfel există procedee: comune tuturor științelor, specifice metodei contabilității și utilizate și de alte discipline economice.

1.5.1. Procedee comune tuturor științelor

De-a lungul timpului s-au identificat următoarele procedee:

- *Observația* - este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe;
- *Raționamentul* – presupune judecarea logică a fenomenelor și proceselor economice observate, pentru a se ajunge la o concluzie;
- *Comparația* - constă în alăturarea a două sau mai multe fenomene și procese economice, exprimate valoric, cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele care să ajute la alegerea sau diferențierea, elaborându-se astfel o concluzie;
- *Clasificarea* - este acțiunea de împărțire și distribuie sistematică pe clase a obiectelor sau fenomenelor, în funcție de asemănările și deosebirile dintre ele;
- *Analiza* - este un procedeu științific de cercetare care se bazează pe examinarea sistematică a fiecărui element component al unui obiect sau fenomen;
- *Sinteza* - se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la complex, pentru a se ajunge la generalizare.

1.5.2. Procedee specifice metodei contabilității

Principalele procedee specifice metodei contabilității sunt:

- *Bilanțul* - este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu la închiderea exercițiului financiar al societății precum și în alte situații speciale prevăzute de lege (fuziuni, divizări, lichidări, faliment etc.);
- *Contul* - este procedeu cu ajutorul căruia se reflectă, separat fiecare element patrimonial, prin posibilitatea de înregistrare și reportare a existenței și a mișcărilor survenite pe parcursul perioadei de gestiune;
- *Balanța de verificare* - este acel procedeu care asigură verificarea respectării în contabilitate a principiului dublei înregistrări a

elementelor patrimoniale, dând garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi.

1.5.3. Procedeele metodei contabilității utilizate și de alte discipline economice

Dintre procedeele metodei contabilității utilizate și de alte discipline se pot enunța:

- *Documentația* – este etapa în care orice operațiune economică sau financiară, referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale, pentru a putea fi înregistrată în conturi, trebuie să fie consemnată într-un document, care face dovada îndeplinirii ei;
- *Evaluarea* - este procedeul de transformare a unităților naturale în unități valorice cu ajutorul monedei;
- *Calculația* - include toate formele de calcul efectuate în contabilitate;
- *Inventarierea* - are ca scop stabilirea situației reale a patrimoniului fiecărei entități și cuprinde toate elementele patrimoniale proprii, precum și bunurile deținute cu orice titlu de entitate (aparținând altor persoane fizice sau juridice). Se verifică existența faptică a tuturor elementelor patrimoniale, în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în contabilitate (date scriptice) și realitățile de pe teren (date factice). Pe baza constatărilor, la care s-a ajuns în urma inventarierii, se fac înregistrările necesare în conturi și se stabilesc eventualele responsabilități materiale în sarcina gestionarilor.

1.6. Documente – teorie și practică

Contabilitatea are ca și misiune să urmărească, să controleze și să înregistreze activitățile economico-financiare care vor afecta situația economico-financiară a acesteia²⁷. Orice instituție are obligația să reflecte în contabilitate toate activele existente și cele ulterior dobândite, precum și toate capitalurile și datoriile pe care aceasta le deține. Aceste operațiuni se pot reflecta în contabilitate prin intermediul documentării. Documentarea este un proces prin care are loc consemnarea și culegerea datelor ca urmare a apariției unor operațiuni economice, aceasta realizându-se în momentul și în locul în care acestea s-au produs.²⁸

²⁷ Oprean I. (coordonator), Bazele contabilității, ed. a IV-a, Ed. Intelcredo, Deva, 2001, p. 155-168.

²⁸ Budacia L.C.G., Bazele contabilității, Ed. Universitară, București, 2010, p. 203.

Pentru a putea reflecta în contabilitate operațiile sau tranzacțiile economice care au avut/vor avea loc în interiorul unei firme precum și în relațiile acesteia cu partenerii de afacere este nevoie de existența unor documente specifice. Cea mai des întâlnită formă de clasificare a documentelor este: documente justificative sau documente primare, documente contabile și documente de sinteză.

Documentele justificative sunt acte scrise în care se consemnează tranzacțiile, evenimentele și alte operații economice, în momentul și la locul efectuării lor, cu scopul de a servi ca dovadă și ca suport de înregistrare în contabilitate.

Documentele contabile sunt acte scrise care reflectă acele operații economice sau financiare la care instituția a participat, și pentru aceasta în momentul realizării acestor operații are loc consemnarea în formă scrisă în cadrul serviciului financiar-contabil (cel care le emite), iar documentul dobândește astfel calitatea de **document contabil**.

Prelucrarea informațiilor existente în documentele contabile constă în transformarea informațiilor și contarea acestora prin operații specifice metodei contabilității, iar ulterior are loc centralizarea acestor informații în **documente de sinteză și de raportare financiară**.

Există și alte forme de clasificare a documentelor care sunt prezentate în Tabelul 3:

Tabel 3. Modalități de clasificare a documentelor

Criteria de clasificare	Funcții îndeplinite
După conținut și destinație	<p>1. <i>Funcția de consemnare</i> - potrivit căreia orice operație economică, efectuată în cadrul întreprinderii, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric.</p> <p>2. <i>Funcția de acte justificative</i> - potrivit căreia documentele justifică înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în ele.</p> <p>3. <i>Funcția de verificare a activităților desfășurate</i> - potrivit căreia documentele asigură urmărirea activității economico-financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale de către organele cu atribuțiuni în acest sens (organe de control financiar intern, cenzori, inspectori fiscali etc.).</p> <p>4. <i>Funcția de asigurare a integrității patrimoniului</i> - potrivit căreia documentele angajează drepturi, răspunderi și obligații în sarcina persoanelor care le-au întocmit, cu privire la mișcările de valori produse în averea entității.</p> <p>5. <i>Funcția de calculație</i> - prin care documentele referitoare la cheltuielile de producție stau la baza calculării costului produselor obținute, lucrărilor executate și serviciilor prestate.</p> <p>6. <i>Funcția juridică</i> - potrivit căreia documentele asigură stabilirea drepturilor și obligațiilor bănești ale entităților. În cazul unor litigii,</p>

	lipsuri, fraude etc., documentele contabile stau la baza efectuării eventualelor expertize și cercetări ale organelor judiciare.
După modul de tipărire	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Formulare tipizate</i> - sunt suporturi de informații, în care conținutul, forma și formatul sunt prestabilite și imprimare. 2. <i>Formulare netipizate</i> - sunt suporturi de informații în care conținutul, forma și formatul nu sunt prestabilite și imprimate, iar folosirea lor este la latitudinea oricărei entități, așa cum este cazul <i>documentelor cumulative</i>.
După modul de întocmire și rol în cadrul sistemului informațional	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Documente justificative</i> - asigură datele de intrare în sistemul informațional-contabil; 2. <i>Registre contabile</i> - realizează înregistrarea și stocarea datelor în structura proprie; 3. <i>Documente contabile de sinteză</i> - asigură centralizarea și transmiterea informațiilor către utilizatori.

În orice entitate economică ar trebui să existe un circuit al documentelor, sub forma unui grafic de circulație a documentelor, pentru ca acestea să circule rațional și unitar, respectiv să se cunoască modalitatea prin care ele circulă. Graficul de circulație a documentelor trebuie să conțină următoarele informații despre documente²⁹:

- denumirea;
- persoanele însărcinate să răspundă pentru întocmirea acestora;
- data la care s-au întocmit;
- termenul de predare;
- numărul de exemplare;
- destinația.

Înregistrările în contabilitate se pot realiza fie având la baza documente individuale, fie pe baza de documente centralizatoare, în care sunt consemnate mai multe documente justificative al căror conținut cuprind operații de aceeași natură și perioadă.

1.6.1. Documentele justificative

Legea contabilității nr. 82/1991 – republicată definește documentul justificativ astfel: „*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***”.

Conținutul documentelor justificative variază în funcție de caracterul operațiilor consemnate. În vederea reflectării clare și complete a operațiilor economice pentru care se întocmesc, documentele au anumite elemente

²⁹ Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 56.

obligatorii, dintre care unele sunt comune tuturor categoriilor de documente, iar altele sunt specifice.

Principalele procese prin care trec documentele sunt prezentate în Figura 18:

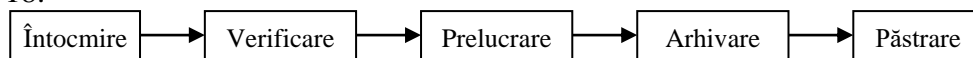


Figura 18. Etapele parcurse de documentele justificative

Documentele justificative **se întocmesc**, de regulă la locul de muncă în cadrul căruia se produce operația economică. Întocmirea se face pe formulare tipizate sau netipizate, după caz, iar completarea se face manual sau cu tehnică de calcul.

Pentru întocmirea corectă, completă și la timp a documentelor, sunt stabilite reguli de întocmire și utilizare, aprobate prin: acte normative sau regulamentele interne de organizare și funcționare a entităților. La întocmirea documentelor justificative nu se admit ștersături, răzături sau alte operațiuni de acest gen.

Rectificarea greșelilor în documente se face prin tăierea textului sau sumei greșite cu o linie, în așa fel încât să se poată citi ceea ce a fost greșit, apoi se scrie alăturat textul sau suma corectă. Corecția făcută se confirmă prin semnăturile aceluiași persoane, care au semnat inițial documentul adăugându-se și data corecției. *În documentele de casă și de bancă (cecuri, chitanțe, ordine de plată etc.) nu se admit corecturi.* Dacă s-au făcut greșeli în aceste documente, ele se anulează, păstrându-se în carnete fără să se detașeze și se întocmesc apoi alte documente corecte.

Verificarea documentelor are scopul să descopere eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate.

Prelucrarea documentelor este operația următoare, după întocmirea și transmiterea lor la compartimentul de contabilitate și constă în sortarea documentelor pe categorii de operații (cumpărări de bunuri, livrări de produse și mărfuri, consumuri de materiale etc), exprimarea în etalon monetar a mărimii naturale, cantitative a operațiilor economice și dacă este cazul, centralizarea mai multor documente justificative în documente cumulative pentru operații din aceeași categorie, în vederea înregistrării în conturi.

Arhivarea documentelor trebuie să asigure depozitarea și conservarea acestora în siguranță, deoarece servesc la controlul operațiilor economice efectuate. După înregistrarea în evidența contabilă completă și definitivă a documentelor, acestea se clasează (aranjează) într-o anumită ordine strict

determinată pentru a fi ușor de găsit, în vederea obținerii informațiilor necesare și pentru a fi păstrate în bune condiții.

Păstrarea documentelor se realizează: în arhiva curentă a fiecărui sector sau compartiment (pentru anul curent) și în arhiva generală a entității (pentru anii precedenți).

1.6.2. Documentele contabile

Fișele de cont sunt documente contabile care se regăsesc în contabilitate, fiind deschise pentru fiecare cont în funcție de particularitățile acestuia (există conturi pentru fiecare element patrimonial, acestea fiind clasificate conform Planului de conturi general).

În funcție de trăsăturile lor comune conturile sunt grupate în contabilitatea sintetică, iar pentru a urmări în detaliu anumiți terți (debitori, creditori, furnizori, clienți) se folosesc conturi analitice care se regăsesc grupate în contabilitatea analitică.

Balanța de verificare sau Balanța conturilor este un procedeu specific metodei contabilității, care asigură legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, centralizarea datelor contabilității curente precum și legătura dintre conturile sintetice și bilanț. Rolul balanței de verificare este de a asigura un control al exactității înregistrărilor în contabilitate.³⁰

Balanța de verificare se prezintă sub forma unui tabel, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi. Balanța de verificare cuprinde toate conturile folosite de o entitate patrimonială, având înscrise în coloanele sale, pentru fiecare cont, următoarele elemente:

- soldurile inițiale;
- rulajele perioadei curente;
- totalul sumelor;
- soldurile finale de la sfârșitul perioadei pentru care se întocmește balanța respectivă.

Funcțiile balanței de verificare se pot structura astfel:

- funcția de verificare a exactității înregistrării operațiunilor economice în conturi;
- funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț;
- funcția de legătură dintre conturile sintetice și analitice;
- funcția de centralizare a existențelor, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale;
- funcția de analiză a activității economice.

³⁰ Todea N., Contabilitate financiară: curs universitar, Ed. Aeternitas, Alba-Iulia, 2006, p. 256.

Balanțele de verificare se pot clasifica după două criterii:

- după natura conturilor pe care le conțin pot fi:
 - balanțe de verificare a conturilor sintetice (generale);
 - balanțe de verificare a conturilor analitice.
- după numărul de egalități pe care le cuprind, balanțele conturilor sintetice pot fi:
 - balanțe de verificare cu o egalitate;
 - balanțe conturilor cu două egalități;
 - balante de verificare cu trei egalități;
 - balanțe de verificare cu patru egalități;

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă, lunar și ori de câte ori este necesar, în scopul verificării exactității înregistrării operațiunilor economice în conturi și pentru întocmirea bilanțului contabil. O balanță de verificare reprezintă o centralizare a conținutului fiecărui cont în care au avut mișcări în cursul perioadei, fiind prezentată schematic în Figura 19:

BALANTA DE VERIFICARE									
Simbol Cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaj luna		Total sume		Solduri finale	
		Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
TOTAL									
Verificat					Întocmit				

Figura 19. Model balanță de verificare cu patru egalități

Pe lângă fișe de cont și balanțe de verificare, în contabilitate se utilizează obligatoriu **Registrele de contabilitate**, care sunt formulare tipizate cu ajutorul cărora se înregistrează în contabilitate operațiile economico-financiare din conturi. Acestea pot fi regăsite în contabilitate sub formă de caiete sau foi volante care sunt numerotate, și care pot fi utilizate atât prin consemnarea manuală cât și utilizând tehnica de calcul.

Principalele registre obligatorii care se folosesc în contabilitate sunt:

1. *Registrul jurnal* - este document contabil obligatoriu care servește la înregistrarea operațiilor economice și financiare în ordine cronologică, pe măsura efectuării lor în timp, reprezentând memoria contabilă a unei entități (Figura 20).

Nr. pagina.....

REGISTRU JURNAL							
Nr. Crt.	Data înregistrării	Document (fel, nr., data)	Explicație	Simbol Conturi		Sume	
				Debit	Credit	Debit	Credit
				Total lună			
				Întocmit			

Figura 20. Model formular „Registrul Jurnal”

2. *Cartea mare* - este documentul contabil obligatoriu, în care se înregistrează, lunar, operațiile contabile înscrise în registrul jurnal, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, stabilindu-se la sfârșitul lunii situația fiecărui cont, respectiv soldul inițial, rulajele debitoare și creditoare și soldurile finale. Altfel spus, fiecare operațiune este înregistrată în două registre distincte: mai întâi în ordine cronologică, zi de zi, în registrul jurnal, pentru ca lunar să fie preluată în ordine sistematică, prin intermediul contului care o reflectă, în registrul cartea mare, care grupează totalitatea conturilor utilizate de entitate (Figura 21).

CARTEA MARE - ȘAH			Simbol cont	Debit		Pagina
Denumire cont:				Credit		
Nr.Reg.jurnal	Data	Suma	Conturi corespondente			

Figura 21. Model formular „Cartea Mare- Șah”

3. *Registrul Inventar* - este document contabil obligatoriu, în care se înregistrează, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și procesele verbale de inventariere, toate elementele patrimoniale de activ și pasiv, centralizate pe conturi și grupe de conturi, până la nivelul posturilor din bilanțul contabil (Figura 22).

Nr. pagina.....

REGISTRUL INVENTAR					
Nr. Crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din reevaluare (de înregistrat) ca rezultat al inventarierii	
				Valoarea	Cauze diferențe
0	1	2	3	4	5
Întocmit,			Verificat,		

Figura 22. Model formular „Registru inventar”

1.6.3. Utilizarea documentelor primare în contabilitate

Documentele primare utilizate în contabilitate au calitatea de document justificativ fiind folosite de către toți agenții economici. Acestea au un format general specificat în Ordinului nr. 3512 din 27.11.2008 emis de către Ministerul Economiei și Finanțelor și publicat în Monitorul Oficial 870 din 23.12.2008. Având în vedere necesitatea de cunoaștere a conținutului și a modului de utilizare în activitatea practică documentele pot fi structurate în următoarea clasificare:

- documente de evidență a imobilizărilor (activelor fixe);

- documente de evidență a valorilor materiale (active circulante);
- documente privind evidența mărfurilor;
- documente de evidență operativă a muncii și a salariilor;
- documente privind evidența mijloacelor bănești și a operațiunilor de decontare.

1.7. Mecanismul contabil – înregistrarea și analiza conturilor contabile

1.7.1. Contul și dubla înregistrare

Pentru atingerea scopului contabilității (de prezentare a poziției financiare a entității la un moment dat și de stabilire a evoluției patrimoniului), se folosește un procedeu specific metodei contabilității “CONTUL”, prin intermediul căruia se asigură urmărirea și controlul atât a existențelor, cât și a modificărilor care s-au produs în decursul unei perioade de gestiune asupra bunurilor economice și surselor de finanțare.

1.7.1.1. Definiția contului

Contul este un procedeu al metodei contabilității, cu ajutorul căruia se înregistrează cronologic și sistematic în expresie valorică, existența și mișcarea bunurilor economice, sursele de formare a capitalului, drepturile de creanță și obligațiile unei entități economice.

Necesitatea de folosire a contului a fost stabilită încă din cele mai vechi timpuri, acesta fiind considerat un instrument de lucru reprezentativ al contabilității, fiind chemat să răspundă mai multor cerințe, care treptat au luat forma unor funcții specifice:

- funcția economică - fiecare cont reflectă un anumit bun economic, sursă de finanțare, proces sau rezultat financiar, care determină însuși conținutul economic al contului respectiv;
- funcția statistică - informațiile furnizate de conturi stau la baza determinării unor indicatori statistici (volumul producției globale, al producției de marfă etc.);
- funcția de calcul - pe baza datelor din conturi se calculează elementele patrimoniale în diferite momente ale activității, precum și costul producției, rezultat financiar etc.;
- funcția de control - datele și informațiile furnizate de conturile contabile sunt folosite la controlul integrității elementelor patrimoniale ale unei entități;

- funcția de grupare - conturile din contabilitatea curentă cuprind elemente patrimoniale, care sunt grupate omogen (bunuri economice, surse de finanțare, rezultat economic etc.);
- funcția de sistematizare - în fiecare cont se înregistrează distinct operațiile economice care presupun o creștere separat față de cele care determină micșorări ale aceluiași element;
- funcția contabilă - conținutul economic al conturilor determină un anumit mod de înregistrare a existentului inițial, creșteri și micșorări de elemente patrimoniale, după funcțiunea contabilă a acestora de: activ, de pasiv sau bifuncțional.

1.7.1.2. Forma și structura contului

Contul are ca sarcină să înregistreze distinct toate modificările de patrimoniu (creșteri și micșorări) astfel încât să se poată cunoaște în orice moment totalul fiecăreia, precum și elementele care determinat aceste modificări.

Din punct de vedere al necesității de înregistrare în conturi se disting mai multe forme:

- forma bilaterală numită și forma clasică este formată din două părți alăturate și opuse, sub formă de balanță (simbolizată prin litera „T”) în care se înscriu două categorii de date informaționale, respectiv: date generale și date specifice (Tabel 4).

Tabel 4. Forma bilaterală a contului

Datele generale			Datele specifice	Datele generale			Datele specifice
Data la care a avut loc operațiunea economică	Documentele care stau la baza înregistrării operației economice	Explicația operației economice înregistrate	Creșteri/Micșorări*	Data la care a avut loc operațiunea economică	Documentele care stau la baza înregistrării operației economice	Explicația operației economice înregistrate	Creșteri/Micșorări*

*în funcție de conținutul economic al fiecărui cont: debit sau credit;

- forma unilaterală concepută să înlătore dezavantajele formei bilaterale constă în prezentarea datelor generale o singură dată iar cele specifice sunt prezentate alăturat, în două coloane distincte. La acestea mai apare o coloană în plus, care cuprinde soldul existentul în cont, după fiecare operațiune economică înregistrată (Tabel 5).

Tabel 5. Forma unilaterală a contului

Datele generale sunt formate din:			Datele specifice:		
Data la care a avut loc operațiunea economică	Documentele care stau la baza înregistrării operației economice	Explicația operației economice înregistrate	Creșteri	Micșorări	Sold
			în funcție de conținutul economic al fiecărui cont: debit sau credit;		

Plecând de la structura contului în formă bilaterală („T”), în Figura 23 este prezentat modul de înregistrare a următoarelor elemente specifice unui cont: sold inițial, rulaj debitor sau/și creditor, total sume debitoare sau/și creditoare, sold final debitor sau/și creditor.

D	5311 "Casa în lei"	C
Si	200	2..... 300
1.....	1.000	4..... 700
3.....	400	RC 1.000
RD	1.400	TSC 1.000
TSD	1.600	
SD	400	

Figura 23. Structura contului în forma bilaterală „T”

Elementele care definesc un cont sunt:

- denumirea sau titlului – exprimă conținutul economic al elementului bilanțier (bun economic, sursă de finanțare sau rezultat economic) a cărui evidență se realizează prin intermediul acestui cont.
- debitul și creditul – exprimă modalitatea de funcționare a contului. Orice cont conține aceste două părți: în partea stângă (pe debit) se înregistrează sumele cu care acest cont a fost debitat iar în partea dreaptă (credit) se înregistrează sumele cu care acesta a fost creditat. În funcție de tipul contului (de activ sau pasiv) vom avea diferit creșterile și micșorările într-un cont (daca contul este de activ atunci pe debit avem creșterile și pe credit micșorările și invers dacă contul este de pasiv)
- explicația – constă în prezentarea descriptivă a naturii operației contabile care poate conține și numele persoanei fizice sau juridice, documentul justificativ înregistrat, numărul acestuia etc..
- soldul inițial (debitor sau creditor) – cuprinde existentul de la începutul perioadei de gestiune care în funcție de tipul contului poate fi pe debit sau pe credit.
- rulajul (debitor sau/ și creditor) – cuprinde toate mișcările de sume care au avut loc în cursul unei perioade care pot fi de natura

creșterilor sau micșorărilor și care sunt denumite generic „tranzacții”. Acest rulaj poate fi debitor sau creditor în funcție partea de cont în care au avut loc aceste mișcări patrimoniale (în stânga – debit, în dreapta - credit) și ținând cont de funcținea acestuia (de activ sau de pasiv);

- total sume (debitore sau/ și creditoare) – se calculează prin însumarea rulajului cu soldul inițial al contului. În funcție de soldul inițial debitor sau creditor și de mișcările care au avut loc în cadrul contului (de rulajul debitor sau creditor) avem total sume debitoare și/sau creditoare;
- soldul (SD sau SC) – reprezintă existentul valoric al unui cont la un anumit moment de timp care se calculează ca diferență dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Relații de calcul pentru sold sunt:
 - $SD = TSD - TSC$, când $TSD > TSC$
 - $SC = TSC - TSD$, când $TSC > TSD$
 - $TSD - TSC = 0$, când $TSD = TSC$, atunci se spune că contul s-a soldat.

1.7.1.3. Reguli de funcționare a conturilor

În funcție de modul de reprezentare a elementelor de activ sau de pasiv din Bilanțul contabil conturile se clasifică astfel:

- conturi de activ care cuprind posturile din partea de activ a bilanțului și reflectă existența și mișcarea elementelor de activ;
- conturi de pasiv care cuprind posturile din partea de pasiv a bilanțului și reflectă existența și mișcarea elementelor de pasiv;

Principalele regulile generale de funcționare a conturilor sunt:

- conturile de activ:
 - încep să funcționeze prin debitare cu existențele inițiale (soldurile inițiale), preluate din activul bilanțului inițial;
 - se debitează cu creșterile de active și cheltuieli;
 - se creditează cu micșorările de active și cheltuieli;
 - la sfârșitul perioadei prezintă numai sold final debitor sau sunt soldate (sold zero).
- conturile de pasiv:
 - încep să funcționeze prin creditare cu existențele inițiale (soldurile inițiale), preluate din pasivul bilanțului inițial;
 - se creditează cu creșterile de pasive și venituri;
 - se debitează cu micșorările de pasive și venituri;

- la sfârșitul perioadei prezintă numai sold final creditor sau sunt soldate.

Conturile care se supun numai uneia din regulile enumerate mai sus se numesc conturi monofuncționale. Există și conturi care se supun ambelor reguli fiind denumite conturi bifuncționale. Ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare și pot prezenta fie sold final debitor, fie sold final creditor (ex. contul 121 “Profit și pierdere” care atunci când are sold debitor avem pierdere iar atunci când are sold creditor avem profit).

1.7.1.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

Dubla înregistrare presupune înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează. Aceste conturi în care are loc dubla înregistrare sunt denumite conturi corespondente, regulile de corespondență fiind stabilite legislativ prin funcțiunea conturilor.

Corespondența conturilor exprimă legătura care este stabilită în virtutea principiului dublei înregistrări:

- stabilită între două sau mai multe conturi ca urmare a dublei înregistrări egale și de sens contrar;
- stabilită prin intermediul analizei contabile și a funcțiunii conturilor.

1.7.2. Analiza contabilă a operațiunilor economico-financiare

În vederea înregistrării corecte în conturi, fiecare operație economică trebuie să fie supusă unui proces de analiză contabilă.

Analiza contabilă constă în cercetarea fiecărei operațiuni economice pe baza documentelor justificative și descompunerea în elemente componente, în vederea cunoașterii conturilor corespondente (debitoare și creditoare) și a influenței pe care operațiunea economică o are asupra lor.

Tot pentru realizarea unei analize contabile pertinente trebuie să se verifice și respectarea celor trei ecuații fundamentale, respectiv:

- $ACTIV = PASIV$, atunci când se analizează modificările bilanțului prin prisma dublei reprezentări a patrimoniului;
- $ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII$, atunci când se analizează modificările bilanțului prin prisma structurilor direct legate de evaluarea poziției financiare a entității;
- $DEBIT = CREDIT$, atunci când se analizează modificările intervenite în balanța de verificare.

Analiza contabilă are la bază mai multe etape succesive³¹:

- determinarea naturii operațiunii economice;
- determinarea modificării elementelor bilanțiere (influența operațiunii asupra poziției financiare (patrimoniu) și asupra performanței (contul de profit și pierdere));
- stabilirea conturilor corespondente;
- aplicarea regulilor de funcționare a conturilor;
- întocmirea formulei contabile.

Obiectul contabilității, având la bază aceste ecuații, constă în evidența, calculul, analiza și controlul raporturilor dintre destinație și proveniență, resurse și utilizări, cu scopul de a dezvălui situația financiară, rezultatele și modificările intervenite într-o entitate.

Prin intermediul acestor ecuații se urmărește:

- abordarea juridică și economică a contabilității;
- explicarea mecanismului partidei dublei;
- prezentarea raporturilor privind situația și poziția financiară;
- identificarea echilibrului specific activităților interne;
- stabilirea surselor de finanțare;
- precizarea modului de întrebuințare a valorilor în cadrul activităților desfășurate.

1.7.3. Formula contabilă

Formula contabilă este o modalitate de înregistrare, folosind dubla înregistrare în conturi corespondente, a fiecărei operațiuni economice exprimate valoric.

Formula contabilă este formată din următoarele părți componente:

- contul corespondent debitor, scris întotdeauna în partea stângă a egalității;
- contul corespondent creditor, scris întotdeauna în partea dreaptă a egalității;
- semnul „=” care reprezintă egalitatea valorică dintre sumele înscrise în conturile corespondente;
- sumele înscrise în conturile corespondente.

Articolul contabil cuprinde pe lângă elementele descrise la formula contabilă și alte elemente specifice, precum:

- data la care a avut loc operațiunea economică;

³¹ Popa I.E. (coordonator), Bazele contabilității, aplicații practice, Ed. Economică, 2009, p. 168.

- documentul justificativ care stă la baza operațiunii economice;
- explicația operațiunii economice.

Formulele contabile se pot clasifica în funcție de numărul de conturi corespondente și scopul pentru care se întocmesc, astfel:

- în funcție de numărul conturilor corespondente sunt:
 - formule contabile simple,
 - formule contabile complexe;
 - formule contabile compuse.
- după scopul pentru care se întocmesc sunt:
 - formule contabile de înregistrare curentă
 - formule contabile de corectare, numite și de stornare, care la rândul lor pot fi: de stornare în negru și de stornare în roșu.

Atunci când se descoperă erori are loc stornarea/ corectarea/ anularea formulei contabile.

1.7.4. Planul de conturi și clasificarea conturilor

Planul de conturi reprezintă un tablou al tuturor conturilor, în cadrul căruia fiecare cont corespunde unui element patrimonial, delimitat printr-o denumire și simbol cifric, încadrat într-o clasă și grupă, conform legislației în vigoare.

Simbolizarea conturilor din planul de conturi se face în sistemul de numerație zecimal, prin aceasta asigurându-se o uniformitate de: conținut, funcție, formă și structură, conform exemplului din Figura 24.

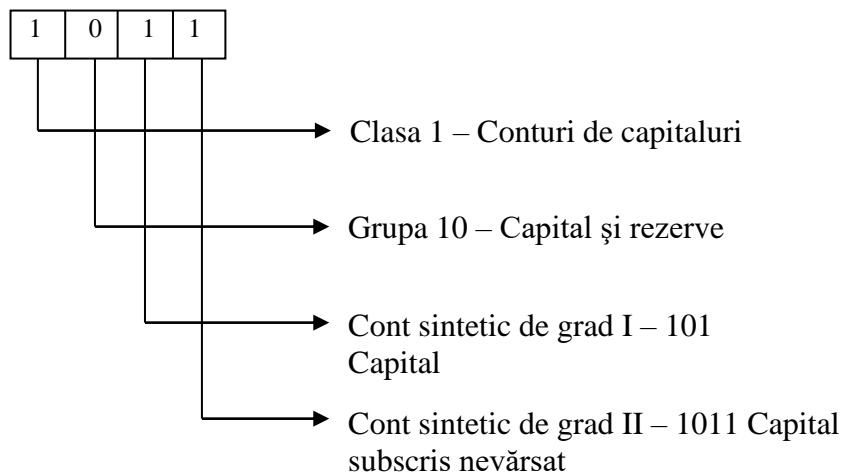


Figura 24. Simbolizare și compunere cont

Clasificarea conturilor presupune gruparea acestora prin intermediul a trei criterii:

- după conținutul economico-financiar, conturile se grupează în funcție de natura elementelor patrimoniale și procesele economice pe care le reflectă în: conturi de bunuri economice, conturi de surse, conturi de cheltuieli și conturi de venituri;
- după funcția contabilă, conturile se diferențiază în: conturi de active, conturi de pasive, conturi bifuncționale.
- după sfera de cuprindere, conturile se clasifică în: conturi sintetice și conturi analitice.

Modalitatea de prezentare și calcul a situației patrimoniului și a rezultatului obținut într-o entitate este dată de **planul de conturi utilizat**, care la modul general cuprinde:

- Clasa 1 – Conturi de capital (capital, rezerve și fonduri, rezultat reportat, rezultatul patrimonial, fonduri cu destinație specială, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate);
- Clasa 2 – Conturi de active fixe (active fixe necorporale; active fixe corporale; active fixe în curs și avansuri pentru active fixe; active financiare; amortizări privind activele fixe; ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor fixe);
- Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție (stocuri de materii și materiale, instrumente financiare derivate, producția în curs de execuție, produse, stocuri aflate la terți, animale și păsări, mărfuri, ambalaje, ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție);
- Clasa 4 – Conturi de terți (furnizori și conturi asimilate, clienți și conturi asimilate, personal și conturi asimilate, asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate, bugetul statului, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale de stat și conturi asimilate, debitori și creditori diverși, debitori și creditori ai bugetelor; conturi de regularizare și asimilate, decontări, ajustări pentru deprecierea creanțelor);
- Clasa 5 – Conturi la Trezoreria statului și bănci comerciale (investiții pe termen scurt, conturi la Trezoreria statului și bănci, casa și alte valori, acreditive, disponibil din veniturile fondurilor speciale, viramente interne, provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie);
- Clasa 6 – Conturi de cheltuieli (cheltuieli privind stocurile, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte

asimilate, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli operaționale, cheltuieli financiare, cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cheltuieli extraordinare);

- Clasa 7 – Conturi de venituri și finanțări (venituri din activități economice, alte venituri operaționale, venituri din producția de active fixe, venituri fiscale, venituri din contribuții de asigurări, venituri nefiscale, venituri financiare, finanțări, subvenții, transferuri, fonduri cu destinație specială, venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, venituri extraordinare);
- Clasa 8 – Conturi speciale (active fixe și obiecte de inventar primite în folosință, imobilizări corporale luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau păstrare, debitori scoși din activ, urmăriți în continuare, redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate, stocuri de natura obiectelor de inventar, publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional, abonamente la publicații, imprimare cu valoare și cu decontare ulterioară, ipoteci imobiliare, valori materiale supuse sechestrului, garanție bancară pentru oferta depusă, garanție bancară de bună execuție, disponibil din garanția constituită pentru bună execuție, dobânzi de plătit, dobânzi de încasat; garanții legale, creanțe fiscale);
- Clasa 9 – Operațiuni în afara bilanțului (folosirea acestor conturi este opțională), sunt conturi destinate pentru evidențierea operațiilor economice în contabilitatea de gestiune.

Există mai multe nivele sau “etaje” de detaliere în fiecare “Plan de conturi”, care sunt prezentate schematic în Figura 25.

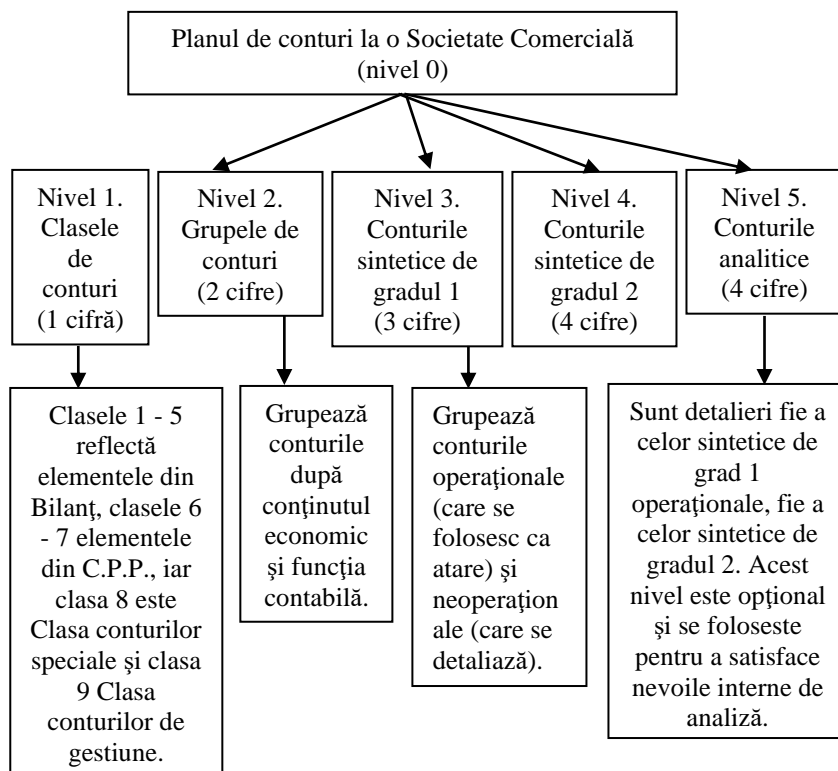


Figura 25. Detalierea Planului de conturi pe nivele

Planul de conturi merge de la general la particular, astfel că există conturi cu 3 sau 4 cifre care sunt operaționale sau neoperaționale. Conturile se clasifică după mai multe criterii, conform Figura 26.

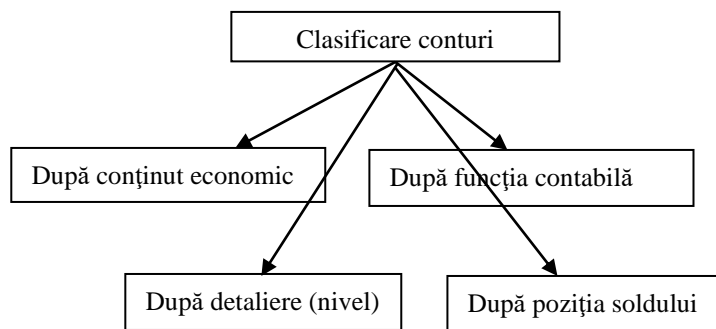


Figura 26. Criterii de clasificare conturi

Conform Bilanț și C.P.P., avem:

1) D.p.d.v. al conținutului economic (ce reflectă contul):

- Conturi care reflectă active;

- Conturi care reflectă capitaluri proprii;
 - Conturi care reflectă datorii;
 - Conturi care reflectă cheltuieli;
 - Conturi care reflectă venituri.
- 2) D.p.d.v. al funcției contabile:
- conturi de activ;
 - conturi de pasiv;
 - conturi de cheltuieli;
 - conturi de venituri.
- 3) D.p.d.v. al nivelului de detaliere:
- conturi sintetice de gradul I:
 - neoperaționale (se detaliază în sintetice de gradul II)
 - operaționale (nu se detaliază și se folosesc ca atare)
 - conturi sintetice de gradul II care sunt detalieri ale conturilor sintetice de gradul I, neoperaționale.
- 4) D.p.d.v. al soldului:
- monofuncționale (cont de Activ – sold debitor; Cont de Pasiv – sold creditor)
 - bifuncționale, adică uneori au sold debitor (când reflectă creanțe), alteori sold creditor (când reflectă datorii). Nu pot avea ambele solduri simultan (doar debitor sau doar creditor) dar pot prezenta sold fie debitor, fie creditor.

1.8. Forme de prelucrare a datelor în contabilitate

În România, datele contabile ale unei entități pot fi prelucrate folosind una din următoarele forme de contabilitate „pe jurnale” sau „maestru-șah” (Tabel 6):

Tabel 6. Forme de prelucrare a datelor contabile

Forme de prelucrare a datelor contabile	Caracteristicile formelor de prelucrare
Pe jurnale	- jurnalele deschise pentru creditul fiecărui cont dezvoltate pe conturi corespondente debitoare la finele lunii; - rulajele debitoare ale conturilor se preiau din jurnale în Jurnalul Cartea mare iar cele creditoare se preiau direct din jurnalele deschise pentru fiecare cont
Maestru-șah	- dezvoltarea pe conturi corespondente debitoare și creditoare pentru fiecare cont. - în registrul Cartea mare șah se vor prelua rulajele direct din fișele de cont deschise pentru cele două părți ale contului.

Datele contabile în forma de înregistrare „maestru-șah” pentru a fi contabilizate trebuie să parcurgă următorii pași: verificare și prelucrare documentelor justificative (calculare, semnare, anexare alte documente etc.), contare și înregistrare prin utilizarea formulelor contabile și trecerea acestora în notele de contabilitate (care se centralizează în registrul jurnal).

Schematic, forma de înregistrare maestru șah se prezintă ca în Figura 27.

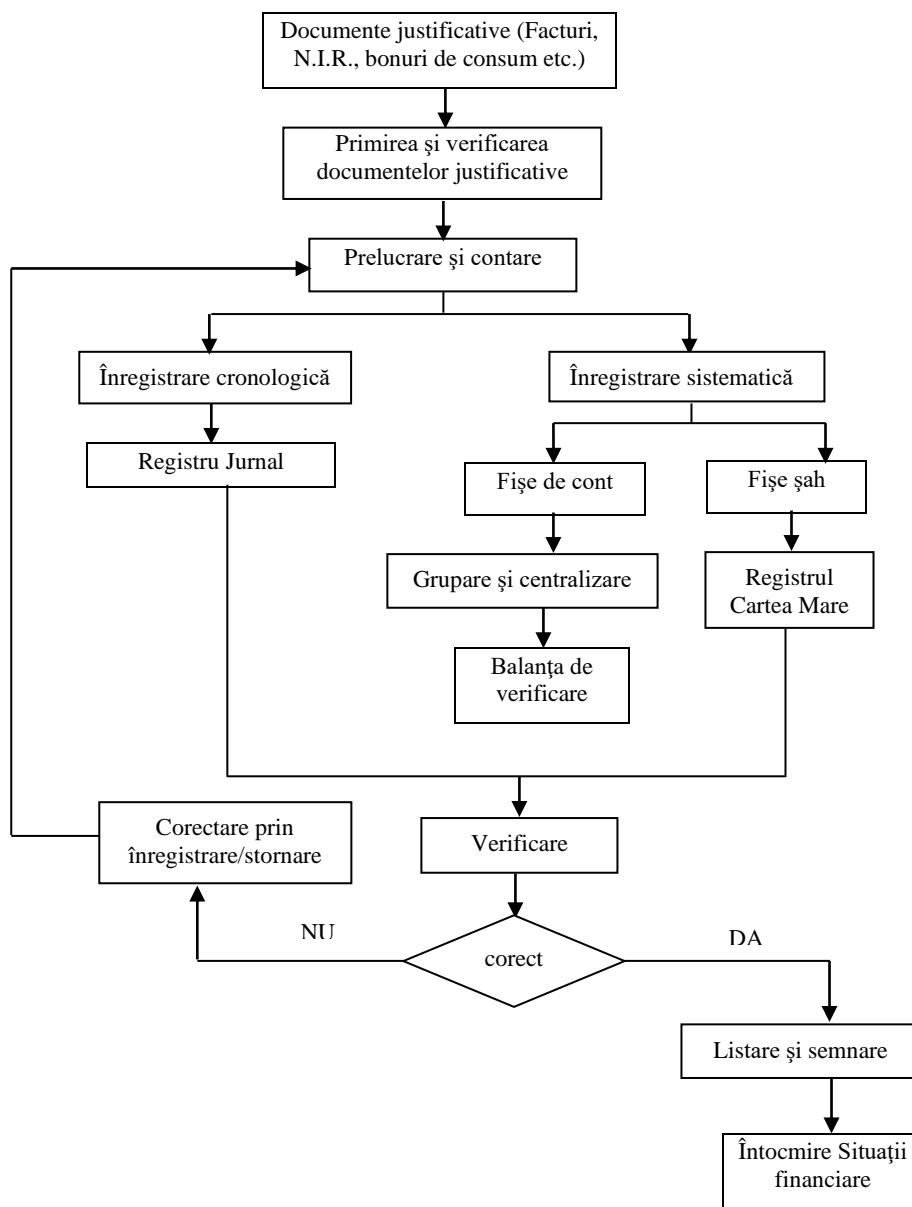


Figura 27. Schema de înregistrare „maestru-șah”

La fiecare înregistrare contabilă datele din registrul jurnal se preiau și se înregistrează simultan în fișele de cont pentru operațiuni diverse sau pentru valori materiale (în funcție de specificul elementului înregistrat), pentru a putea fi regăsite și în evidența analitică iar în fișele sintetice șah, pentru evidența sintetică.

Lunar se întocmește balanța de verificare analitică (pentru conturile dezvoltate în analitic) în funcție de particularitățile și necesitățile de evidențiere a datelor și balanța de verificare sintetică (prin centralizarea conturilor analitice), pe baza datelor din conturi aflate în fișele sintetice șah.

Formularele specifice acestei forme de înregistrare sunt jurnalul de înregistrare care asigură înregistrarea cronologică și fișele sintetice șah, care asigură înregistrare sistematică a operațiilor economice și financiare.

1.8.1. Structura Bilanțului – rol și delimitare elemente

Bilanțul este un tablou care prezintă activele și pasivele într-o formă simplificată, respectiv starea patrimonială a unei societăți. Forma simplificată a Bilanțului o reprezentăm în Figura 28.

Bilanț	
A	CP
	D
T _A	T _P = CP + D

Figura 28. Bilanț simplificat în format tablou

Conform formei de prezentare a Bilanțului distingem următoarea formulă bilanțieră:

$$A = CP + D$$

$$\Rightarrow CP = A - D$$

Unde: A – activ, CP – capitaluri proprii, D – datorii, T_A – total activ, T_P – total pasiv.

Din această formulă contabilă ne rezultă că dacă trebuie să stingem datoriile atunci vom renunța la o parte din active.

Activele sunt resurse ale unei firme care au fost obținute ca urmare existenței unor pasive. Pentru a avea calitatea de active elementele din Bilanț îndeplinesc următoarele caracteristici:

- sunt resurse controlate de entitate ca urmare a unor drepturi deținute (de proprietate, de creanță, etc.);
- provin din evenimente trecute (achiziții, producție, aport de capital, donații, subvenții etc.);

- generează în viitor beneficii economice (prin utilizare, prin consum, prin vânzare), care duc la creșterea fluxurilor de numerar de intrare sau la scăderea fluxurilor de numerar de ieșire;
- valoarea poate fi estimată în mod credibil (suficient de credibil).

Activelor de cele mai multe ori li se asociază o formă fizică concretă pe care o dețin, dar nu întotdeauna un element care îndeplinește condiția de activ are forma fizică.

Datoriile sunt obligații actuale, din evenimente trecute pentru a căror stingere se generează fluxuri de numerar de ieșire și au o valoare care poate fi determinată credibil.

Acestea pot fi:

- obligații actuale (urmare a unor bunuri, lucrări sau servicii) achiziționate cu plată ulterioară;
- credite acordate de instituțiile de credit;
- obligații ca urmare a muncii prestate – servicii prestate de salariați care la sfârșitul lunii sunt cuantificate și se stabilește pentru fiecare persoană cât a lucrat și cât va fi remunerat (conform salariului prevăzut în contractul de muncă);
- obligații fiscale (plătim impozite la Bugetul de stat pentru a beneficia de servicii publice: apărare, sănătate, securitate etc.);
- obligații ca urmare a unor nevoi sociale (sponsorizări, donații, ajutoare sociale etc.)

Datoriile pot să izvorască ca urmare a:

- existenței unui contract (bunuri, lucrări servicii);
- existenței unei legi (impozite, taxe etc.);
- existenței unei obișnuințe (facilități salariale, sponsorizări evenimente sportive, ajutoare evenimente sociale etc.).

Fluxurile de numerar de ieșire necesare pentru stingerea datoriilor pot lua diverse forme:

- numerar
- virament (ordin de plată);
- cedarea altor active;
- prestarea unor servicii;
- schimbul unei obligații cu o altă obligație;
- conversia în capital propriu a unei datorii
- prescripția (procesul prin care după scurgerea unui interval de timp un datornic poate invoca dreptul de a nu-și mai achita datoria);
- renunțarea de către creditor la datorie (integral sau parțial).

Capitalurile reprezintă surse de finanțare ale activităților pe care o firmă dorește să le realizeze. Capitalurile pot fi:

- d.p.d.v. al societății – capitalurile sunt acele active care rămân atunci când datoriile față de terți sunt stinse.
- d.p.d.v. al proprietarilor (asociați/acționari) – capitalurile sunt acele active pe care aceștia le-ar dobândi la stingerea societății (interesul rezidual al proprietarilor în acțiunile societății dacă aceasta își stinge față de terți datoriile).

În Bilanț putem spune că în interiorul capitalurilor proprii se află un capital inițial (CP') și rezultatul exercițiului pe care firma îl va obține (Rex), conform Figura 29.

Bilanț		
A	CP	CP'
		Rex
	D	
T _A	T _P = CP + D	

Figura 29. Prezentarea în Bilanț a elementelor de activ și pasiv

Modalitățile prin care au loc creșterile sau scăderile de capital sunt prezentate în Figura 30.

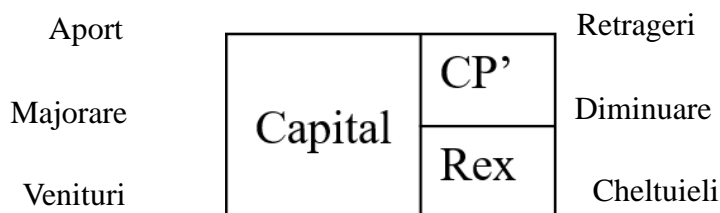


Figura 30. Modificări la nivelul capitalurilor proprii

- 1). $A = CP + D$
 $A = (Cp' + Rex) + D$
 $Rex = V - Ch$
 $\Rightarrow A = [Cp' + (V - Ch)] + D$
- 2). $A = P \Rightarrow A = CP + D$
 $A = (Cp' + Rex) + D$
 $Rex = V - Ch$
 $\Rightarrow A = [Cp' + (V - Ch)] + D$

Modificări posibile în Bilanț:

- ↑A
1. ↓ A , $A + x - x = [Cp' + (V - Ch)] + D$
 2. ↑ D , $A + x = [Cp' + (V - Ch)] + D + x$
 3. ↑ Cp' , $A + x = [(Cp' + x) + (V - Ch)] + D$
 4. ↑ Rex (↑V) , $A + x = [Cp' + (V + x) - Ch] + D$
- ↓A
1. ↑ A , $A - x + x = [Cp' + (V - Ch)] + D$
 2. ↓ D , $A - x = [Cp' + (V - Ch)] + D - x$
 3. ↓ Cp' , $A - x = [(Cp' - x) + (V - Ch)] + D$
 4. ↓ Rex (↓ Ch) , $A - x = [Cp' + V - (Ch + x)] + D$
- ↑D
1. ↓ D , $A = [Cp' + (V - Ch)] + D + x - x$
 2. ↑ A , $A + x = [Cp' + (V - Ch)] + D + x$
 3. ↓ Cp' , $A = [(Cp' - x) + (V - Ch)] + D + x$
 4. ↓ Rex (↑ Ch) , $A = [Cp' + V - (Ch + x)] + D + x$
- ↓D
1. ↑ D , $A = [Cp' + (V - Ch)] + D - x + x$
 2. ↓ A , $A - x = [Cp' + (V - Ch)] + D - x$
 3. ↑ Cp' , $A = [(Cp' - x) + (V - Ch)] + D - x$
 4. ↑ Rex (↑ Ch) , $A = [Cp' + V + x - Ch] + D - x$

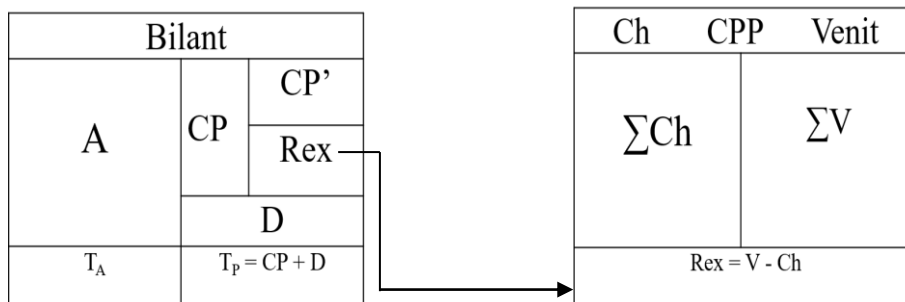


Figura 31. Prezentarea Bilantului și a Contului de Profit și pierdere

Observam:

- din Contul de profit și pierdere (C.P.P.) => rezultatul explicit = $V - Ch$;
- din Bilanț => rezultatul implicit identic cu cel explicit.

Exemple:



1. O societate comercială cumpără două mijloace de transport, pe bază de factură, prețul fiind de 250.000 lei/buc.:
 - primul: pentru prestări servicii către clienți;

- al doilea: pentru nevoi de aprovizionare.

Rezolvare:

Analiza:

1. este resursă controlată – cumpărarea s-a făcut prin factură => entitatea devine proprietară chiar dacă nu l-a achitat;
2. provine dintr-un eveniment trecut – actul de vânzare – cumpărare produce efecte și în viitor;
3. deținerea generează beneficii economice viitoare:
 - primul mijloc de transport permite prestarea de servicii => încasăm de la client deci au loc fluxuri de numerar de intrare ca urmare a serviciilor prestate;
 - al doilea mijloc de transport folosit pentru nevoi proprii => diminuare de fluxuri de numerar de ieșire (vom plăti mai puțin).
4. valoarea este estimată în mod credibil – avem suma înscrisă în factură.



2. Să se analizeze achiziția unei aplicații soft (pentru contabilitate).

Rezolvare:

Analiza:

1. este resursă controlată: este achiziționată prin factură;
2. provine dintr-un eveniment trecut – un act de vânzare-cumpărare;
3. generează beneficii viitoare – costurile cu salariații se reduc;
4. are un cost credibil – este cel stabilit în factură.



3. O societate comercială are ca furnizor firma X. La sfârșitul anului furnizorul ne spune că am depășit un anumit prag valoric și vom beneficia de o reducere.

Rezolvare:

Analiză: Avem furnizorul care pentru noi este creditor, care renunță la o parte din suma datorată prin aceasta reducere. Astfel noi vom plăti datoria prin diferență cu reducerea primită care pentru noi va fi un venit.



4. O societate comercială are existențe inițiale: numerar în sumă de 500 lei, disponibil în conturi bancare în sumă de 1.800 lei, capital social în sumă de 2.000 lei și datorii furnizori în sumă de 300 lei. Se ridică de la bancă

suma de 100 lei. Se achită un furnizor cu suma de 300 lei. Se cere să se întocmească Bilanțul inițial (an N) și cel final (an N).

Rezolvare:

- consemnarea existentului inițial în Bilanțul de început de an:

A	Bilanț inițial an N (final N-1)		P
Numerar	500	Capital social	2.000
Disp. Bănești	1.800	Datorii furnizori	300

- consemnarea modificărilor ca urmare a operațiunilor efectuate, în fișele de cont:

D (+) "Casa" C (-)		D (-) "Capital social" C (+)	
Si. 500	2) 300	Si. 2.000	
1) 100		RD 0	RC 0
RD 100	RC 300	TSD 0	TSC 2.000
TSD 600	TSC 300		SFC 2.000
SFD 300			

D (+) "Banca" C (-)		D (-) "Furnizori" C (+)	
Si. 1.800	1) 100	2) 300	Si. 300
RD 0	RC 100	RD 300	RC 0
TSD 1.800	TSC 100	TSD 300	TSC 300
SFD 1.700			SFC 0

- preluarea informațiilor din fișele de cont în Bilanțul final de sfârșit de an:

A	Bilanț final N		P
Numerar	300	Capital social	2.000
Disp. Bănești	1.700	Datorii furnizori	0

Concluzii:

- Conturile prin intermediul soldurilor inițiale fac legătura cu Bilanțul inițial iar soldurile finale fac legătura cu Bilanțul final;

- Rulajele ne arată modificările care au fost pe parcursul exercițiului financiar (în anul calendaristic).



5. O societate comercială are următorul Bilanț:

A	Bilanț initial		P
Numerar	500	Capital social	2.000
Disp. bănești	1.800	Datorii furnizori	300
Total activ	2.300	Total pasiv	2.300

Aceasta societate în cursul anului a efectuat următoarele operații:

- ridicare de numerar suma de 300 lei;
- achitare în numerar a unui furnizor în sumă de 100 lei.

Întocmiți Bilanțul după fiecare operațiune și arătați modificările produse prin intermediul ecuației bilanțiere.

Rezolvare:

2.1. Se ridică numerar suma de 300 lei.

A	Bilant 1		P
Numerar	500 + 300	Capital social	2.000
Disp. bănești	1.800 - 300	Datorii furnizori	300
Total activ	2.300	Total pasiv	2.300

Ecuția bilanțieră: $A - x + x = [CP' + (V - Ch)] + D$

- $2.300 - 300 + 300 = [2.000 + (0 - 0)] + 300$
- $2.300 = 2.300$

2.2. Se achită în numerar un furnizor în sumă de 100 lei.

A	Bilanț 2		P
Numerar	800 - 100	Capital social	2.000
Disp. Bănești	1.500	Datorii furnizori	300 - 100
Total activ	2.200	Total pasiv	2.200

Ecuția bilanțieră:

$$A - x = [CP' + (V - Ch)] + D - x$$

- $2.300 - 100 = [2.000 + (0-0)] + 300 - 100$

Concluzie:

- în practică este imposibil de întocmit Bilanțul după fiecare operațiune și de aceea contul este cel care ne ajută să “contorizăm” toate modificările pe parcursul unui an calendaristic;
- astfel, doar la sfârșitul anului întocmim Bilanțul sau când situația o impune (fuziune, lichidare etc.).

– formula contabilă este o scriere cu ajutorul simbolurilor a alfabetului contabil, a efectelor pe care le produce o operație ca urmare a realității economice.



2. O societate achiziționează materii prime, cu plată ulterioară, în suma de 1.000 lei. Realizați analiza contabilă prin folosirea formulei contabile simple.

Rezolvare:

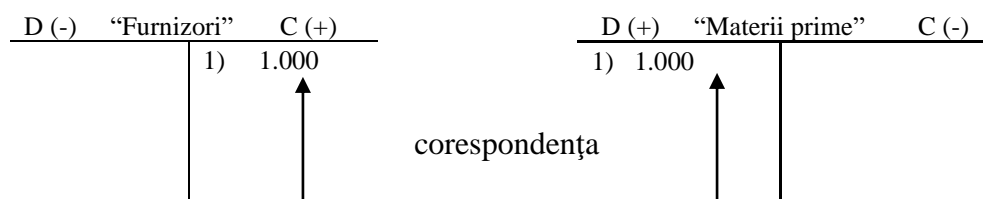
Analiza contabilă:

1. natura operației - achiziție materii prime
2. influența asupra patrimoniului în urma operației:
 - cresc stocurile de materii prime => cresc activele
 - cresc datoriile față de furnizori => cresc datoriile
3. conturi corespondente: “Materii prime” și “Furnizori”
4. caracterizarea conturilor corespondente (particularizarea regulilor de funcționare):
 - Contul “Materii prime” :
 - după conținutul economic (ce reflectă) este cont de stocuri;
 - după funcția contabilă este cont de activ și având loc creșterea stocului de materii prime => se va debita;
 - Contul “Furnizori”
 - după conținutul economic - este cont de datorii;
 - după funcția contabilă - este cont de pasiv, are loc o creștere de datorii față de furnizor => se va credita.

5. Întocmirea formulei contabile simple:

$$\text{“Materii prime”} = \text{“Furnizori”} \quad 1.000$$

6. Corespondența conturilor în fișele de cont



3. Se achiziționează de la furnizor materii prime în sumă de 1.000 lei și combustibil în sumă de 800 lei, cu plată ulterioară. Realizați analiza contabilă prin folosirea formulei contabile complexe.

Rezolvare:

Analiza contabilă:

1. natura operației - achiziție materii prime și combustibil;
2. influența asupra patrimoniului în urma operației:
 - cresc stocurile de materii prime și combustibil => cresc activele;
 - cresc datoriile fata de furnizori => cresc datoriile;
3. conturi corespondente: “Materii prime”, “Combustibili” și “Furnizori”
4. caracterizarea conturilor corespondente (particularizarea regulilor de funcționare):
 - Contul “Materii prime” :
 - după conținutul economic (ce reflecta) este cont de stocuri;
 - după funcția contabilă este cont de activ și având loc creșterea stocului de materii prime => se va debita
 - Contul “Combustibili” :
 - după conținutul economic (ce reflectă) - este cont de stocuri;
 - după funcția contabilă - este cont de activ și având loc creșterea stocului de combustibil => se va debita.
 - Contul “Furnizori”
 - după conținutul economic - este cont de datorii
 - după funcția contabilă - este cont de pasiv, are loc o creștere de datorii față de furnizor => se va credita.

5. Întocmirea formulei contabile complexe:

%	=	“Furnizori”	<u>1.800</u>
“Materii prime”			1.000
“Combustibili”			800

6. Corespondența conturilor în fișele de cont

D (-) “Furnizori” C (+)		D (+) “Mat. prime” C(-)		D (+) Combustibil” (-)	
1)	1.800	1)	1.000	1)	800
	↑		↑		↑



4. O societate comercială achiziționează de la un furnizor un autocamion în valoare de 30.000 lei și piese de schimb în valoare de 600 lei. Realizați analiza contabilă prin folosirea formulei contabile compusă.

Rezolvare:

Analiza contabilă:

1. natura operației – achiziție autocamion și piese de schimb;
2. influența asupra patrimoniului în urma operației (conform reglementarilor din Romania există Furnizori de stocuri și servicii și Furnizori de imobilizări):

- cresc stocurile de piese de schimb => cresc activele
- cresc mijloacele de transport => cresc activele
- cresc datoriile față de furnizori de stocuri => cresc datoriile
- cresc datoriile față de furnizori de imobilizări => cresc datoriile

3. conturi corespondente: “Piese de schimb”, “Mijloace de transport”, “Furnizori” și “Furnizori de imobilizări”.

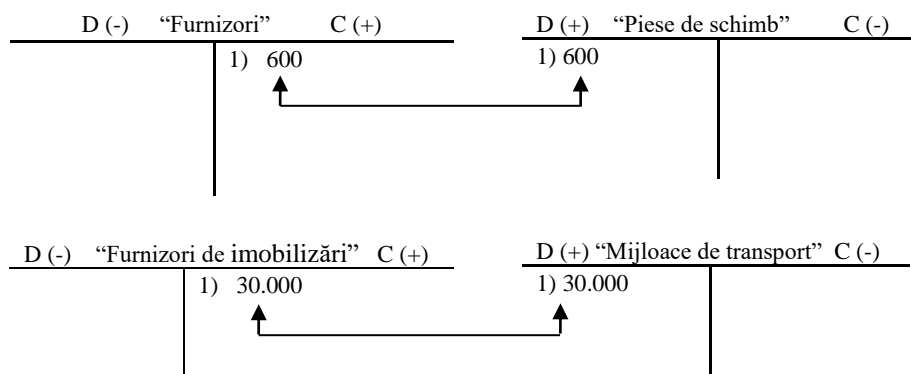
4. caracterizarea conturilor corespondente (particularizarea regulilor de funcționare):

- Contul “Piese de schimb” :
 - după conținutul economic (ce reflecta) - este cont de stocuri;
 - după funcția contabilă - este cont de activ și având loc creșterea stocului de piese de schimb => se va debita.
- Contul “Mijloace de transport” :
 - după conținutul economic (ce reflectă) - este cont de imobilizări;
 - după funcția contabilă - este cont de activ și având loc creșterea de imobilizări => se va debita.
- Contul “Furnizori”
 - după conținutul economic - este cont de datorii
 - după funcția contabilă - este cont de pasiv, are loc o creștere de datorii față de furnizorul de piese de schimb => se va credita.
- Contul “Furnizori de imobilizări”
 - după conținutul economic - este cont de datorii
 - după funcția contabilă - este cont de pasiv, are loc o creștere de datorii față de furnizorul de imobilizări => se va credita.

5. Întocmirea formulei contabile:

%	=	%	30.600
“Pieșe de schimb”		“Furnizori”	600
“Mijloace de transport”		“Furnizori de imobilizări”	30.000

6. Corespondența conturilor în fișele de cont



Se poate observa din exemplul acesta că formula contabilă compusă poate fi descompusă în două formule contabile simple, astfel:

“Pieșe de schimb”	=	“Furnizori”	600
“Mijloace de transport”	=	“Furnizori de imobilizări”	30.000



5. La o societate comercială se constată că în loc de o achiziție de materii prime de 2.000 lei s-a operat în contabilitate doar 1.000 lei, astfel:

Rezolvare:

Gresit:	“Materii prime” = “Furnizori”	1.000
Corect trebuia:	“Materii prime” = “Furnizori”	2.000

Analiza contabilă:

1. natura operației: achiziție materii prime de la furnizor
2. influența operației asupra patrimoniului:
 - cresc stocurile de materii prime => cresc activele (Stocurile)
 - cresc datoriile față de furnizori de stocuri => cresc datoriile
3. conturi corespondente: “Materii prime” și “Furnizori”
4. caracterizarea conturilor corespondente (particularizarea regulilor de funcționare):
 - Contul “Materii prime” :

- după conținutul economic (ce reflectă) - este cont de stocuri;
- după funcția contabilă - este cont de activ și având loc creșterea stocului de materii prime => se va debita.
- Contul "Furnizori"
 - după conținutul economic este cont de datorii ;
 - după funcția contabilă este cont de pasiv, are loc o creștere de datorii față de furnizorul de materii prime; => se va credita.

5. Întocmirea formulei contabile:

$$\text{"Materii prime"} = \text{"Furnizori"} \quad 2.000$$

Avem 2 posibilități de corectare: stornare în negru și stornare în roșu:

- stornare în negru => inversă;
- stornare în roșu => aceeași formulă contabilă dar cu semnul "-".

1. Corectarea prin stornarea în negru:

1. Identificarea formulei contabile gresite:

$$\text{"Materii prime"} = \text{"Furnizori"} \quad 1.000$$

2. Scrierea inversă:

$$\text{"Furnizori"} = \text{"Materii prime"} \quad 1.000$$

3. Scrierea formulei contabile corecte:

$$\text{"Materii prime"} = \text{"Furnizori"} \quad 2.000$$

D (-)	"Furnizori"	C (+)	D (+)	"Materii prime"	C (-)
	1) 1.000	↑	1) 1.000	↑	
		Operația 1			
2) 1.000		↑		↑	2) 1.000
		Operația 2			
	3) 2.000	↑	3) 2.000	↑	
		Operația 3			
RD 1.000	RC 3.000		RD 3.000		RC 1.000
TSD 1.000	TSC 3.000		TSD 3.000		TSC 1.000
	SFC 2.000		SFD 2.000		

2. Dacă s-ar fi făcut corect trebuia să avem:

“Materii prime” = “Furnizori” 2.000

D (-)	“Furnizori”	C (+)	D (+)	“Materii prime”	C (-)
	1)	2.000	1)	2.000	
		↑	↑		
	Operația 1				
RD 0	RC	2.000	RD 2.000	RC 0	
TSD 0	TSC	2.000	TSD 2.000	TSC 0	
	SFC	2.000	SFD 2.000		

3. Stornarea în roșu, sau cu semn “-”, sau în chenar:

1. Identificarea formulei contabile greșite:

“Materii prime” = “Furnizori” 1.000

2. Anularea prin stornarea în roșu (cu semn “-”):

“Materii prime” = “Furnizori” -1.000

3. Scrierea formulei contabile corecte:

“Materii prime” = “Furnizori” 2.000

D (-)	“Furnizori”	C (+)	D (+)	“Materii prime”	C (-)
	1)	1.000	1)	1.000	
	2)	-1.000	2)	-1.000	
	3)	2.000	3)	2.000	
RD 0	RC	2.000	RD 2.000	RC 0	
TSD 0	TSC	2.000	TSD 2.000	TSC 0	
	SFC	2.000	SFD 2.000		

Dacă analizăm cele 3 variante (situația cu corecție prin stornare în negru, situația corectă și situația cu stornarea în roșu), avem:

=> Soldul final indiferent de situație este identic;

=> Rulajele sunt denaturate la prima situație și sunt identice la situațiile 2 și 3;

Concluzie: Corectura de stornare în roșu nu conduce la denaturarea rulajelor și de aceea în practică aceasta se folosește pentru corectare.

1.8.3. Evidența cronologică și sistematică

Evidența cronologică și sistematică se realizează prin intermediul a două documente cu caracter obligatoriu:

- Registru Jurnal (evidența cronologică);
- Registru Cartea Mare (evidența sistematică).

Evidența cronologică presupune ca operațiunile să fie înregistrate în ordinea realizării lor, adică a producerii evenimentelor.

Evidența sistematică se obține prin intermediul fișelor de cont din Registrul Cartea Mare unde pentru fiecare cont se deschide o fișă distinctă care contorizează toate operațiunile.

Exemple:



1. Reflectați cu ajutorul Registrului Jurnal (în evidența cronologică) și a registrului Cartea mare (în evidența sistematică) și la final întocmiți Balanța de verificare pentru o societate comercială, cunoscând Bilanțul inițial următor:

A	Bilanț inițial		P
Materii prime	2.000	Cp' (csv)	2.000
Creanțe clienți	1.000	Datorii furnizori	1.000
Total Activ	3.000	Total Pasiv	3.000

Societatea a realizat următoarele operațiuni:

1. Achiziționează de la furnizori, materii prime la un preț de 1.000 lei cu TVA 19%, care se vor achita ulterior.

Rezolvare:

a) Evidența cronologică:

- ⇒ ↑A (↑Stocuri de materii prime) cu 1.000 lei, mișcare care se va produce în contul 301 "Materii prime"
- ⇒ ↑A (↑Creanțe la Bugetul Statului pentru T.V.A. deductibilă) cu 190 lei, mișcare care se va produce în contul 4426 "T.V.A. deductibilă"
- ⇒ Asociat acestor creșteri ↑D (datoria la furnizori) cu suma de 1.190 lei care se va produce în contul 401 "Furnizori"

Avem:

- Ct. 301 : conținut economic – cont de stoc iar funcție contabilă – cont de activ => Se va debita cu 1.000 lei.

- Ct. 4426: conținut economic – cont de creanțe brute față de Bugetul Statului iar funcție contabilă – cont de activ => Se va debita cu 190 lei.
- Ct. 401: conținut economic – cont de datorii (datorii față de furnizori) iar funcție contabilă – cont de pasiv
=> Se va credita cu 1.190 lei.

Din rațiuni didactice putem adapta Registrul Jurnal, astfel:

Nr. op.	Explicatia	MODIFICARI						CONTURI CORESPONDENTE		SUME	
		Bilant				C.P.P.		D	C	D	C
		A	C p'	Re x	D	Ch .	V				
1.	Achiziție materii prime	↑			↑			% 301 4426	401	1.000 190	1.190

b). Evidența sistematică

<u>D (+) 301 "Materii prime" C (-)</u>		<u>D (+) 4426 "T.V.A. deductibilă" C (-)</u>			
Si.	2.000	Si.	0		
1)	1.000	3)	570		
RD	1.000	1)	190		
TSD	3.000	2)	380		
SFD	3.000	RD	570		
		TSD	570		
		SFD	0		
		RC	570		
		TSC	570		
<u>D (-) 401 "Furnizori" C (+)</u>		<u>D (-) 1012 "Capit. sub. vărsat" C (+)</u>			
	Si.	1.000	Si.	2.000	
	1)	1.190	RC	2.000	
	2)	2.380	TSC	2.000	
RD	0	RC	3.570	SFC	2.000
TSD	0	TSC	4.570		
	SFC	4.570			

2) Se achiziționează de la furnizori mărfuri la un preț de 1.500 lei și T.V.A. 19%, pe care le achită ulterior.

Rezolvare:

a) Evidența cronologică:

- => ↑A (↑Stocuri de marfuri) cu 1.500 lei, mișcare care se va produce în contul 371 "Mărfuri"

- ⇒ ↑A (Creanțe la Bugetul Statului pentru T.V.A. deductibilă) cu 285 lei, mișcare care se va produce în contul 4426 “T.V.A. deductibilă”
- ⇒ Asociat acestor creșteri ↑D (datoria la furnizori) cu suma de 1.785 lei care se va produce în contul 401 “Furnizori”

Avem:

- Ct. 371 : conținut economic – cont de stoc iar funcție contabilă – cont de activ
- ⇒ Se va debita cu 1.500 lei.
- Ct. 4426: conținut economic – cont de creanțe brute față de Bugetul Statului iar funcție contabilă – cont de activ
- ⇒ Se va debita cu 285 lei.
- ⇒ Ct. 401: conținut economic – cont de datorii (datorii față de furnizori) iar funcție contabilă – cont de pasiv
- ⇒ Se va credita cu 1.785 lei.

Nr. op.	Explicația	MODIFICARI						CONTURI CORESPON DENTE		SUME	
		Bilant			C.P.P.			D	C	D	C
		A	Cp	R e x	D	Ch.	V				
2.	Achiziție mărfuri	↑			↑			% 371 4426	401	2.000 380	2.380

b). Evidența sistematică:

D (+) 371 “Mărfuri”		C (-)	
1) 2.000		3.2.) 2.000	
RD 2.000		RC 2.000	
TSD 2.000		TSC 2.000	
SFD 0			

3) Se vând în totalitate mărfurile achiziționate anterior unui client la un preț de 6.000 lei cu T.V.A. 19%. Încasarea se va face la o data ulterioară.

Rezolvare:

a) Evidența cronologică:

- **Vânzarea:**

- ⇒ ↑A (↑Creanțele clienți) cu 7.140 lei, mișcare care se va produce în contul 4111 “Clienți”

⇒ ↑Rex (↑V), ↑CP cu 6.000 lei, mișcare care se va produce în contul 707 “Venituri din vânzare mărfuri”

⇒ ↑D (↑datoria la Bugetul Statului) cu suma de 1.140 lei, mișcare care se va produce în contul 4427 “T.V.A. colectată”

- Ct. 4111 : conținut economic – cont de creanțe iar funcție contabilă – cont de activ => Se va debita cu 7.140 lei.
- Ct. 707: conținut economic – cont de venituri iar funcție contabilă – obținere de venituri (crește rezultatul) => Se va credita cu 6.000 lei.
- Ct. 4427: conținut economic – cont de datorii fiscale iar funcție contabilă – cont de pasiv => Se va credita cu 1.140 lei.

• **Descărcarea din gestiune a mărfurilor:**

⇒ ↓ A (↓Stocuri de mărfuri) cu suma de 2.000 lei, se va produce în contul 371 “Mărfuri”

⇒ ↓ Rex (↑Chelt), ↓CP cu suma de 2.000 lei, se va produce în contul 607 “Cheltuieli privind mărfurile”.

- Ct. 371 : conținut economic – cont de stoc iar funcție contabilă – cont de activ => Are loc o scădere se va credita cu 2.000 lei.
- Ct. 607: conținut economic – cont de cheltuieli iar funcție contabilă => Obținere cheltuieli (scade rezultatul), se va debita cu suma de 2.000 lei.

Nr. op.	Explicația	MODIFICARI						CONTURI CORESPONDENTE		SUME	
		Bilant				CPP		D	C	D	C
		A	Cp'	Rex	D	Ch.	V				
3.1.	Vânzare mărfuri	↑		↑	↑		(↑)	4111	% 707 4427	7.140	6.000 1.140
3.2.	Descărcare gestiune de mărfuri	↓		↓			(↑)	607	371	2.000	2.000

b) Evidența sistematică:

D (-) 707 “Venit. din vz. mf.” C (+)

5.2) 6.000 | 3.1) 6.000

RD 6.000 | RC 6.000

TSD 6.000 | TSC 6.000

SFC 0

D (-) 4427 “TVA colectată” C (+)

4) 1.140 | 3.1) 1.140

RD 1.140 | RC 1.140

TSD 1.140 | TSC 1.140

SFC 0

D (+) 607 “Ch. priv. mf.” C (-)

3.2) 2.000	5.1.) 2.000
RD 2.000	RC 2.000
TSD 2.000	TSC 2.000
SFD 0	

4) Regularizarea conturilor de T.V.A. la sfârșitul perioadei.

Rezolvare:

a) Evidența cronologică:

- 4426 "T.V.A. deductibilă (Creanțe brute față de Bugetul Statului (BS)) în sumă de 570 lei;
- 4427 "T.V.A. colectată" (Datorii brute BS) în sumă de 1.140 lei;

=> prin compensare 4423 "T.V.A. de plată" (4427 > 4426)

- 4423 "T.V.A. de plata" (↑ Datorie netă la BS) cu suma de 570 lei.

Efectul total este:

↓ D (Datoria brută la BS) – cu suma de 570 lei

- ↓ A (↓ Creanța brută la BS) – cu suma de 570 lei (x_1)
- ↑ D (↑ Datoria netă la BS) – cu suma de 570 lei (x_2)

$$\Rightarrow x = x_1 + x_2$$

Avem în Bilanț ecuația de echilibru:

$$A - x_1 = [Cp' + (V - Ch)] + D - x + x_2$$

Analiza contabilă:

- 4426: după conținut economic - cont de creanță brută iar după funcția contabilă este cont activ => ↓ A (↓ Creanța brută la BS) – se creditează cu suma de 570 lei;
- 4427: după conținut economic - cont de datorie brută iar după funcția contabilă este cont pasiv => ↓ D (↓ Datoria brută la BS) – se debitează cu suma de 1.140 lei;
- 4423 după conținut economic: cont de datorie netă iar după funcția contabilă este cont pasiv => ↑ D (↑ Datoria netă la BS) – se debitează cu suma de 570 lei.

În Registrul Jurnal regularizarea conturilor de T.V.A. la sfârșitul perioadei, se va consemna astfel:

Nr. op.	Explicatia	MODIFICARI						CONTURI CORESPONDENTE		SUME	
		Bilant				CPP		D	C	D	C
		A	Cp'	Rex	D	Ch.	V				
4.	Inchiderea conturilor de T.V.A.	↓			↓↑			4427	% 4426 4423	1.140	570 570

b) Evidența sistematică:

D (-) 4423 "TVA de plata" C (+)

	4) 570
RD 0	RC 570
TSD 0	TSC 570
	SFC 570

5) La sfârșitul lunii (perioadei de raportare) cheltuielile și veniturile sunt încorporate în rezultat (se închid).

Rezolvare:

Analiza contabilă:

- 607: după conținut economic - cont de cheltuieli iar după funcția contabilă este cont care funcționează după regula conturilor de activ => ↓ Rex (↑ Ch) – se creditează cu suma de 2.000 lei ca să se poată închide contul și să se transfere asupra rezultatului exercitiului (Rex);
- 707: după conținut economic - cont de venituri iar după funcția contabilă este cont pasiv => ↑ Rex (↑V) – se debitează cu suma de 6.000 lei ca să se poată închide contul și să se transfere asupra rezultatului exercițiului (Rex);
- 121 : după conținut economic - cont de rezultat iar după funcția contabilă este cont bifuncțional (poate prezenta sold atât pe debit cât și pe credit) => ↑ Rex (creșterea produsă de venituri este mai mare decât scăderea produsă de cheltuieli).

Nr. op.	Explicația	MODIFICARI						CONTURI CORESPONDENTE		SUME	
		Balanț				CPP		D	C	D	C
		A	Cp	Re	D	C	V				
5.1.	Închiderea conturilor de cheltuieli							121	607	2.000	2.000
5.2.	Închiderea conturilor de venituri							707	121	6.000	6.000

b) Evidența sistematică:

D (-) 121 "Profit si pierdere" C (+)	
5.1) 2.000	5.2) 6.000

RD 2.000	RC 6.000
TSD 2.000	TSC 6.000
	SFC 4.000

În final, Registrul Jurnal va cuprinde toate operațiunile în ordinea cronologică, astfel:

Nr. op.	Explicația	MODIFICARI						CONTURI CORESPONDENTE		SUME	
		Bilant				CPP		D	C	D	C
		A	Cp'	Rex	D	Ch.	V				
1.	Achiziție materii prime	↑			↑			% 301 4426	401	1.000 190	1.190
2.	Achiziție mărfuri	↑			↑			% 371 4426	401	2.000 380	2.380
3.1.	Vânzare mărfuri	↑		↑	↑		(↑)	4111	% 707 4427	7.140	6.000 1.140
3.2.	Descărcare gestiune de mărfuri	↓		↓			(↑)	607	371	2.000	2.000
4.	Regularizarea conturilor de T.V.A.	↓			↓↑			4427	% 4426 4423	1.140	570 570
5.1.	Închiderea conturilor de cheltuieli							121	607	2.000	2.000
5.2.	Închiderea conturilor de venituri							707	121	6.000	6.000
TOTAL										21.850	21.850

Balanța de verificare va realiza o sinteză a conturilor și valorilor acumulate în acestea, astfel:

Balanța de verificare a conturilor (4 egalități)

Simb. cont	Denumire cont	Solduri initiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris varsat	0	2.000	0	0	0	2.000	0	2.000
121	Profit si pierdere	0	0	2.000	6.000	2.000	6.000	0	4.000
Total clasa 1		0	2.000	2.000	6.000	2.000	8.000	0	6.000
301	Materii prime	2.000	0	1.000	0	3.000	0	3.000	0
371	Marfuri	0	0	2.000	2.000	2.000	2.000	0	0
Total clasa 3		2.000	0	3.000	2.000	5.000	2.000	3.000	0
401	Furnizori	0	1.000	0	3.570	0	4.570	0	4.570
4111	Creante	1.000	0	7.140	0	8.140	0	8.140	
4423	TVA de plata	0	0	0	570	0	570	0	570
4426	TVA deductibil	0	0	570	570	570	570	0	0
4427	TVA colectat	0	0	1.140	1.140	1.140	1.140	0	0
Total clasa 4		1.000	1.000	8.850	5.850	9.850	6.850	8.140	5.140
607	Cheltuieli privind marfurile	0	0	2.000	2.000	2.000	2.000	0	0
Total clasa 6		0	0	2.000	2.000	2.000	2.000	0	0
707	Venituri privind marfurile	0	0	6.000	6.000	6.000	6.000	0	0
Total clasa 7		0	0	6.000	6.000	6.000	6.000	0	0
TOTAL		3.000	3.000	21.850	21.850	24.850	24.850	11.850	11.850

Din analiza Balanței de verificare a conturilor cu 4 egalități putem observa:

$$\sum Sid = \sum Sic$$

$$\sum Rd = \sum Rc$$

$$\sum TSd = \sum TSc$$

$$\sum Sfd = \sum Sfc$$

Observăm de asemenea că:

$$\sum Sid + \sum Rd = \sum TSd$$

$$\sum Sic + \sum Rc = \sum TSc$$

Totalul sumelor din Registrul Jurnal ne dă egal cu suma rulajelor din Balanța de verificare:

$$\sum Rd RJ = \sum Rd BV$$

$$\sum Rc RJ = \sum Rc BV$$

Unde: Sid – sold inițial debitor, Sic - sold inițial creditor, Rd – rulaj debitor, Rc – rulaj creditor, TSd – total sume debitoare, TSc – total sume creditoare, Sfd – sold final debitor, Sfc – sold final creditor, Rd RJ – rulaj debitor din Registru Jurnal, Rd BV – rulaj debitor din Balanța de verificare, Rc RJ – rulaj creditor din Registru Jurnal, Rc BV – rulaj creditor din Balanța de verificare.

1.8.4. Dubla reprezentare cu ajutorul Bilanțului și dubla determinare a rezultatului cu ajutorul Bilanțului și a C.P.P.

Bilanțul și Contul de profit și pierdere poate fi reprezentat în forma cea mai simplistă conform Figura 32:

A		Bilanț		P	
A		CP	Cp'		
			Rex		
		D			

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch		V
Rex. = V - Ch.		

Figura 32. Prezentarea Bilanțului și a Contului de profit și pierdere

Analizând Bilanțul putem desprinde următoarele ecuații:

$$A = P$$

$$A = CP + D$$

$$A = (Cp' + Rex) + D$$

$$\Rightarrow A = [Cp' + (V - Ch)] + D$$

Ecuatii rezultante de la analiza A, D, V, Ch.:

- ↑Rex (↑ V), ↑A, $A + x = [Cp' + (V + x - Ch)] + D$
- ↑Rex (↑ V), ↓D, $A = [Cp' + (V + x - Ch)] + D - x$
- ↓Rex (↑ Ch), ↓A, $A - x = [Cp' + V - (Ch + x)] + D$
- ↓ Rex (↑ Ch), ↑ D, $A = [Cp' + V - (Ch + x)] + D + x$

Unde: A – activ, P – pasiv, CP – capitaluri proprii, D – datorii, Cp' – capital propriu inițial, Rex – rezultatul exercițiului, Ch – cheltuieli, V – Venituri, x - modificarea suferită.

Din ecuațiile prezentate putem să scoatem următoarele concluzii (prezentate în Figura 33).

Veniturile (pot fi sociate)	↑ A	Având consecință: ↑ Rex și implicit ↑ CP
	↓ D	
Cheltuielile (pot fi asociate)	↓ A	Având consecință: ↓ Rex și implicit ↓ CP
	↑ D	

Figura 33. Rolul veniturilor și cheltuielilor

Ceea ce am reprezentat schematic în Figura 24 poate fi înțeles astfel:

- Veniturile reprezintă o creștere a beneficiilor economice viitoare asociate fie cu o creștere de active și o scădere de datorii, având consecință creșterea rezultatului exercițiului și implicit creșterea capitalurilor proprii.
- Cheltuielile reprezintă o diminuare a beneficiilor economice viitoare, asociate cu o scădere de active sau o creștere de datorii, având consecință o scădere a rezultatului exercițiului și implicit o scădere a capitalurilor proprii.

Modificările la nivelul cheltuielilor se pot regăsi în situațiile financiare astfel:

a) ↑ Ch. (↓ Rex), ↓ A:

A		Bilanț		P	
A		CP		Cp'	
				Rex	
		- x (Rex, ↑Ch)			
- x (A)		D			

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch		V
Rex. = V - Ch.		

Ecuția Bilanțieră:

$$A - x = [Cp' + V - (Ch + x)] + D$$

Ecuția C.P.P.:

$$Rex = 0 - x = -x$$

b) ↑ Ch (↓ Rex), ↑ D

A		Bilanț		P	
A	CP	Cp'			
		Rex			
	+ x (↑D), - x (↓Rex, ↑Ch)				
	D				

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch	V	
Rex. = V - Ch.		

Ecuția Bilanțieră:

$$A = [Cp' + V - (Ch + x)] + D + x$$

Ecuția C.P.P.:

$$Rex = 0 - x = -x$$

Exemple de cheltuieli:

- cheltuiala este asociată cu o scădere de active (ieșire sau scădere de valoare, sub formă de:
 - Ieșiri de lichidități;
 - Ieșiri de stocuri;
 - Utilizări (consum) de active imobilizate;
 - Pierderi de valoare.
- cheltuiala este asociată cu o creștere de datorii, sub formă de:
 - Consum de bunuri nestocate și servicii de la client;
 - Cheltuieli de personal;
 - Cheltuieli cu impozite și taxe;
 - Constatate de datorii cărora nu le corespund avantaje economice;
 - Cheltuieli cu provizioanele.

Etapele ocazionării cheltuielilor:

- Angajarea: prin achiziția de bunuri și servicii de la terți;
- Consumul: consumarea efectivă de bunuri și servicii care duc la apariția de cheltuieli;
- Plata: datoriile față de terți din I etapă și consumate în a II etapă sunt stinse;
- Încorporarea: operațiune strict contabilă – cheltuielile sunt înscrise în C.P.P. astfel încât prin comparare cu veniturile să se poată stabili rezultatul.

Exemple:



1. Un angajat pleacă într-o cursă în țară, cumpără combustibil și îl transportă în depozit. Plata se face ulterior. Să se stabilească etapele de apariție a cheltuieli.

Rezolvare:

Etape:

- angajarea: când cumpără de la furnizor;
- consumul: când este dat spre consum la șoferi;
- încorporarea: când se închid conturile de cheltuieli;
- plata: la o dată ulterioară.



2. Un șofer, aflat în țară, alimentează de la o stație PECO autocamionul cu combustibil și plătește imediat. Stabiliți etapele ocazionate de cheltuiala creată.

Rezolvare:

Etape:

- angajarea + plata + consum;
- încorporarea în rezultat la sfârșit de lună prin borderoul de consum însoțit de Foaia de parcurs și Fișa activităților zilnice.

Modificările la nivelul veniturilor se pot regăsi în situațiile financiare astfel:

a) $\uparrow V (\uparrow \text{Rex}), \uparrow A$

A	Bilant		P
A	CP	Cp'	
		Rex	
	+ x ($\uparrow \text{Rex}, \uparrow V$)		
+ x (A)	D		

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch	V	
Rex. = V - Ch.		

Ecuția Bilanțieră:

$$A + x = [Cp' + (V + x) - Ch] + D$$

Ecuția CPP:

$$\text{Rex} = x - 0 = x$$

b) $\uparrow V (\uparrow \text{Rex}), \downarrow D$

A		Bilanț		P
A	CP	Cp'		
		Rex		
	- x (↓D), + x (↑V, Rex)			
	D			

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch	V	
Rex. = V - Ch.		

Ecuția Bilanțieră:

$$A = [Cp' + (V + x) - Ch] + D - x$$

Ecuția CPP:

$$Rex = x - 0 = x$$

Exemple de venituri:

- Un venit este asociat cu o creștere de active, sub formă de:
 - Venituri din vânzarea de mărfuri, produse finite, servicii și lucrări ca și creanțe;
 - Venituri din creșterea de stocuri (plusuri de inventar și stocuri din producția proprie);
 - Venituri asociate activității sub formă de subvenții.
- Un venit asociat cu o scădere de datorii, sub formă de:
 - Venituri din anularea de provizioane;
 - Venituri din reducerea unor datorii;
 - Venituri din prescrierea unor datorii.

Etapele de apariție a veniturilor:

- Obținerea – de bunuri, servicii sau lucrări care au fost realizate;
- Vânzarea – generarea venitului și transferul dreptului de proprietate către client;
- Încasarea – intrarea banilor aferenți creanței rezultate în momentul vânzării;
- Încorporarea – operațiune strict contabilă când veniturile sunt încorporate în CPP, pentru compararea cu cheltuielile și stabilirea rezultatului exercițiului.

Concluzii:

Cheltuielile apar ca și:	Veniturile apar ca și:
↓ A , ca urmare a:	↑ A, ca urmare a:
↑ A	↓ A
↑ D	↑ D
↑ Cp'	↑ Cp'
↓ Rex (Ch), ↓ CP	↑ Rex (V), ↑ CP
↑ D, ca urmare a:	↓ D, ca urmare a:
↓ D	↑ D
↑ A	↓ A
↓ Cp';	↑ Cp';
↓ Rex (Ch), ↓ CP	↑ Rex (V), ↑ CP



3. Doi prieteni înființează o societate comercială. Pentru aceasta aduc aport de capital în sumă de 20.000 lei fiecare, pe care îl depun la bancă. Se cere să se reflecte în Bilanț această operațiune.

Rezolvare:

A	Bilanț	P
Db = 0 + 40.000		CP (csv) = 0 + 40.000 Datorii furnizori
TA = 40.000		TP = 40.000

$$\Rightarrow \uparrow A, \uparrow Cp' \Rightarrow A + x = [Cp' + x + (V - Ch)] + D$$

$$\Rightarrow 0 + 40.000 = [(0 + 40.000) + (0-0)] + 0$$



4. O societate comercială prestează și facturează un serviciu de consultanță unui client la tariful de 1.500 lei. Construiți Bilanțul și CPP.

Rezolvare:

⇒ Clientul față de firmă are o datorie iar firma față de el o creanță;

⇒ ↑A (↑Creanțele comerciale), ↑ Rex (↑V)

A	Bilanț	P
Db 40.000		CP (Csv) 40.000
Cr cl 1.500		Rex 1.500
TA 41.500		TP 41.500

Chelt.	C.P.P.	Venit.
Ch	V	1.500
Rex. = V - Ch. = 1.500		

$$\Rightarrow A + x = [Cp' + (V + x - Ch)] + D$$

$$\Rightarrow 40.000 + 1.500 = 40.000 + (0 + 1.500) - 0 + 0$$



5. O societate comercială achiziționează de la furnizor materii prime în valoare de 2.000 lei. Se cere să se construiască Bilanțul.

Rezolvare:

A		Bilanț		P	
Db	40.000	CP (csv)	40.000		
Cr cl	1.500	Rex.	1.500		
Mp	2.000	Datorii fz	2.000		
TA	43.500	TP	43.500		

↑A (St), ↑D (Dfz)

$$A + x = [Cp' + (V - Ch)] + D + x$$

⇒ O creștere de active asociată cu o creștere de datorii și nu cu un venit.



6. O societate comercială dă în consum jumătate din materiile prime existente în stoc. Care sunt modificările care rezultă la nivel de Bilanț și C.P.P.?

Rezolvare:

A		Bilanț		P	
Db	40.000	CP (Csv)	40.000		
Cr cl	1.500	Rex	1.500 - 1.000		
Mp	2.000 - 1.000	Dfz	2.000		
TA	42.500	TP	42.500		

Chelt.	C.P.P.	Venit.	
Ch	1.000	V	1.500
Rex. = V - Ch. = 1.500 - 1.000 = 500			

$$A + x = [Cp' + V - (Ch + x)] + D$$

$$43.500 - 1.000 = [40.000 + 1.500 - (0 + 1.000)] + D$$

↓A, ↓Rex (Ch) ⇒ ↓CP



7. Unul din asociați se retrage cerând restituirea capitalului social deținut (20.000 lei). Care sunt modificările care rezultă la nivel de Bilanț ?

Rezolvare:

A		Bilanț		P	
Db	40.000 - 20.000	CP (Csv)	40.000 - 20.000		
Cr cl	1.500	Rex	500		
Mp	1.000	Dfz	2.000		
TA	22.500	TP	22.500		

↓A (Db), ↓Cp' (Csv)

$$A - x = [Cp' - x + (V - Ch)] + D$$

$$42.500 - 20.000 = 40.000 - 20.000 + 500 + 2.000$$

⇒ O cheltuială poate fi asociată cu o scădere de active, dar nu întotdeauna o scădere de active este asociată cu o scădere de cheltuieli.



8. Un furnizor solicită asociatului unei firme să devină asociat în schimbul datoriei. Asociatul este de acord și aprobă cererea. Care sunt modificările care rezultă la nivel de Bilanț ?

Rezolvare:

A		Bilanț		P	
Db	20.000	CP (Csv)	20.000 + 2.000		
Cr cl	1.500	Rex	500		
Mp	1.000	Dfz	2.000 - 2.000		
TA	22.500	TP	22.500		

⇒ ↑Cp', ↓Dfz

$$\Rightarrow A = [(Cp' + x) + (V - Ch)] + (D - x)$$



9. O societate comercială primește de la un furnizor o factură reprezentând servicii de transport prestate, în sumă de 300 lei. Care sunt modificările care rezultă la nivel de Bilanț și C.P.P.?

Rezolvare:

⇒ Știm că serviciile nu sunt active. Pentru că se consumă la momentul prestării sunt considerate cheltuieli.

⇒ ↑D (Dfz), ↓Rex (↑Ch) ⇒ ↓CP

A		Bilanț		P
Db	20.000	CP (Csv)	22.000	
Cr cl	1.500	Rex	500 - 300	
Mp	1.000	Dfz	300	
TA	22.500	TP	22.500	

Chelt.	C.P.P.	Venit.	
Ch	1.000	V	1.500
	300		
Rex. = V - Ch. = 1.500 - 1.300 = 200			

$$A = [Cp' + V - (Ch + x) + D + x]$$

$$22.500 = 22.000 + 500 - 300 + 0 + 300$$

⇒ O creștere de datorii în această situație apare pe seama unei cheltuieli (dar nu întotdeauna).



10. Un furnizor la sfârșitul perioadei acordă o reducere de 200 lei la datoria existentă.

Rezolvare:

⇒ Avem un câștig, adică un venit.

A		Bilanț		P
Db	20.000	CP (Csv)	22.000	
Cr cl	1.500	Rex	200 + 200	
Mp	1.000	Dfz	300 - 200	
TA	22.500	TP	22.500	

Chelt.	C.P.P.	Venit.	
Ch	1.000	V	1.500
	300		200
Rex. = V - Ch. = 1.700 - 1.300 = 400			

$$\Rightarrow \downarrow D (Dfz), \uparrow CP \Rightarrow \uparrow Rex$$

⇒ $A = [Cp' + (V + x - Ch)] + D - x$, avem un venit asociat unei scăderi de datorie.



11. Folosind datele din exemplul anterior să se ordoneze Bilanțul după lichiditate și exigibilitate.

Rezolvare:

A		Bilanț		P
AI		CP (Csv)	22.000	
AC		Rex.	400	
St (Mp)	1.000			
Cr (cl)	1.500	Datorii fz	100	
Db	20.000			
TA	22.500	TP	22.500	



12. Pe baza Bilanțului final an N-1 (de mai jos) să se deschidă fișele de cont.

A	Bilanț		P
Db	3.000	CP (csv)	3.500
Casa	1.500	Datorii furnizori	1.000
TA	4.500	TP	4.500

Rezolvare:

D (+)	“Disp. bănești”	C (-)	D (+)	“Capital social”	C (-)
Sid	3.000		Sic	3.500	
D (+)	“Casa”	C (-)	D (-)	“Furnizori”	C (+)
Sid	1.500		Sic	1.000	



13. O societate comercială prezintă următorul Bilanț inițial.

A	Bilant initial		P
Db = 3.000	CP (csv) = 3.500		
Casa = 1.500	Datorii furnizori = 1.000		
TA = 4.500	TP = 4.500		

Se cere: reflectați rulajele debitoare și creditoare după caz, conform următoarelor operații:

- se ridică numerar de la bancă în suma de 300 lei;
- se achită numerar un furnizor cu suma de 400 lei.

Rezolvare:

D (+)	“Disp. bănești”	C (-)	D (-)	“Capital social”	C (+)
-------	-----------------	-------	-------	------------------	-------

Sid	3.000	1)	300
RD	0	RC	300
TSD	3.000	TSC	300
SFD	2.700		
D (+)	"Casa"	C (-)	

Sid	1.500	2)	400
1)	300		
RD	300	RC	400
TSD		TSC	400
1.800			
SFD	1.400		

		Sic	3.500
		RC	0
		TSC	3.500
		SFC	3.500
D (-)	"Furnizori"	C (+)	

2)	400	Sic	1.000
RD	400	RC	0
TSD	400	TSC	1.000
		SFC	600

2. Contabilitatea capitalurilor

2.1. Noțiuni generale

Din punct de vedere economic, capitalul unei entități cuprinde totalitatea resurselor materiale care împreună cu ceilalți factori de producție (munca, știința, informația, pământul), contribuie la crearea de bunuri având ca scop final realizarea unui beneficiu (profit).

Capitalul reprezintă sursa de proveniență a activelor unei entități, el fiind considerat o sursă de finanțare stabilă, deoarece acesta este pus la dispoziția unei entități pe o perioadă mai mare de un an. Cu ajutorul capitalului, societatea își procură mijloacele economice (utilaje, clădiri, mijloace de transport, stocuri de materii prime și materiale, obiecte de inventar etc.) necesare desfășurării activității în scopul obținerii de profit.

Capitalul se formează la înființarea societății, iar pe parcursul desfășurării activității el se majorează sau se diminuează, după caz, iar la încetarea activității se lichidează.

Potrivit Legii Contabilității nr. 82/1991 capitalul total al unei entități poartă denumirea de capital permanent care cuprinde: capital propriu, capital străin și provizioane reglementate.

Capitalul propriu este format din: capital social, rezerve, prime de capital, rezultat reportat, rezultat din exercițiului curent, câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii și provizioane. Capitalurile proprii sunt considerate surse care au ca origine întreprinzătorii sau activitatea desfășurată de entitate.³²

În structura capitalului propriu un loc important îl reprezintă capitalul social care este acea parte de capital pusă la dispoziția entității de către proprietari (acționari/asociații) ca aport în natură și/sau în numerar și care aparține acestora.

Aportul reprezintă valoarea pe care asociații/acționarii se angajează să o aducă la înființarea unei societăți și îmbracă două forme: în bani sau/și în natură (pot fi bunuri de natura activelor imobilizate sau circulante).

Capitalul social poate fi divizat în părți egale numite acțiuni (în cadrul societăților de capitaluri) sau părți sociale (în cazul societăților de persoane). Mărimea acțiunilor și/sau părților sociale se stabilește la înființarea unei societăți prin statutul acesteia și poartă denumirea de valoare nominală a

³² Todea N., Contabilitate financiară: curs universitar, Ed. Aeternitas, Alba-Iulia, 2006, p. 15.

acțiunilor sau a părților sociale. Acțiunile sau părțile sociale reprezintă deci o fracțiune din capitalul social al unei societăți și cunoscându-se numărul și valoarea nominală se poate determina valoarea totală a capitalului social dintr-o entitate:

$$\text{Capital social (CS)} = \text{Număr de acțiuni (A)} \times \text{Valoarea nominală (VN)}$$

$$\text{Capital social(CS)} = \text{Număr de părți sociale(PS)} \times \text{Valoarea nominală (VN)}$$

Acțiunea reprezintă o fracțiune a capitalului unei societăți (în comandită pe acțiuni și pe acțiuni), care se concretizează într-un titlu de valoare și care conform Legii nr. 31/1990 a societăților comerciale cuprinde: denumirea și durata societății, durata contractului de societate, numărul din registrul comerțului în care este înregistrată societatea, capitalul social, numărul de acțiuni, numărul de ordine, valoarea nominală a acțiunilor. Spre deosebire de părțile sociale, acțiunile se regăsesc sub forma unor înscrisuri (acte cu valoare) care dau dreptul posesorilor (acționarilor) să participe la formarea capitalului și ulterior la distribuirea acestuia. Prin achiziționarea de acțiuni cumpărătorul acestora (acționarul) devine coproprietar deoarece aceste acțiuni reprezintă *titluri de proprietate*.

Părțile sociale spre deosebire de acțiuni au valoare egală și sunt reprezentate de un certificat eliberat fiecărui asociat de către Oficiul Registrului Comerțului care cuprinde: denumirea societății și capitalul social, numărul și valoarea unitară a părților sociale, numele titularului.

Capitalul străin este partea de capital (împrumutat) care provine de la terțe persoane care se rambursează la un termen viitor (la scadență). Acest capital străin de regulă este purtător de dobândă. Capitalul străin poate fi format din: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, credite bancare pe termen mediu și lung, datorii legate de participații și alte împrumuturi și datorii asimilate.

Capitalul propriu împreună cu capitalul străin pe termen lung formează capitalurile permanente ale entității. Reflectarea în contabilitatea financiară a capitalurilor societății comerciale se realizează cu ajutorul clasei de conturi nr. 1 din Planul de conturi general.

Conturile de capitaluri cuprind conturile care reflectă sursele unei entități, ele fiind elemente de pasiv. Acestea încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existentul inițial și cu majorările de pasiv (la constituirea rezervelor), se debitează cu micșorările de pasiv (la constituirea surselor), iar soldul final creditor reflectă sursele neutilizate (încă existente).

Principalele forme de capital, prevăzute în planul de conturi general sunt:

- capital și rezerve;
- rezultat reportat (profit nerepartizat (+) sau pierdere neacoperită(-));
- rezultat exercițiu financiar (profit (+) sau pierdere (-));
- câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii;
- provizioane;
- împrumuturi și datorii asimilate.

În bilanțul prescurtat conturile de capitaluri se regăsesc grupate sub următoarea formă, prezentată în Tabel 7:

Tabel 7. Modalitatea de prezentare a capitalurilor în Bilant

J. Capital și rezerve
I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat și capitalul nevărsat)
II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

2.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de capitaluri

Capitalul unei societăți reprezintă sursa de finanțare a acesteia având un caracter stabil și poate fi definit ca fiind „echivalentul valoric al resurselor investite în active de către proprietari (capitaluri proprii) sau de terțe persoane (capitaluri împrumutate și datorii pe termen mediu și lung)”³³.

2.2.1. Capital și rezerve

În contabilitate, în categoria conturilor de capital și rezerve se includ:

- capitalul social sau patrimoniul regiei;
- primele de capital;
- rezervele din reevaluare;
- rezerve;
- rezerve din conversie (apar numai în situațiile financiare anuale consolidate);
- interese care nu controlează (apar numai în situațiile financiare anuale consolidate);

³³ Ristea, M., coordonator, Contabilitate financiară, Editura Universitară, ed. a 2-a, București, 2005, p.55.

- acțiuni proprii.

2.2.1.1. Capital social

Capitalul social reprezintă un element patrimonial care este exprimat în expresie bănească și cuprinde valoarea totală a aporturilor (în natură sau în bani) subscribe de asociați sau acționari la constituirea unei entități³⁴. Acesta se constituie la înființarea entității, putându-se majora sau diminua în funcție de hotărârea Adunării generale a acționarilor în cazul societăților pe acțiuni sau a asociațiilor în cazul societăților de persoane potrivit legislației în vigoare (Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, statutul și contractul de societate).

Pe toată perioada de funcționare a societății capitalul social reprezintă garanția pe care aceasta o oferă creditorilor săi, arătând răspunderea în limita capitalului social existent³⁵.

Capitalul social îmbracă două forme:

- capital subscris nevărsat care reprezintă capitalul pe care proprietarii sau asociații s-au angajat să-l pună la dispoziția societății (valoarea fiind înscrisă în actul de constituire și reprezintă acordul de voință al părților);
- capital subscris vărsat care reprezintă acel capital care a fost depus în numerar și/sau în natură de către asociați sau acționari (valoarea regăsită în extrasul de cont deschis la o instituție bancară).

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii Contabilității nr. 82/1991 pct. 36 avem următoarea definiție, citez: „*Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, respectiv cu valoarea aportului în numerar sau în natură, a rezervelor încorporate și a profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operațiuni care conduc la modificarea acestuia*”³⁶.

Pe parcursul activității unei societăți, capitalul social poate fi majorat (prin capitalizarea profitului sau aporturi noi în bani și/sau în natură) sau redus (prin rambursări de numerar către proprietari sau pentru acoperirea pierderilor) numai în condițiile legii și conform clauzelor prevăzute în actele de constituire.

Capitalul social este evidențiat în pasivul bilanțului unei societăți și

³⁴ Podoaba L, Nistor C.S., Aspecte teoretice și practice privind contabilitatea financiară specifică societăților comerciale, ed. a 2-a, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2017, p. 27.

³⁵ Georgescu I.E. (coordonator), Bazele contabilității întreprinderii, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza din Iași”, Iași, 2020, p. 170.

³⁶ Sistemul Contabil al agenților economici, Regulament privind aplicarea Legii contabilității 82/1991, Ministerul Finanțelor, 1994, p. 24.

reprezintă o datorie a societății față de proprietari (acționari sau asociați). Astfel capitalul social devine un pasiv propriu intangibil până la lichidarea societății.

În statutul de înființarea al unei societății se menționează modul de constituire a capitalul social și cota de participare a fiecărei persoane (în cazul în care există mai multe persoane) care participă la constituire. Aceste condiții au un dublu rol: odată pentru întreprinzători (asociați sau acționari) se va realiza cu ușurință identificarea în documentele de constituire și în cele contabile a modului de constituire și a cotei de participare, iar în al doilea rând pentru persoanele fizice și juridice cu care o entitate realizează diverse tranzacții, statutul, va fi sursa de informații la care se va putea apela pentru stabilirea proprietarilor și a cotei în care acestea sunt răspund cu patrimoniul în relațiile economice și juridice.

Regimul juridic al capitalului este stabilit în funcție de forma de proprietate³⁷:

- la societatea în nume colectiv (SNC) sau la societatea în comandită simplă (SC), constituite prin contract de societate încheiat în formă autentică se menționează aportul fiecărui asociat în numerar sau alte bunuri, valoarea lor și termenul până la care se va vărsa integral capitalul social subscris;
- la societatea pe acțiuni (SA) sau la societatea în comandită pe acțiuni (SCA) constituite prin contract de societate și statut, capitalul social nu poate fi mai mic de 90.000 lei (echivalentul în lei a 25.000 euro) și poate fi adus ca aport de minim 5 acționari. La constituire capitalul social vărsat trebuie să fie de cel puțin 30% din cel subscris, iar diferența va trebui să fie depusă în termeni de 12 luni de la emiterea acțiunilor. Capitalul social astfel constituit va fi divizat pe un număr de acțiuni și la o valoare nominală prestabilită, precizându-se felul acțiunilor: nominative sau la purtător. Numărul acționarilor nu poate fi mai mic de doi.
- la societatea cu răspundere limitată constituită prin contract de societate și statut, numărul de asociați este limitat la maxim 50, iar capitalul social nu poate fi mai mic de 200 lei și se divide în părți sociale egale care nu pot fi mai mici de 10 lei. Aportul în natură la acest tip de societate nu poate fi mai mare de 60% din capitalul social.

În contabilitate contul de capital social se desfășoară analitic pe fiecare acționar sau asociat ținându-se astfel o evidență a numărului și valorii

³⁷ Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004.

nominale a acțiunilor sau părților sociale subscrise vărsate și nevărsate și a tipului de acțiune (ordinară sau preferențială).

Evidența operațiilor financiare cu privire la constituirea, majorarea sau diminuarea capitalului social se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 10, evidențiate în Tabel 8, de mai jos:

Tabel 8. Conturile sintetice - Capital

10. CAPITAL SI REZERVE 101. Capital* 1011. Capital subscris nevărsat (P) 1012. Capital subscris vărsat (P)	1015. Patrimoniul regiei (P) 1016. Patrimoniul public** (P)
*În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc. ** Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.	

Funcțiunea conturilor de capital este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile capital sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Cont de capital	Debit	Credit

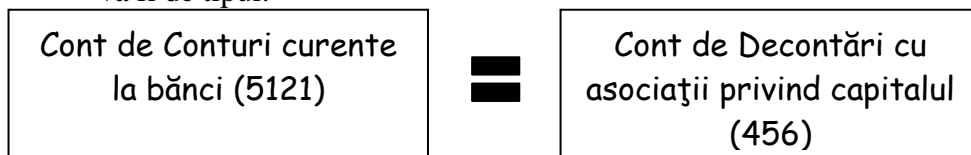
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

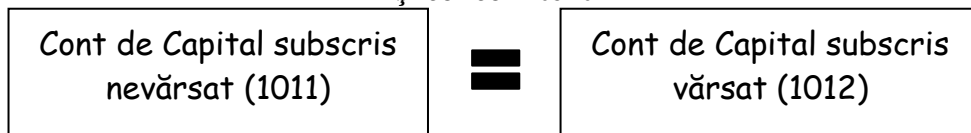
- o înregistrare reprezentând subscrierea capitalului la înființarea unei societăți, va fi de tipul:

Cont de Decontări cu asociații privind capitalul	=	Cont de Capital subscris nevărsat
---	----------	--------------------------------------

- o înregistrare reprezentând vărsarea capitalului (depunerea la bancă), va fi de tipul:

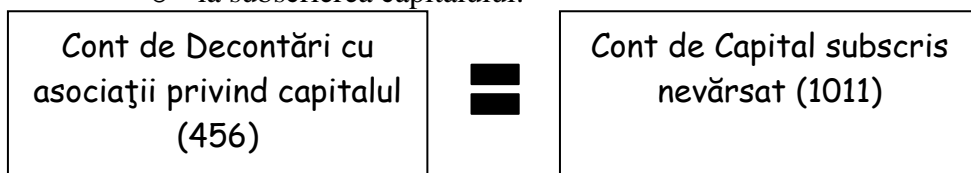


și concomitent

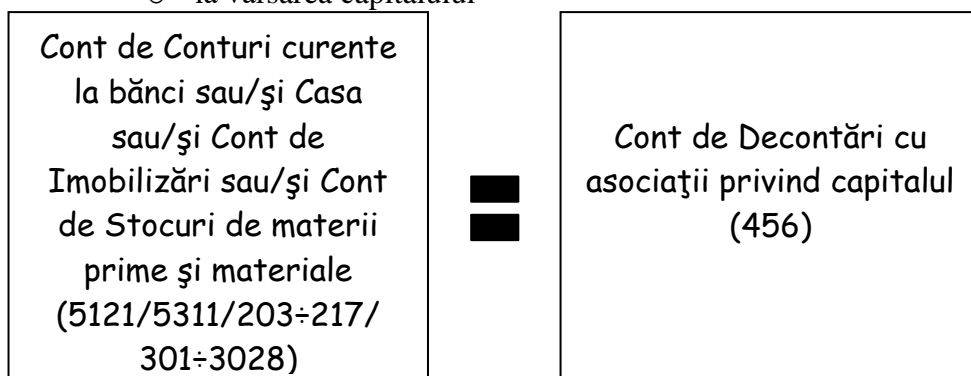


- în cazul în care asociații sau acționarii subscriu constituirea de capital prin aport atât în bani cât și în natură, înregistrările vor fi de tipul:

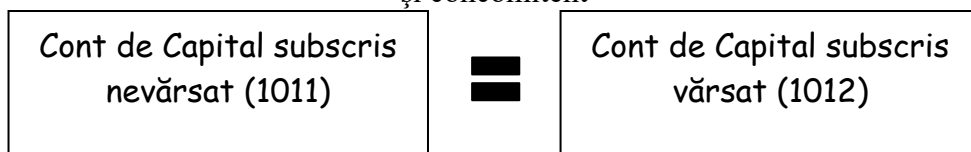
- o la subscrierea capitalului:



- o la vărsarea capitalului



și concomitent



2.2.1.2. Prime legate de capital

Primele legate de capital reprezintă excedentul (diferența) dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor create pentru remunerarea aporturilor, provenite din acțiuni de fuziune sau de conversie a unor obligațiuni în acțiuni. În cadrul primelor de capital se includ mai multe tipuri de prime diferențiate în funcție de momentul în care s-a ocazionat apariția acestora:

- primele de emisiune apar în momentul emisiunii de noi acțiuni având ca urmare o creștere de capital. Se calculează ca diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică). Acestea au un rol dublu: să acopere cheltuielile de emisiune a acțiunilor și să egalizeze drepturile acționarilor noi cu cele ale vechilor acționari, prin compensarea diferenței dintre valoarea nominală și valoarea contabilă a vechilor acțiuni;
- primele de fuziune apar în momentul fuziunii unei a cel puțin două entități. Se calculează ca diferență dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor. Sunt o modalitate prin care capitalul social al unei societăți poate să crească prin fuziunea cu o altă societate, ceea ce presupune emiterea de noi acțiuni (dat fiind că valorile de capital ale fiecăreia sunt diferite).
- primele de aport apar în momentul în care are loc o creștere de capital prin aport în natură. Se calculează ca diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală. Capitalul social al unei societăți poate să crească prin aportul în natură care apare după evaluarea contribuțiilor în natură, și care presupune emiterea de noi acțiuni.
- primele de conversie a obligațiunilor apar ca urmare a dorinței proprietarilor de obligațiuni de a transforma obligațiunile în acțiuni (devenind coproprietari ai entității). Se calculează ca diferență dintre valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligate și valoarea acțiunilor proprii emise. Se stabilesc cu ocazia conversiilor datoriiilor în acțiuni.

În contabilitatea financiară conturile contabile sunt conform Tabel 9:

Tabel 9. Conturi sintetice – Prime de capital

10. CAPITAL SI REZERVE	1043. Prime de aport (P)
104. Prime de capital	1044. Prime de conversie a obligatiunilor
1041. Prime de emisiune (P)	in actiuni (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)	

Funcțiunea conturilor de prime de capital este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de prime de capital sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Prime de capital	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând subscrierea capitalului împreună cu prime legate de capital, va fi de tipul:

Cont de Decontări cu asociații privind capitalul	=	Cont de Prime de capital (prime de emisune)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând o majorare de capital social cu prime de capital ca urmare a încorporării acestora, va fi de tipul:

Cont de Prime de capital	=	Cont de Capital subscris vărsat
--------------------------	---	------------------------------------

2.2.1.3. Rezerve din reevaluare

Între două momente succesive, cel de achiziție (primul moment) și cel în care se realizează reevaluarea (al doilea), apar de obicei diferențe de valoare deoarece:

- intervine uzura fizică și morală care poate să ducă la creșterea sau dimpotrivă la diminuarea patrimoniului;
- apare inflația care determină creșterea prețurilor cu implicare directă

asupra creșterii valorii patrimoniului;

În țara noastră, reevaluarea este numită “reevaluare reglementată” deoarece conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 la pct. 54 lit. e, reevaluarea nu se poate face decât „în baza unei dispoziții legale exprese”. În contabilitate în urma reevaluării, diferențele din reevaluare se stabilesc pentru fiecare imobilizare corporală în parte. Acestea nu pot fi distribuite acționarilor sau asociaților conform prevederilor legale din O.M.F.P. nr. 3055/2009 (pct. 246).

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu I.A.S. 16 „Imobilizări corporale” (International Accounting Standards), O.M.F.P. nr. 3055/2009 și a Legii contabilității nr. 82/1991, reprezintă rezerve din reevaluare și trebuie reflectat în contabilitate. Acesta cuprinde soldul rezultat din diferența dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării în condițiile legii. În contabilitatea financiară evidențierea rezervelor din reevaluare se realizează prin intermediul contului contabil care reflectă rezerve din reevaluare conform Tabel 10:

Tabel 10. Cont sintetic – Rezerve din reevaluare

10. CAPITAL SI REZERVE
105. Rezerve din reevaluare (P)

Funcțiunea conturilor de rezerve din reevaluare este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de rezerve din reevaluare sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Rezerve din reevaluare	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	IEȘIRI "+"	INTRĂRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o creștere de valoare a unor imobilizări ca urmare a reevaluării, va fi de tipul:

Cont de Imobilizare corporală sau necorporală (201÷217)	=	Cont de Rezerve din reevaluare (105)
---	---	--------------------------------------

- o înregistrare reprezentând o micșorare de valoare a unor imobilizări ca urmare a unei alte reevaluării (micșorare sub valoarea inițială contabilă), va fi de tipul:

Cont de Rezerve din reevaluare (105)	=	Cont de Imobilizare corporală sau necorporală (201÷217)
	și	
Cont de Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor (6813)	=	Cont de Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor (2903÷2935)

2.2.1.4. Rezerve

Rezervele în termeni economici reprezintă beneficii care au fost capitalizate de către o entitate fie ca urmare a unei cerințe legislative exprese, fie ca urmare a hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților. Acestea sunt evidențiate în contabilitate la capitolul rezerve până la o decizie ulterioară a entității, de transformare a acestora.

Conform Legii nr. 31/1990, societățile comerciale pe acțiuni și societățile cu răspundere limitată sunt obligate să-și constituie rezerve, denumite rezerve legale. Concepția de constituire a rezervelor pornește de la principiul prudenței atât pentru a permite societății să se dezvolte cât și pentru a se evita eventualele efecte economice nefavorabile (conjuncturale) care ar putea să împiedice buna funcționare a societății.

Rezervele sunt considerate resurse economice care se regăsesc în structura pasivului sub următoarele forme:

- rezerve legale;
- rezerve statutare sau contractuale;
- alte rezerve.

Rezerva legală se constituie din profitul realizat de către toate societățile comerciale, conform prevederilor legale citez: „Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.”³⁸

În fondul de rezervă legală se include și diferența de preț obținută din vânzarea acțiunilor la un preț mai mare decât valoarea nominală, dacă aceasta diferență nu este întrebuințată la acoperirea cheltuielilor cu emisiunea sau cu amortizarea. *Rezerva* legală poate fi folosită pentru creșterea capitalului social, dar aceasta nu poate fi distribuită asociaților, existând obligativitatea refacerii ei.

Rezerva statutară se constituie anual din profitul societății, conform prevederilor din statutul acesteia. Adunarea generală ordinară are obligația de a o constitui această rezervă anual, din profitul net obținut, în cotele și limitele prevăzute de statut. Rezervele statutare pot fi folosite pentru acoperirea pierderilor din anii precedenți sau pentru majorarea capitalului social.

Alte rezerve se pot constitui de către societățile comerciale dacă nu există prevederi exprese în legislație sau în statut. Acestea se constituie facultativ din profitul net pentru acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri conform hotărârii adunării generale a asociaților sau acționarilor. În *contabilitatea* financiară conturile contabile care se folosesc atunci când dorim să înregistrăm rezervele sunt structurate conform Tabel 11:

Tabel 11. Conturi sintetice - Rezerve

10. CAPITAL SI REZERVA	1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat
106. Rezerve	din rezerve din reevaluare (P)
1061. Rezerve legale (P)	1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în

³⁸ Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, art. 183.

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)	relație cu investiția netă într-o entitate străină* (A/P)
1064. Rezerve de valoare justă* (P)	1068. Alte rezerve (P)
	107. Diferente de curs valutar din conversie* (A/P)
* Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.	

Funcțiunea conturilor de rezerve este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de rezerve sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Rezerve	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o creștere de rezerve legale, va fi de tipul:

Cont de Repartizarea profitului (129)	=	Cont de Rezerve (1061)
---------------------------------------	---	------------------------

2.2.2. Rezultatul reportat al exercițiului financiar

Rezultatul reportat reprezintă rezultatul exercițiului precedent care se poate concretiza în: profit nerepartizat sau pierdere neacoperită. Profitul nerepartizat poate atunci când Adunarea generală a acționarilor nu s-a

hotărât în privința repartizării lui. Pierderea neacoperită poate fi în cazul în care aceasta nu mai poate fi acoperită din rezultat, sau nu s-a hotărât asupra modului de acoperire a acesteia de către Adunarea generală a acționarilor/asociaților.

În contabilitate profitul apare ca o sursă proprie de finanțare urmând ca ulterior să se ia decizii asupra distribuirii lui pe anumite destinații care unele pot fi stabilite de legislație iar altele prin statul entității. Evidențierea în contabilitatea financiară a conturilor contabile sunt conform Tabel 12:

Tabelul 12. Rezultatul reportat

11. REZULTATUL REPORTAT 117. Rezultatul reportat 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita (A/P) 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puțin IAS 29* (A/P)	1173. Rezultatul reportat provenit din modificarea politicilor contabile (A/P) 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P) 1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P) 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene (A/P)
* Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementarile contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.	

Funcțiunea conturilor de rezultat reportat este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de rezultat reportat sunt conturi bifuncționale, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Rezultat reportat	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	IEȘIRI "+"	INTRĂRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând închiderea contului de profit și pierderea și transferarea acestuia asupra contului de rezultat, va fi de tipul:

Cont de Profit sau pierdere (121)	=	Cont de Rezultat reportat (1171÷1174)
-----------------------------------	---	---------------------------------------

- o înregistrare reprezentând repartizarea rezultatului în vederea distribuirii de dividende la asociați sau acționari, va fi de tipul:

Cont de Rezultat reportat (1171÷1174)	=	Cont de Dividende de plată (457)
---------------------------------------	---	----------------------------------

2.2.3. Rezultatul exercițiului financiar

În literatura de specialitate prin rezultatul curent al exercițiului se înțelege „Diferența între veniturile și cheltuielile unui exercițiu, putând fi favorabilă (profit) sau nefavorabilă (pierdere)”³⁹.

Din punct de vedere fiscal rezultatul exercițiului reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile unei societăți la care se adaugă cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În contabilitatea financiară conturile contabile sunt prezentate conform Tabel 13:

Tabelul 13. Conturi sintetice – Rezultatul exercițiului financiar

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR	129. Repartizarea profitului (A)
121. Profit sau pierdere (A/P)	

³⁹ Bușe G., Dicționarul complet al economiei de piață, Ed. Societatea Informația, București, 1994, p.301.

Funcțiunea conturilor de rezultat al exercițiului financiar este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul de profit și pierdere este un cont bifuncțional, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Profit sau pierdere	Debit	Credit

- deoarece contul de repartizarea profitului este un cont de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Repartizarea profitului	Debit	Credit

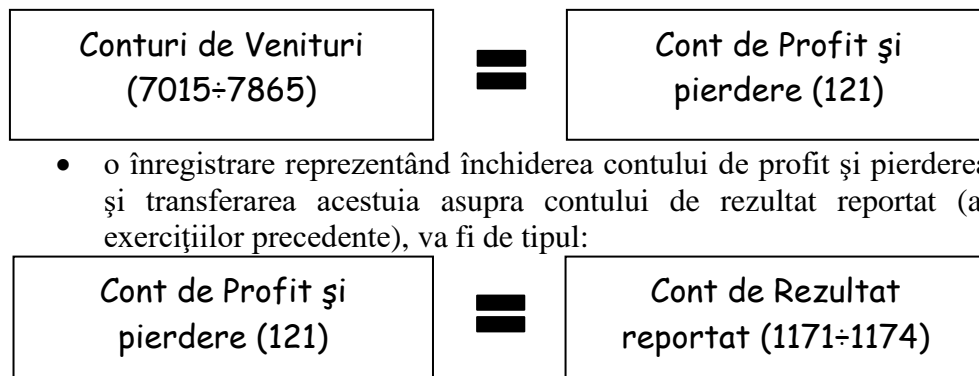
- înregistrările contabile pentru contul de profit și pierdere pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare privind transmiterea cheltuielilor și veniturilor asupra contului de profit și pierdere, care se realizează la sfârșitul fiecărei luni, are loc pentru închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

Cont de Profit și pierdere (121)	=	Conturi de Cheltuieli (601÷698)
----------------------------------	---	---------------------------------

și concomitent



2.2.4. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale unei societăți se reflectă în contabilitate în conturi distincte, separat de contul de profit și pierdere.

Acțiunile proprii răscumpărate sunt prezentate în situațiile financiare ca și o corecție a capitalului propriu, iar în notele explicative trebuie făcută referire la aceste câștiguri, respectiv la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri. Câștigurile aferente instrumentelor de capitaluri se calculează ca diferență între prețul de vânzare (valoarea nominală a instrumentelor de capital anulate) și valoarea de răscumpărare (valoarea plătită în urma răscumpărării).

În contabilitatea financiară conturile contabile sunt conform următorului Tabel 14:

Tabel 14. Conturi sintetice – Câștiguri sau pierderi instrumente de capitaluri proprii

14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII 141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)	149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A) 1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A) 1495. Pierderi rezultate din reorganizari, care sunt determinate de anularea titlurilor detinute (A) 1498. Alte pierderi legate de
---	--

1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)	instrumentele de capitaluri proprii (A)
---	---

Funcțiunea conturilor de câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

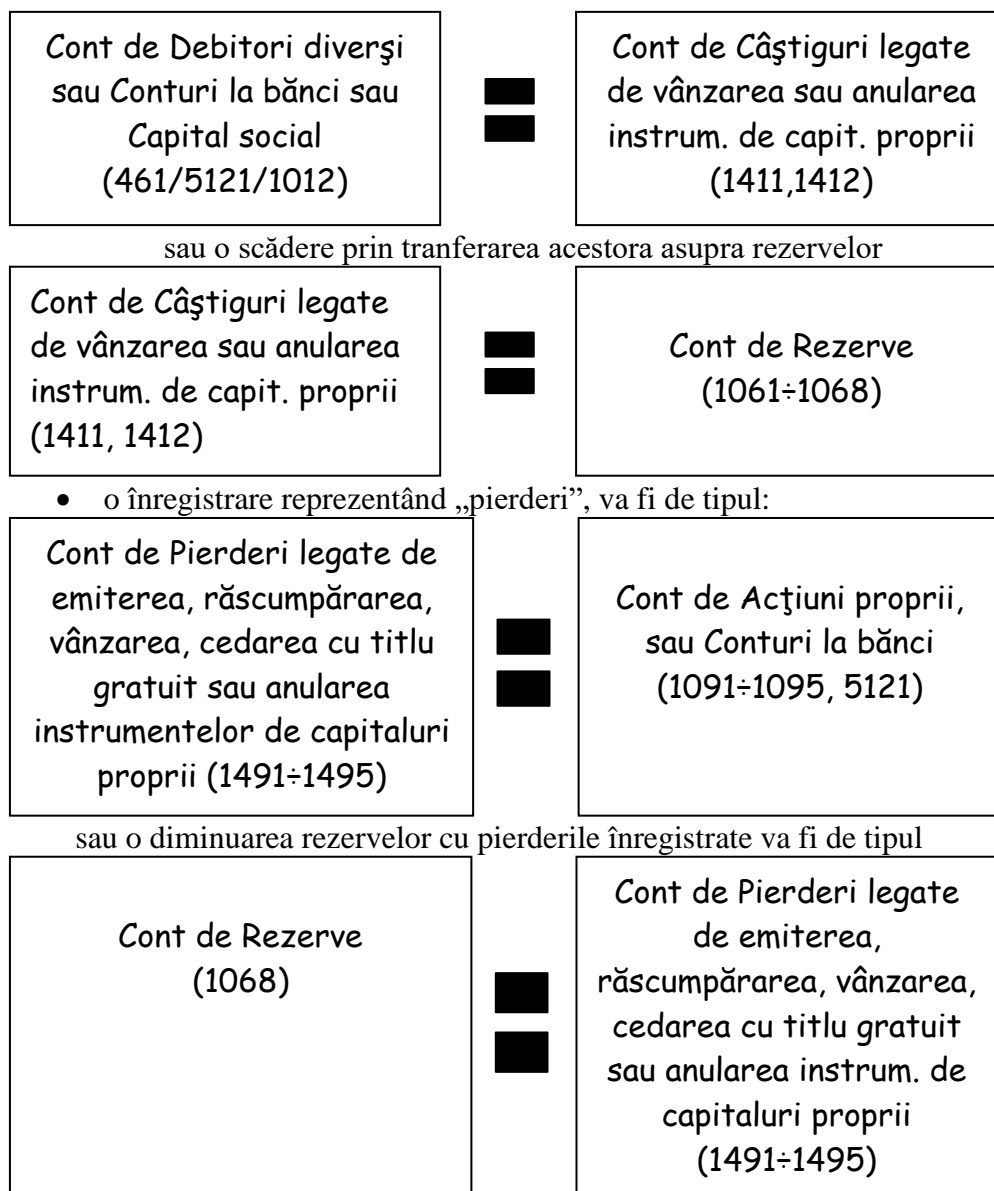
- deoarece contul câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, este un cont de pasiv întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	Credit	Debit

- deoarece contul de pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii este un cont de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	Credit	Debit

- o înregistrare reprezentând o creștere de „câștiguri”, va fi de tipul:



2.2.5. Provizioane

Provizioanele reprezintă pasive care au o exigibilitate sau o valoare incertă și care se constituie prin înregistrarea unei cheltuieli la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar (odată cu efectuarea inventarierii), când anumite pierderi probabile pot fi estimate.

Provizioanele în termeni economico-financiar reprezintă acele sume care se constituie ca o măsură de prevenire a unor eventuale

disfuncționalității în activitatea unei societăți pentru atenuarea acestora. Se consideră că un provizion trebuie recunoscut și înregistrat în contabilitate atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- există o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- există probabilitatea ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația;
- obligația poate fi estimată în mod credibil.

Provizioanele se constituie de către entități pentru acoperirea unor riscuri, deteriorări, ori pierderi la care sunt expuse anumite elemente ale activului patrimonial pe parcursul desfășurării activității de către entitate, cum ar fi:

- pentru acoperirea unor cheltuieli cu litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii cu parteneri de afaceri (fiind denumite și datorii probabile sau potențiale);
- pentru acoperirea unor cheltuieli legate de activitatea de post-vânzare (service în perioada de garanție), de plată a garanțiilor reclamate de clienți;
- pentru acoperirea unor cheltuieli cu acele evenimente care la restructurarea salariaților sau activității;
- pentru acoperirea unor cheltuieli cu pensii sau obligații similare;
- pentru acoperirea unor cheltuieli legate de acele acțiuni necesare pentru dezafectarea unor imobilizări corporale.

În categoria provizioanelor un loc distinct îl ocupă *provizioanele reglementate* care sunt stabilite potrivit dispozițiilor legale. Aceste provizioane pot fi: pentru majorarea prețurilor aferente stocurilor, pentru calcularea amortizării accelerate, iar în contabilitate ele reprezintă cheltuieli excepționale.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt resurse economice constituite la sfârșitul exercițiului financiar, în temeiul principiului prudenței, cu scopul de a evita posibile pierderi generate de apariția unor fenomene de risc care ar putea perturba echilibrul patrimonial.

În lucrarea sa, autorul Bernard Colasse ne descrie astfel: „Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt prelevări din beneficii, destinate să acopere riscurile și cheltuielile, considerate probabile, determinate de evenimente desfășurate sau în curs de desfășurare, cu precizarea clară a obiectivului lor, dar a căror realizare este incertă; ele se situează deci din punct de vedere financiar, între capitalurile proprii, în sensul strict, și datorii”.⁴⁰

⁴⁰ Talaghir Gh. și Negoescu Gh., Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. ALL, 1998, p. 161, citat din Bernard Colasse, Contabilitate generală, Ed. Moldova, tradusă de Tabara N.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli cuprind:

- provizioane pentru litigii, acele provizioane de riscuri care sunt constituite la finele exercițiului atunci când este posibil ca entitatea să piardă un proces în justiție care este în curs de derulare și care va genera o cheltuială de judecată care trebuie suportată de entitate;
- provizioane pentru garanții acordate clienților, se constituie în general pentru garanții de buna execuție acordate conform clauzelor contractuale în limita cheltuielilor care ar putea fi generate de remedierea bunurilor sau lucrărilor în perioada de garanție. Aceste provizioane se constituie lunar numai pentru bunuri livrate, lucrări executate și servicii prestate conform contractelor încheiate, prin stabilirea unui procent din veniturile obținute din vânzare care va fi ponderat cu probabilitatea de apariție a acestui eveniment sau ținându-se cont de evenimentele din anul anterior. La expirarea perioadei de garanție în situația în care nu au existat remedieri aceste provizioane se înregistrează la venituri.
- provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare (introduse de O.M.F. nr. 94/2001), care cuprind costurile estimate cu demontarea și mutarea unui activ inclusiv costurile cu restaurarea amplasamentului necesare de efectuat la sfârșitul duratei de viață a activului. Alături de costurile inițiale ale activului (IAS 16) pot fi incluse și costurile atribuibile acestuia, atunci când acestea au fost recunoscute ca și provizioane (IAS 37).
- provizioane pentru restructurare (introduse de OMF nr. 94/2001), cuprind acele provizioane care includ costurile directe (determinate de modificarea activității realizate de o societate sau de modificarea structurii organizatorice a acesteia) iar constituirea se realizează atunci când există un plan oficial de restructurare care a fost aprobat urmând a se începe implementarea lui.
- alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli cuprind acele provizioane care nu sunt în nici una din categoriile de mai sus, dar care pot fi constituite de entități. De exemplu societățile bancare creează provizioane pentru creditele bancare acordate clasificându-le în credite: „pierdere” (provizion de 100% din soldul acestora), „îndoielnice” (50%), „standard” (20%) și „în observație” (5%).

Diminuarea sau anularea acestor tipuri de provizioane se realizează prin trecerea lor pe **venituri** în cazul încasării de creanțe sau a neproducerii evenimentului pentru care au fost constituite, sau prin înregistrarea unei **cheltuieli** în cazul în care se produce evenimentul pentru care acest provizion a fost constituit. Provizioanele se referă la activitatea curentă,

reflectând o cheltuială probabilă, și sunt diferite de provizioanele reglementate care privesc activitatea de consolidare, vizând formarea unor resurse de redresare în cazul apariției unor situații nefavorabile în activitatea societății.

La întocmirea fiecărui bilanț, provizioanele trebuie revizuite și ajustate pentru a reflecta realitatea existentă la această dată. Acestea trebuie să fie evaluate înaintea calculării impozitului pe profit conform tratamentului fiscal prevăzut de legislația fiscală în vigoare.

În contabilitatea financiară conturile contabile sunt conform următorului Tabel 15:

Tabel 15. Conturi sintetice – Provizioane

15. PROVIZIOANE	1514. Provizioane pentru restructurare (P)
151. Provizioane	1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
1511. Provizioane pentru litigii (P)	1516. Provizioane pentru impozite (P)
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)	1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)	1518. Alte provizioane (P)

Funcțiunea conturilor de provizioane este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

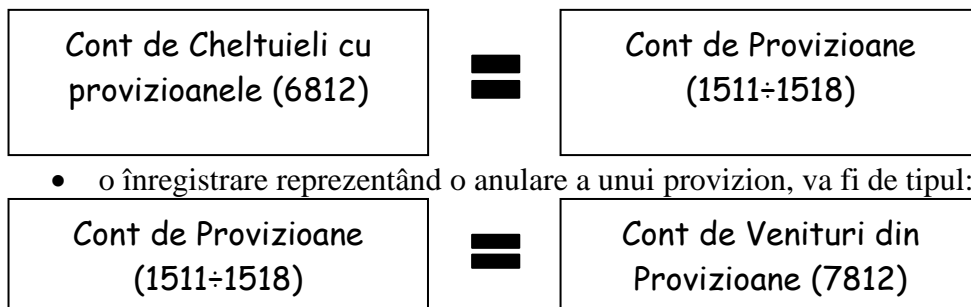
- deoarece conturile de provizioane sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Provizioane	Debit	Credit

- înregistrările contabile pentru contul de profit și pierdere pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând constituirea unui provizion, va fi de tipul:



2.2.6. Împrumuturi și datorii asimilate

Împrumutul în sens economic constă în atragerea unor resurse respectiv dobândirea unei sume de bani sau bunuri de către societatea comercială (împrumutat) de la o persoană fizică sau juridică (împrumutător) pentru o anumită perioadă de timp pentru care se percepe o dobândă conform contractului de împrumut.

Creditele reprezintă o relație bănească între persoane fizice sau juridice (denumite creditori) prin care o parte acordă un împrumut în bani către o altă parte (denumită debitor) care primește împrumutul sau cumpără pe datorie. În funcție de modalitatea de creditare, creditul poate fi: bancar, comercial, pentru consum, iar în funcție de perioada de timp pentru care se acordă acesta poate fi: pe termen scurt, pe termen mediu sau lung.

Într-o societate comercială împrumuturile și datoriile asimilate sunt considerate a face parte din cadrul structurii patrimoniale de pasiv și cuprind:

- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni și prime de rambursare a acestora; Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni reprezintă sumele de bani pe care o societate le încasează de la persoane fizice sau juridice care subscriu aceste obligațiuni. Primele de emisiune reprezintă diferența dintre valoarea nominală mai mare și valoarea de emisiune mai mică. Prima de rambursare reprezintă diferența dintre valoarea de rambursare mai mare și valoarea nominală mai mică.
- credite bancare pe termen mediu și lung sunt acele împrumuturi care au fost luate pe o perioadă mai mare de un an;
- datorii legate de participații reprezintă sume de bani încasate de la alte societăți comerciale ce dețin titluri de participare în societate;
- alte împrumuturi și datorii asimilate care cuprind sume de bani primite sub forma depozitelor de la terți, garanții primite sau alte sume primite sub forma concesiunilor;
- dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate reprezintă sume

de bani datorate de către societatea comercială la scadență pentru împrumuturile contractate.

O societate comercială poate emite obligațiuni (la purtător sau nominative) pentru o valoare care să nu depășească trei părți din capitalul social subscris vărsat aferent ultimului bilanț contabil. În contabilitatea financiară conturile contabile sunt conform Tabel 16:

Tabel 16. Conturi sintetice – împrumuturi și datorii asimilate

16. IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE	1661. Datorii fata de entitatile afiliate (P)
161. Imprumuturi din emisiuni de obligatiuni	1663. Datorii fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (P)
1614. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de stat (P)	167. Alte imprumuturi si datorii asimilate (P)
1615. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de banci (P)	168. Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate
1617. Imprumuturi interne din emisiuni de obligatiuni garantate de stat (P)	1681. Dobanzi aferente imprumuturilor din emisiuni de obligatiuni (P)
1618. Alte imprumuturi din emisiuni de obligatiuni (P)	1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
162. Credite bancare pe termen lung	1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile afiliate (P)
1621. Credite bancare pe termen lung (P)	1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta (P)	1687. Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)	169. Prime privind rambursarea obligatiunilor si a altor datorii (A)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)	1691. Prime privind rambursarea obligatiunilor (A)
1625. Credite bancare externe garantate de banci (P)	1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)	
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)	
166. Datorii care privesc imobiliarile financiare	

Funcțiunea conturilor de împrumuturi și datorii asimilate este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

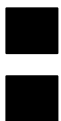
- deoarece conturile de împrumuturi și datorii asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile în partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Împrumuturi și datorii asimilate	Debit	Credit

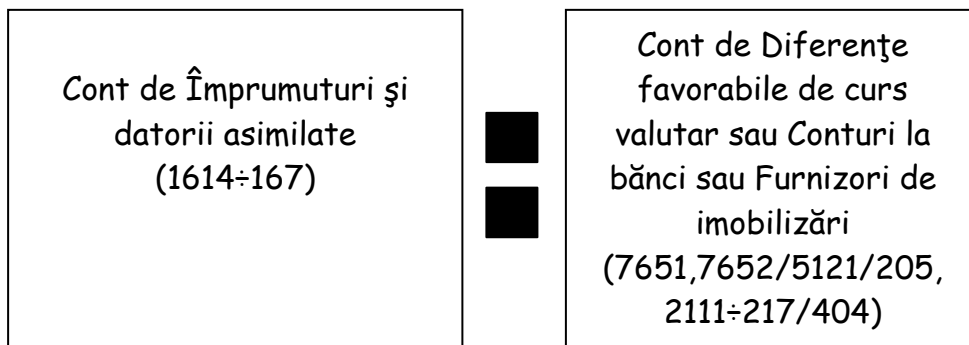
- înregistrările contabile pentru conturile de împrumuturi și datorii asimilate pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând constituirea unui provizion, va fi de tipul:

<p>Cont de Debitori diverși sau Disponib. bănești sau Concesiuni sau Imobilizări corporale sau Furnizori de Imobilizări sau Diferențe nefav. de curs valutar (461/5121/205, 2111÷217/404/6651,6652)</p>		<p>Cont de Împrumuturi și datorii asimilate (1614÷167)</p>
---	---	--

- o înregistrare reprezentând o anulare a unui provizion, va fi de tipul:



Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de capitaluri sunt prezentate în anexa 10.

2.3. Operațiuni economice privind capitalul

Principalele operațiuni economice de capital ce pot avea loc în contabilitatea unei societăți sunt:

1. *Constituirea capitalului social* - constă în depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;

2. *Creșterea capitalului social* - poate fi realizată pe parcursul desfășurării activității prin:

- aporturi noi în natură și/sau în numerar cu scop de atragere de resurse pentru finanțarea unor investiții sau pentru consolidarea situației financiare a societății;
- operațiuni interne pentru creșterea capitalului social al unei societăți prin: încorporarea rezervelor, primelor de capital sau capitalizarea profitului;
- conversia obligațiunilor în acțiuni atunci când conducerea societății dorește anularea unor datorii fără ca prin aceasta să fie afectată trezoreria societății;
- dublă mărire prin realizarea simultană a două metode de creștere din cele menționate mai sus.

3. *Reducerea capitalului social* al unei societăți are loc atunci când conducerea societății decide aceasta datorită următoarelor cauze: fie se dorește refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, fie se dorește asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital. Capitalul social poate fi redus prin:

- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți care are loc atunci când nu există alte posibilități de finanțare (reportarea pentru acoperirea din profitul net al exercițiului următor, rezerve sau alte

modalități prevăzute de lege). Aceasta se realizează prin: reducerea valorii nominale sau reducerea numărului de acțiuni.

- rambursarea aporturilor către asociați se realizează atunci când conducerea societății decide că valoarea capitalului social este mult prea mare față de activitatea care se desfășoară. Se folosește atunci când societatea se confruntă cu o perioadă dificilă în care se reduce activitatea iar rezultatele care se pot obține nu conduc la o remunerare eficientă a capitalului.
- răscumpărarea și anularea acțiunilor proprii se poate realiza cu aprobarea Adunării generale extraordinare a acționarilor și cu respectarea prevederilor legale (existente în Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale).

4. *Reducerea/creșterea capitalului social* are loc prin acțiunea simultană determinată de cele două operații de creștere și reducere a unor elemente de capital.

5. *Amortizarea capitalului social* constă în restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

2.3.1. Constituirea capitalului social

Într-o entitate privată constituirea capitalului social se realizează prin aportul asociaților sau acționarilor care se poate realiza în numerar (lei sau devize) sau/și în natură (bunuri sub forma imobilizărilor sau stocurilor). Aportul în numerar este cea mai folosită metodă de aport datorită simplității acesteia și constă în depunerea de către viitori proprietari ai firmei (asociați sau acționari) a unei sume de bani, convenită prin actul constitutiv (statut și/sau contract de societate), la bancă în urma deschiderii unui cont bancar de capital social. Ulterior chitanța cu care s-a depus capitalul social și extrasul de cont este dovada care se prezintă la Oficiul Național al Registrului Comerțului (de pe raza de domiciliu unde își are sediul viitoarea entitate) pentru înmatricularea acesteia.

2.3.2. Creșterea capitalului social

Creșterea capitalului social se realizează prin două metode:

- prin creșterea valorii nominale a acțiunilor existente; Aceasta metodă prezintă avantajul evitării de către societate a creșterii numărului de acțiuni și implicit a modificării volumului și structurii acționarilor dar are dezavantajul că pentru aplicarea ei este nevoie de acordul

unanim al acționarilor.

- prin emiterea de noi acțiuni; Această metodă se realizează prin stabilirea unui nou preț de emisiune pentru acțiunile noi care trebuie să se plaseze între limita maximă (valoarea matematică contabilă a acțiunilor medii) și limita minimă (valoarea nominală).

Creșterea capitalului social prin aporturi în natură și/sau în numerar se realizează atunci când este nevoie de procurarea de noi resurse pentru finanțarea unor investiții sau pentru creșterea și consolidarea activităților dintr-o entitate.

În practica financiară pentru diminuarea sau anularea pierderii rezultate dintre prețul de emisiune mai mic decât valoarea contabilă a acțiunilor vechi se folosește termenul „drept de subscripție”. Drepturile de subscripție (D.S.) sunt titluri de valoare negociabile care se calculează ca diferența dintre valoarea matematică contabilă veche și valoarea matematică nouă a unei acțiuni folosind următoarele relații:

$$\text{Valoarea teoretică D.S.} = \text{Valoarea contabilă veche} - \text{Valoarea contabilă nouă}$$

sau

$$\text{Valoarea teoretică D.S.} = [\text{Număr de acțiuni noi}/(\text{Număr de acțiuni vechi} + \text{Număr de acțiuni noi})] \times (\text{Valoarea contabilă veche} - \text{Preț de emisiune})$$

Creșterea capitalului social prin operațiuni interne se poate realiza prin includerea în capitalul social a unor structuri din capitalul propriu (rezerve, profituri nedistribuite, prime de capital). Această creștere poate fi realizată prin două metode:

- creșterea valorii nominale a acțiunilor vechi cu menționarea numărului de acțiuni existente;
- sporirea numărului de acțiuni prin emiterea de noi acțiuni care se repartizează gratuit vechilor acționari, cu menținerea valorii nominale inițiale.

Atunci când se realizează emiterea de noi acțiuni, protecția vechilor acționari se face prin intermediul drepturilor de atribuire (D.A.) care se acordă gratuit vechilor acționari. Aceste drepturi de atribuire pot fi negociabile și se determină ca diferență dintre valoarea contabilă inițială și valoarea rezultată după emisiunea noilor acțiuni.

Drepturile de atribuire se acordă vechilor acționari care pot să le utilizeze pentru achiziția de noi acțiuni sau pot fi vândute altor persoane care

cumpără aceste D.A.-uri pentru folosirea lor în achiziția de acțiuni. Relația de calcul pentru stabilirea valorii teoretice a unui D.A. este:

$$\text{Valoarea teoretică D.A.} = \text{Valoarea contabilă veche} - \text{Valoarea contabilă nouă}$$

sai

$$\text{Valoarea teoretică D.A.} = \text{Nr. acțiuni noi emise} / (\text{Nr. acțiuni vechi} + \text{Nr. acțiuni noi}) \times \text{Valoarea contabilă sau cotația la bursă}$$

Creșterea capitalului social prin conversia obligațiunilor în acțiuni se realizează în situația în care se dorește diminuarea datoriilor societății față de persoanele care dețin obligațiuni și totodată creșterea de capital fără să se realizeze mișcări de fluxuri de trezorerie.

Conversia obligațiunilor în acțiuni poate fi realizată doar cu acordul de voință al persoanelor posesoare de obligațiuni care ulterior vor deveni posesoare de acțiuni. Astfel persoana care era creditorul societății și deținea titluri de valoare cu dobândă fixă (obligațiuni) va deveni acționarul societății și va deține ulterior titluri de valoare (acțiuni) cu venit variabil care se va distribui sub formă de dividende. Diferența dintre valoarea nominală totală a obligațiunilor convertite și valoarea acțiunilor noi emise se va înregistra ca primă de emisiune.

Creșterea capitalului social prin dublă mărire se poate realiza prin capitalizarea anumitor elemente din cadrul capitalului propriu (rezerve, prime de capital, rezultat reportat etc.) simultan cu creșterea realizată ca urmare a unor noi aporturi de numerar. Această creștere de capital poate avea loc prin acțiuni simultane sau succesive.

Atunci când creșterea de capital se face printr-o dublă acțiune simultană, emiterea de acțiuni este închisă, drepturile de subscripție și cele de atribuire sunt transmise în mod exclusiv vechilor acționari.

Acțiunea de creștere succesivă de capital este mai permisivă, aceasta putându-se realiza prin participarea directă atât a vechilor acționari cât și a celor noi, astfel:

- pentru prima creștere, cea realizată prin încorporarea parțială sau integrală a unor elemente din capitalul propriu drepturile de subscripție și cele de atribuire aparțin vechilor acționari;
- pentru a doua creștere, drepturile de subscriere aparțin atât vechilor cât și noilor acționari.

2.3.3. Reducerea capitalului social

Capitalul social poate fi redus în următoarele situații:

- există un capital supradimensionat în raport cu activitatea economică a firmei;
- se dorește vânzarea unei părți din activele firmei care nu mai sunt necesare desfășurării activității;
- se dorește acoperirea pierderilor din exercițiile anterioare, care se face numai în cazul în care se constată că pierderile sunt prea mari și nu pot fi absorbite de rezervele constituite sau de profiturile exercițiilor viitoare;
- are loc retragerea unor asociați sau acționari, cărora li se restituie contravaloarea aportului social depus de aceștia.

Reducerea se poate realiza prin: acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți, reducerea numărului de acțiuni sau a părților sociale sau diminuarea valorii nominale, răscumpărarea acțiunilor și anularea acestora.

Reducerea *capitalului social prin acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți* se folosește în cazul în care societatea nu are altă modalitate de finanțare și se realizează fie prin reducerea numărului de acțiuni, fie prin reducerea valorii nominale a acțiunilor.

Reducerea *de capital prin rambursarea aporturilor către acționari* are loc atunci când se constată că dimensiunea societății raportată la volumul său de activitate nu justifică valoarea capitalului social care a fost constituit. Se consideră că există o parte de capital care nu este întrebuițat și nici nu va putea fi întrebuițat iar beneficiile care sunt aduse de partea utilizată sunt insuficiente pentru a se remunera corect acționariatul. Totuși în practica economică această situație nu prea este întâlnită deoarece atunci când societățile se confruntă cu astfel de situații se practică extinderea activității sau diversificarea acesteia.

O societate comercială poate să realizeze *reducerea capitalului social prin răscumpărarea și anularea acțiunilor proprii* dacă această hotărâre s-a luat prin acordul de voință al acționarilor dat în Adunarea generală extraordinară a acționarilor. Această procedură este stabilită de Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, în care se prevede că trebuie să se țină seama de egalitatea de șanse între acționari. Această reducere de capital social se realizează în situația în care numărul de acțiuni care există pe piață pentru cumpărare este inferior numărului de acțiuni pe care societatea și la propus pentru cumpărare. În această situație reducerea se realizează proporțional.

2.3.4. Reducerea/creșterea capitalului social

Reducerea capitalului social urmată de creșterea acestuia se poate realiza astfel:

- reducerea capitalului social pentru acoperirea pierderilor;
- creșterea capitalului social prin încorporarea rezervelor sau prin emiterea de noi acțiuni.

Operația de micșorare a capitalului social prin includerea rezervelor se realizează atunci când societatea are o pierdere contabilă care nu depășește 50% din valoarea capitalului social. În situația în care aceasta se confruntă cu o pierdere contabilă superioară procentului de 50% se recomandă emiterea de noi acțiuni sau transformarea obligațiilor în acțiuni prin operația de conversie.

2.3.5. Amortizarea capitalului social

Amortizarea capitalului social constă în restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social. Practic restituirile au loc din rezervele realizate sau din profitul realizat. Amortizarea capitalului, respectiv restituirea treptată a acestuia se poate realiza și în cazul în care prin statut s-a specificat în mod expres modalitatea de restituire a capitalului către acționari sau asociați.

2.4. Evaluarea capitalului social

În contabilitate capitalurile se evaluează și se înregistrează la valoarea nominală (valoare indicată direct pe aceste titluri de valoare). Evaluarea capitalului social la valoarea nominală presupune calcularea și evidențierea distinctă a primelor de capital (emisiune, fuziune și aport). La societățile de persoane capitalul social este divizat în acțiuni sau părți sociale.

Valoarea *nominală* este dată de raportul dintre valoarea capitalului social și numărul de titluri emise (acțiuni sau părți sociale).

Deoarece acțiunile reprezintă titluri de valoare negociabile în sistemul financiar de gestiune al unei societăți valorii nominale i s-a asociat în timp și alte denumiri precum: valoare de piață, valoare de rentabilitate (financiară sau de randament) și valoare patrimonială (valoare contabilă sau valoare intrinsecă).

Valoarea *de piață* reprezintă valoarea de vânzare/cumpărare a acțiunilor care se stabilește pe baza raportului dintre cerere și ofertă și care de obicei este întâlnită la bursa de valori în cadrul procesului de negociere. La

stabilirea valorii de piață a acțiunilor într-o economie de piață de obicei concură mai multe elemente printre care: dividendele așteptate de către acționari, gradul de stabilitate al societății, activul societății, situația generală a pieței de capital, rata medie a dobânzii existente în acel moment pe piața financiar-bancară.

Valoarea *de rentabilitate* reprezintă acea valoare care este dată de rentabilitatea societății. Această valoare poate fi compusă din valoarea financiară și cea de randament.

➤ Valoarea financiară reprezintă echivalentul corespunzător capitalizării dividendului anual pe o acțiune la o rată medie a dobânzii pe piață.

➤ Valoarea de randament reprezintă valoarea corespunzătoare profitului net pe o acțiune care se poate capitaliza în cursul exercițiului financiar la o rată medie a dobânzii. Veniturile titlurilor este egal cu dividendele plus profitul încorporat în rezerve.

Valoarea *patrimonială* reprezintă acea valoare care este dată de valoarea unei societăți pornind de la bilanț și reprezintă valoarea care ar trebui să revină asociaților dacă aceștia ar separa elementele de activ care există în societate după scăderea datoriilor.

➤ Valoarea matematică contabilă sau bilanțieră se calculează ca raportul între activul net contabil și numărul de titluri;

$$\text{Activul net contabil} = \text{activ total} - \text{datorii} - \text{active fictive}$$

sau

$$\text{Activul net contabil} = \text{capitaluri proprii} - \text{active fictive}$$

Unde: active fictive - cheltuieli de constituire, active de regularizare, provizioane etc.

➤ Valoarea de lichidare a titlurilor sau valoare lichidativă este valoarea care s-ar obține de către o societate dacă aceasta s-ar vinde forțat într-un termen limitat.

2.5. Evaluarea la bilanț

În bilanțul prescurtat capitalurile sunt evidențiate conform Tabel 17:

Tabel 17. Prezentarea Capitalurilor in Bilanț

J. CAPITAL ȘI REZERVE
I. CAPITAL, din care:
- Capital subscris vărsat (ct. 1012)
- Capital subscris nevărsat (ct. 1011)
- Patrimoniul regiei (ct. 1015)
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)
IV. REZERVE (ct.106)
Acțiuni proprii (ct. 109)
Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)
SOLD C (ct. 117)
SOLD D (ct. 117)
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR
SOLD C (ct. 121)
SOLD D (ct. 121)
Repartizarea profitului (ct. 129)
CAPITALURI PROPRII - TOTAL
Patrimoniul public (ct. 1016)
CAPITALURI - TOTAL

3. Contabilitatea activelor

3.1. Noțiuni generale

Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare elaborat de Consiliul de elaborare a Standardelor Internaționale de Contabilitate (I.A.S.B.) definește activele (I.A.S. 16 „Imobilizări corporale”, I.A.S. 17 „Contracte de leasing”, I.A.S. 38 „Imobilizări necorporale” și I.A.S. 40 „Investiții imobiliare”) ca fiind resurse controlate ale societății, care trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să aiba o durată de utilizare mai mare de un an;
- să fie utilizate în activitatea de exploatare a societății, date cu chirie terților sau în activitatea financiară (investiții financiare pe termen lung);
- să fie achiziționate sau fabricate pentru a fi utilizate în activitatea economică a societății și nu destinate comercializării.

În contabilitate activele imobilizate se recunosc pe baza a două criterii specifice:

- să existe probabilitatea de realizare a unor beneficii economice viitoare în folosul societății;
- costul să fie evaluat în mod credibil.

Reglementările legale definesc în bilanț un activ ca fiind citez: „un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare.”⁴¹

Conform clasificării din bilanț activele sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate astfel:

- Active imobilizate
 - Imobilizări necorporale sau intangibile;
 - Imobilizări corporale sau active fixe tangibile;
 - Imobilizări financiare
- Active circulante
 - Stocuri
 - Creanțe
 - Trezorerie

⁴¹ Ordin nr. 3055 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 din 10.11.2009, la cap II, secțiunea I, art. 20 alin 3 a, p.6

3.2. Contabilitatea activelor imobilizate

3.2.1. Conținutul economic și funcțiunea activelor imobilizate

Activele imobilizate sunt considerate de către I.A.S. 1 „Prezentarea situațiilor financiare” ca fiind acele active care nu pot intra în categoria activelor curente.

Prin definiție sunt considerate active imobilizate (fixe), adică acele active (bunuri sau valori) deținute de o societate în scopul utilizării lor pe o perioadă îndelungată având următoarele caracteristici: nu sunt fungibile (nu pot fi transformate unele în altele) și nu pot fi înlocuite, se păstrează în forma în care au intrat în unitate, transformarea lor în bani se face într-o perioadă lungă de timp în funcție de rolul și destinația lor.

Conform reglementărilor legale sunt admise următoarele definiții pentru expresii și termeni care sunt des folosite în practica contabilă și care sunt reglementate prin Ordonanța nr. 81/2003, citez:

- *“active fixe* - active deținute de către instituțiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung. Activele fixe includ activele fixe corporale și necorporale;
- *active fixe necorporale* - active fixe fără substanță fizică, care se utilizează pe o perioadă mai mare de un an;
- *active fixe corporale* - active fixe care îndeplinesc cumulativ două condiții: au valoarea de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului și durata normală de utilizare mai mare de un an;
- *active fixe necorporale în curs* - active fixe necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de achiziție, respectiv la costul de producție;
- *active fixe corporale în curs* - active fixe corporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de achiziție, respectiv la costul de producție;
- *amenajări la terenuri* - lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile și altele asemenea;
- *diferențe din reevaluare* - plusul de valoare rezultat din reevaluarea activelor fixe corporale și activelor fixe necorporale în curs, care depășește valoarea contabilă;
- *durată de viață utilă* - perioada pe parcursul căreia se estimează că se va utiliza activul supus amortizării;

- *conservare* - scoaterea temporară din funcțiune a activelor fixe corporale în situația în care nu pot fi utilizate în scopul pentru care au fost achiziționate sau în alte scopuri și care nu justifică efectuarea de cheltuieli de funcționare;
- *reevaluare* - operațiunea de actualizare a valorii contabile a activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice;
- *valoare amortizabilă* - valoarea contabilă a activului fix ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile;
- *valoare contabilă* - valoarea de înregistrare în contabilitate a activului fix la data intrării în instituția publică⁴².

În practica economică pe lângă noțiunea de „active fixe” se folosește și noțiunea de „imobilizări” pentru a se sublinia pe de o parte că acestea reprezintă acele elemente patrimoniale care se regăsesc în activitatea unei societăți comerciale și participă la mai multe exerciții financiare, iar pe de altă parte că ele au fost achiziționate printr-o imobilizare de capital (resurse bănești) și recuperarea investiției relaizate se va face pe termen lung (prin mai multe exerciții financiare).

În bilanțul prescurtat conturile de active imobilizate se regăsesc grupate sub următoarea formă, conform Tabel 18:

Tabel 18. Prezentarea activelor imobilizate în Bilanț

<p>A. Active imobilizate</p> <p>I. Imobilizări necorporale</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cheltuieli de constituire 2. Cheltuieli de dezvoltare 3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie prezentate la A I 5 4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale 5. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros 6. Avansuri <p>II. Imobilizări corporale</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 <p>III. Imobilizări financiare</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
--

⁴² Ordonanța nr. 81 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 624 din 31.08.2003.

2. Împrumuturi acordate entităților afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

3.2.1.1. Imobilizările necorporale

Imobilizările necorporale sau activele fixe necorporale sunt definite ca fiind active intangibile deoarece nu îmbracă o formă fizică care să le ofere caracterul de bunuri materiale fizice.

Conform I.A.S. 38 „Active necorporale” o imobilizare necorporală este considerată a fi un activ identificabil, nemonetar dacă este deținut de către o societate pentru utilizarea în procesul de producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

Imobilizările necorporale se consideră că sunt controlate de către o societate comercială atunci când se pot obține beneficii economice viitoare de pe urma acestei resurse și se poate restricționa accesul altor terți la aceste beneficii. Beneficiile economice viitoare cuprind toate acele beneficii care pot lua forma unor venituri: din vânzarea produselor sau serviciilor realizate (rezultate) ca urmare a folosirii unei imobilizări, economii realizate sau costuri reduse la anumite consumuri, venituri obținute ca urmare a închirierii lor etc.

Imobilizările necorporale pot fi păstrate pe anumite suporturi fizice (ex. softul se poate păstra pe un compact disc) sau pe suport de hârtie sub forma unei documentații tehnice (ex. în cazul unei licențe/brevet).

Contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ține pe categorii iar contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe necorporale.

Imobilizările necorporale într-o entitate pot fi regăsite sub următoarele forme:

- cheltuieli de constituire;
- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare;
- fond comercial;
- alte imobilizări necorporale.

Cheltuielile de constituire reprezintă acele cheltuieli realizate cu ocazia înființării unei entități sau dezvoltării acesteia și cuprind:

- taxe și cheltuieli de înscriere și înmatriculare;
- cheltuieli pentru emiterea și vânzarea de acțiuni;
- cheltuieli de prospectare a pieței;

- cheltuieli de publicitate;
- alte cheltuieli legate de înființarea și extinderea societății.

Cheltuielile de constituire se amortizează de către o societate în maximum 5 ani. Dacă cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate societatea nu poate realiza distribuirea de profit decât în cazul în care suma rezervelor disponibile și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Cheltuielile de dezvoltare cuprind acele cheltuieli efectuate pentru obținerea unor resurse sau achiziționarea unui proiect care să presupună dezvoltarea entității. Aceste cheltuieli pot fi recunoscute ca active dacă se constată existența următoarelor posibilități:⁴³

- se constată fezabil din punct de vedere tehnic finalizarea unui proiect de dezvoltare, în vederea implementării sau vânzării;
- există intenția întreprinderii de a finaliza proiectul în vederea vânzării sau utilizării;
- întreprinderea are abilitatea necesară pentru a vinde sau folosi proiectul;
- proiectul va putea genera beneficii economice viitoare;
- există suficiente resurse tehnice și financiare care permit finalizarea proiectului de dezvoltare;
- întreprinderea are abilitatea de a evalua corect cheltuielile necesare pentru obținerea proiectului și/sau a activității de dezvoltare.

Prin activitatea de dezvoltare se înțelege acea activitate care permite realizarea design-ului, construcția, testarea prototipurilor și a mostrelor; design-ul utilajelor și echipamentelor de lucru etc.

Aceste cheltuieli de dezvoltare pentru realizarea de proiecte pot fi determinate cu ocazia efectuării de studii și cercetări pentru crearea unor produse sau pentru îmbunătățirea celor existente, pentru perfecționarea unor procese tehnologice, pentru testarea și obținerea de produse noi, pentru anumite cheltuieli legate de concepție (schițe, rapoarte, studii etc.). Aceste cheltuieli se efectuează de obicei prin compartimente proprii specializate sau societăți specializate.

Cheltuieli cu concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare sunt acele cheltuieli destinate achiziției unor drepturi de folosință pentru concesiunea de terenuri sau alte valori (brevete, licențe, mărci comerciale etc., care sunt considerate drepturi de proprietate intelectuală), pentru utilizare temporară sau definitivă. Amortizarea acestor cheltuieli este de

⁴³ Gisberto-Chițu A., Contabilitatea micro și macroeconomică, ed. a II a, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2003, p. 326.

până la 20 de ani, iar în cazul concesiunilor de terenuri aceasta durată poate fi depășită.

În categoria cheltuielilor cu concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare avem:

- concesiuni de terenuri;
- brevete;
- licențe;
- priceperi ('know-how');
- consulting-engineering;
- mărci.

Concesiunea reprezintă un element patrimonial dobândit pentru un anumit termen și în anumite condiții. Societatea comercială poate primi spre exploatare un element patrimonial concesionat sub forma unor: terenuri, clădiri, bogații naturale, întreprinderi, centrale electrice etc.. Concesiunea se face de regulă în urma unei licitații publice pe un termen de până la 49 de ani. Ea presupune existența unui caiet de sarcini în care se precizează: obiectul, durata, termenii de utilizare, prețul concesiunii, condițiile de restituire, alte clauze specifice. Pe timpul cât elementul patrimonial este concesionat, concesionarul plătește redevența stabilită. Prin concesionare nu se transmite dreptul de proprietate asupra bunurilor concesionate.

Brevetul este un act care stabilește o garanție asupra proprietății intelectuale pentru o anumită invenție. Pe lângă dreptul de garantare brevetul are și alte roluri:

- de informare cu privire la progresul tehnico-științific concretizat în acea invenție;
- de obținere a unor resurse materiale prin comercializarea produselor obținute prin folosirea invenției.

Brevetele se pot comercializa sub următoarele forme:

- cesiunea prin care inventatorul cedează dreptul sau titlul de proprietate industrială pe care-l posedă, renunțând la drepturile sale de proprietate pe un anumit teritoriu;
- locația prin care în loc să se vândă invenția brevetată aceasta se închiriaza altor societăți;
- licențierea prin care se acordă de către titular permisiunea unei terțe persoane de a folosi invenția în limitele și conform prevederilor contractuale;
- licența exclusivă prin care se acordă dreptul exclusiv de utilizare a invenției, renunțând astfel la dreptul de a acorda licențe similare unei terțe persoane, sau utilizarea proprie a invenției;

Licența reprezintă permisiunea de a importa, exporta sau tranzita

anumite bunuri pe anumite teritorii naționale sau internaționale. Acestea sunt date prin emiterea unor documente de autorități competente în care este specificat scopul pentru care au fost emise (transport, import, export etc.).

În literatura de specialitate prin cunoștințe de know-how⁴⁴ se înțelege:

- abilități tehnice care constau în anumite competențe ale specialistului reflectate în: precizie, dexteritate, manualitate etc;
- cunoștințe tehnice care cuprind acele cunoștințe de specialitate dintr-un domeniu restrâns și care au un anumit conținut intelectual;
- experiența tehnică care cuprinde cunoștințe tehnice combinate cu experiențe practice din acel domeniu, fiind o consecință a acestei activități;
- procedee tehnice care cuprind acele metode, mijloace, operații care fac posibilă realizarea sau folosirea tehnologiilor.

Datorită progresului tehnic, s-a constatat un înalt grad de uzură morală a know-how-ului, ceea ce impune o viteză mare de reacție, atunci când se dorește valorificarea acestuia.

Consulting – engineering este conceptul cel mai des folosit atunci când s-a realizat deja un transfer de tehnologie care necesită ulterior consultanță de specialitate. Aceasta apare de obicei ca o înțelegere contractuală între furnizorul și beneficiarul de tehnologie, primul angajându-se să presteze pe o perioadă determinată servicii de consultanță sau asistență tehnică pentru cel de-al doilea.

Marca este acel element de activ care este folosit pentru a deosebi produsele, lucrările sau serviciile unui producător de altele similare ale altui producător. Marca este considerată a fi un „semn distinctiv” prin care un producător își identifică produsele pe piață garantându-le parametri calitativi prevăzuți în certificatul de marcă și care sunt în conformitate cu cerințele tehnice cerute la momentul eliberării certificatului. Marca poate fi regăsită în una din următoarele forme: mai multe cuvinte, nume, litere, cifre, embleme, desene, imagini, reprezentări grafice, monograme, semnături etc. În funcție de specificul activității se disting: marca de fabrică, marca de comerț și marca de serviciu.

Totodată alături de brevetele de invenție, tehnicile sau tehnologiile nebrevetabile (know-how), consulting-engineering, mai pot fi și alte forme precum [Chirică, 1997, p.93]:

- denumirile de origine sau proveniență;

⁴⁴ Chirică L., Managementul Transferului Internațional de Tehnologie, Ed. All Education, București, 1997, p. 47.

- firmele, emblemele și titlurile;
- programele informatice;
- pregătirea de personal (show-how).

Denumirea de origine sau de proveniență în literatura de specialitate este considerată că îmbracă două forme distincte:

- una prin care se prezintă numele comercial prin care este cunoscută sau sub care își exercită activitatea o entitate;
- alta prin care este transmisă denumirea în scop de recunoaștere sau reclamă.

Spre deosebire de denumire, emblema reprezintă un semn distinctiv, cu rol de diferențiere a produselor față de concurenți. Aceasta este facultativă și este diferită de marca de fabrică sau de titluri, dar este folosită ca semn distinctiv de identificare.

În categoria alte immobilizări necorporale sunt incluse programele informatice care au cunoscut o foarte mare dezvoltare, specialiștii fiind preocupați de extinderea inteligenței artificiale prin intermediul programării.

Show-how este un concept provenit din limba engleză și reprezintă acea activitate prin care sunt valorificate cunoștințe și priceperi pe care le deține personalul.

Deși în literatura de specialitate există anumite controverse cu privire la conceptul de show-how fiind inclus uneori în conceptul de know-how, totuși se consideră de către unii specialiști că primul reprezintă „arta de a dobândi cunoștințe”, în timp ce al doilea este „arta de a fabrica”⁴⁵. Aceste cunoștințe sunt necesare mai ales atunci când se realizează achiziții de tehnologii complexe, iar specializarea personalului se realizează de către firma furnizoare de tehnologii, care datorită distanțelor mari dintre acestea poate să constituie un impediment. Alteori firmele nu au personal specializat pentru instruire și există o practică conform căreia universitățile, prin intermediul cadrelor didactice, sunt cooptate pentru realizarea de astfel de instruiri.

Fondul comercial reprezintă o immobilizare necorporală care constă în acele resurse care contribuie la dezvoltarea activității unității cum ar fi: clientela, vadul, debușeele, reputația, legăturile comerciale etc. Fondul comercial numit și goodwill sau supravaloare reprezintă valoarea acelor active necorporale negociabile „care permit obținerea de profit superior remunerațiilor capitalurilor angajate sau/și capitalurilor necesare unei

⁴⁵ Chirică L., Managementul Transferului Internațional de Tehnologie, Ed. All Education, București, 1997, p.100.

funcționări a entității patrimoniale.”⁴⁶ Fondul comercial reprezintă acea valoare stabilită prin diferența dintre valoarea fondului de comerț de aport sau costul de achiziție și valoarea activului net al acestuia. Fondul comercial atunci când este tratat ca activ se amortizează de regulă în maxim cinci ani dar se poate amortiza și într-o perioadă mai mare de timp în situația în care societatea dorește aceasta cu condiția ca această perioadă să nu depășească durata de utilizare economică a activului.

În categoria *alte imobilizări necorporale* alături de programele informatice se mai include suprafața și uzufructul.

Suprafața este un drept de proprietate asupra unei clădiri sau asupra unei plantații aflate pe terenul unei alte persoane (care are terenul în proprietate), respectiv dreptul de folosință a terenului pe un anumit interval de timp (de regula 99 de ani). Acest drept de suprafață este acordat prin intermediul unui contract de suprafață care se încheie cu proprietarul terenului și căruia i se plătește suprafața. La expirarea contractului proprietarul clădirii are dreptul să lase clădirea proprietarului terenului fie prin transmitere gratuită fie prin vânzare.

Uzufructul este acea imobilizare necorporală care constă în dreptul acordat unei persoane de a folosi pe deplin un bun care aparține unei alte persoane. La încetarea contractului de uzufruct bunul dat spre folosință poate fi restituit sau transmis cu titlu gratuit.

Imobilizările necorporale realizate prin producție proprie de către o societate (în regie proprie) se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora într-un cont distinct de imobilizări necorporale în curs de execuție la costul de producție. În acest sens în acest cont trebuie cuprinse toate costurile efectuate pentru realizarea acestei imobilizări deoarece conform prevederilor contabile „un element raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unei imobilizări necorporale”⁴⁷.

Potrivit I.A.S. 38 „Active necorporale” *nu sunt recunoscute ca active următoarele bunuri realizate intern: fondul comercial, mărcile, licențele, titlurile de publicații, listele de clienți și alte categorii similare*⁴⁸.

Cheltuielile ulterioare care vor fi cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau realizarea în regie proprie a acesteia se vor înregistra în

⁴⁶ Talaghir Gh. și Negoescu Gh., Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. ALL, 1998, p. 125, citat din Smaranda Angheni, Ion Ionașcu, “Dificultăți juridice și contabile ale definirii fondului de comerț și a fondului comercial”, Revista de expertiză contabilă, nr. 2-3/1994.

⁴⁷ Moroșan I., Contabilitate financiară și de gestiune, studii de caz și sinteze de reglementări, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2010, pag. 113.

⁴⁸ Ristea, M., coordonator, Contabilitate financiară, ed. a 2-a, Ed. Universitară, București, 2005, pag. 111.

cadrul conturilor de cheltuieli la data la care vor fi efectuate. Cheltuielile ulterioare efectuate la un activ necorporal pot fi tratate diferit astfel⁴⁹:

- vor majora valoarea imobilizării necorporale numai atunci când există probabilitatea ca aceste cheltuieli să îmbunătățească performanța prevăzută inițial și ca urmare să genereze beneficii economice viitoare superioare și când costul cu aceste cheltuieli poate fi evaluat în mod credibil;
- cheltuielile ulterioare cu: mărcile, emblemele, listele de clienți și alte elemente similare cumpărate sau produse intern vor fi recunoscute și înregistrate ca și cheltuieli ale perioadei pentru a se evita recunoașterea fondului comercial.

O imobilizare necorporală se scoate din evidența financiar-contabilă atunci când aceasta nu mai generează nici un beneficiu economic viitor prin utilizarea sau cedarea sa. Scoaterea din evidență presupune evidențierea distinctă a veniturilor din vânzare, a cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a activului necorporal și a celorlalte cheltuieli generate ca urmare a operațiunilor de dezmembrare/dezafectare.

În bilanț activele imobilizate se prezintă la valoarea de intrare mai puțin amortizarea aferentă care a fost calculată și înregistrată până la acea dată.

În contabilitatea financiară pentru fiecare tip de imobilizare necorporală i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 19:

Tabel 19. Conturi sintetice – Imobilizări necorporale

Grupa 20. IMOBILIZARI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire (A)
203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv* (A)
2075. Fond comercial negativ* (P)
<i>*Acest cont apare, de regula, în situațiile financiare anuale consolidate.</i>

Funcțiunea conturilor de imobilizări necorporale este prezentată detaliat în anexa 3, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de imobilizări necorporale sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

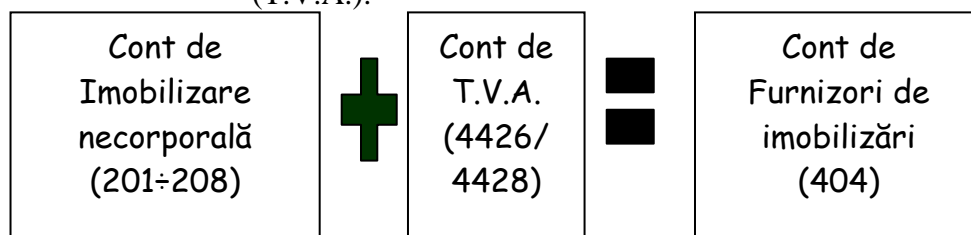
⁴⁹ Moroșan I., Contabilitate financiară și de gestiune, studii de caz și sinteze de reglementări, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2010, pag. 114.

Cont	Creșteri	Descreșteri
Imobilizări necorporale	Debit	Credit

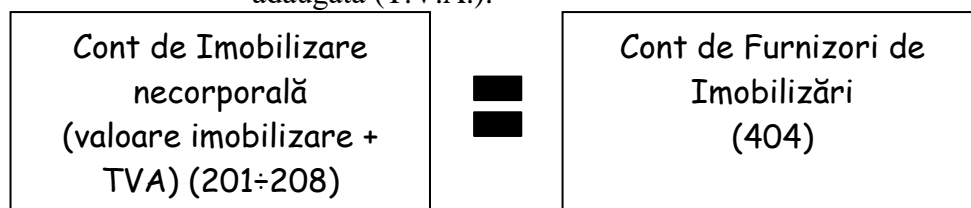
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

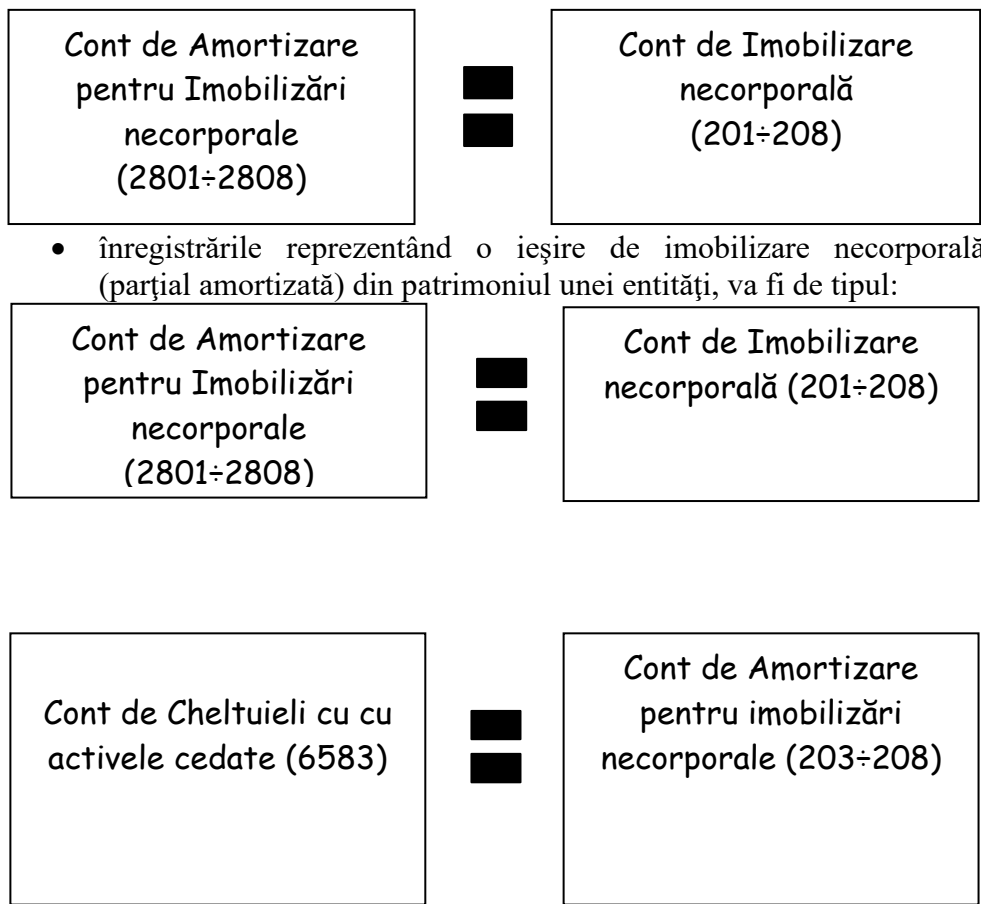
- o înregistrare reprezentând o intrare de imobilizare necorporală în patrimoniul unei entități, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- o înregistrare reprezentând o ieșire de imobilizare necorporală (integral amortizată) din patrimoniul unei entități, va fi de tipul:



Pentru această ieșire este necesar realizarea a două înregistrări contabile: prima pentru scăderea din contabilitate a imobilizării cu valoarea deja amortizată, iar a doua pentru scăderea din contabilitate și trecerea pe cheltuială a diferenței de valoare neamortizată.

3.2.1.2. Imobilizări corporale

Sunt considerate mijloace fixe conform reglementărilor prevăzute în Legea nr. 15/24.03.1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale la art.3, lit.b „obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin legislație;
- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Valoarea minimă actuală de intrare a mijloacelor fixe stabilită prin legislație este de 2.500 lei și este valabilă începând cu luna iulie a anului 2013⁵⁰.

Din punct de vedere fiscal mijloacele fixe sunt deținute de către o entitate pentru a fi utilizate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative, ca atare cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal dacă această condiție este îndeplinită.

Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale se ține pe categorii, iar cea analitică pe fiecare obiect de evidență, înțelegându-se prin aceasta: fiecare obiect sau complex de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile acestuia care este destinat să îndeplinească în mod independent sau în totalitate, o funcție distinctă.

Activele fixe corporale cuprind:

- terenuri și amenjări la terenuri;
- mijloacele fixe:
 - construcții;
 - echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru);
 - aparate și instalații de măsurare, control și reglare;
 - mijloace de transport;
 - animale și plantații;
 - mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

În contabilitate terenurile și construcțiile sunt considerate active separate și ca urmare se înregistrează separat chiar și atunci când acestea se achiziționează împreună.

Contabilitatea terenurilor se ține distinct pe feluri de terenuri: agricole, silvice, fără construcții, cu zăcăminte, cu construcții etc.

Sunt asimilate mijloacelor fixe⁵¹:

- investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune;
- mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală, care se cuprind la grupa care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

⁵⁰ Hotărârea Guvernului nr. 276 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313 din 30.05.2013.

⁵¹ Legea nr. 188 din 14.10.2010 privind Codul fiscal publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 699 din 20.10.2010.

- investițiile efectuate pentru descoperă în vederea valorificării de substanțe minerale utile, de cărbuni și alte zăcăminte ce se exploatează la suprafață, precum și cele pentru realizarea lucrărilor miniere subterane;
- investiții efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare prin majorarea valorii mijlocului fix;
- investiții efectuate din surse proprii concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și dezvoltării și modernizării bunurilor aflate în proprietate publică.

Pe parcursul activității unei entități pot interveni următoarele situații:

- anumite mijloace fixe sunt depășite tehnologic și ca atare necesită modificări ale parametrilor tehnici inițiali;
- anumite componente ale mijloacelor fixe se defectează iar prin reparare acestea sunt înlocuite cu altele mai performante.

Pentru a putea reflecta în contabilitate aceste situații s-a convenit că acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul modernizării vor duce la majorarea valoarea mijlocului fix dacă au ca efect:

- îmbunătățirea performanțelor față de parametrii tehnico-funcționali inițiali;
- realizarea de beneficii economice față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale prin modernizarea efectuată.

Nu sunt considerate mijloace fixe⁵²:

- motoarele, aparatele și alte subsansambluri ale mijloacelor fixe procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;
- sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc la fabricarea anumitor produse sau la executarea unei comenzi indiferent de valoarea și durata lor de funcționare normală;
- construcțiile și instalațiile provizorii (exp. baracamentele și amenajările provizorii realizate cu ocazia unei organizări de șantier);
- animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animale la îngrășat, păsările etc.;
- pădurile;

⁵² Legea 15/1994, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242 din 31.05.1999.

- investițiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere în afara perimetrelor de exploatare, precum și cele pentru foraj executate pentru explorări sau prospecțiuni (geologice, geofizice etc.), pentru alimentare cu apa care nu a dat rezultate, sondele situate în gaz, sondele de cercetare geologică care nu pot fi exploatare etc.;
- prototipurile atunci când acestea servesc ca model la executare a producției de serie, inclusiv seria zero sau care sunt supuse încercărilor în vederea omologării;
- echipamentele de lucru, protecție și speciale indiferent de valoarea și durata de utilizare.

Mijloacele fixe cuprinse în „Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe”⁵³ sunt clasificate în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar unele și în familii. Diferențierea mijloacelor fixe în cadrul grupelor pe subgrupe, clase, subclase și familii se face în funcție de caracteristicile constructive și condițiile de exploatare.

Conform catalogului de clasificare a mijloacelor fixe amortizabile există trei grupe principale:

- Grupa 1 – Construcții;
- Grupa 2 - Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
- Grupa 3 – Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Durata normală de funcționare se stabilește în momentul intrării în patrimoniu atunci când se stabilește codul de clasificare, conform catalogului de clasificare.

În contabilitate construcțiile se înregistrează distinct pe fiecare clădire cu delimitarea acestora prin adresa deținută (în spațiu) și prin caracteristicile proprii (destinația funcțională aferentă). Pentru încadrarea în tipul de construcție se utilizează Tabelul 20 care cuprinde toate tipurile de construcții care sunt clasificate de legislația în vigoare⁵⁴.

Tabel 20. Detalierea Grupei I - Construcții

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • 1. Construcții industriale • Clădiri industriale în afară de clădirile din: industria alimentară, industria materialelor |
|---|

⁵³ Hotărârea Guvernului nr. 1496/2008 privind modificarea anexei la Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 852 din 18 decembrie 2008.

⁵⁴ Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 46 din 13 ianuarie 2005.

<p>de construcții, industria metalurgică și industria siderurgică; industria chimică.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Construcții ușoare cu structuri metalice (hale de producție, hale de montaj etc.) în afară de: barăci, șoproane etc. • Centrale hidroelectrice, stații și posturi de transformare, stații de conexiuni, în afară de: construcții speciale metalice; construcții speciale din beton • Centrale termoelectrice și nucleare-electrice, în afară de: clădirea reactorului • Piste și platforme: din beton, din balast, macadam. • Sonde de țitei, gaze, sare și platforme marine de foraj și extracție. • Turnuri de extracție minieră. • Puțuri de mină, galerii, planuri înclinate și rampe de puț. • Structuri de susținere, estacade și culoare pentru transportoare cu bandă. • Rampe de încărcare-descărcare • Construcții miniere subterane: pentru personal; gări și remize; stații de pompare; stații de compresoare; canale pentru aeraj; buncare; suitori-coboratori etc. • Cosuri de fum și turnuri de racire • Iazuri pentru decantarea sterilului • Camere de fum, de desprafuire, de uscare • Lucrări de construcții de decoperta pentru exploatare miniere • Poligoane de încercări experimentale în aer liber sau în încăperi închise. • Alte construcții industriale neregasite în cadrul subgrupeii 1.1.
<p>2. Construcții agricole</p> <ul style="list-style-type: none"> • Clădiri agrozootehnice • Construcții agricole usoare (barăci, magazii, șoproane, cabane) • Depozite de îngrășăminte minerale sau naturale (construcții de compostare). • Silozuri pentru furaje • Silozuri pentru depozitarea și conservarea cerealelor. • Patule pentru depozitarea porumbului. • Construcții pentru creșterea animalelor și pasărilor, padocuri. • Heleste, iazuri, bazine; ecluze și ascensoare; baraje; jgheaburi etc. pentru piscicultura. • Terasă pe arabil, plantații pomicole și viticole. • Sere, solarii, rasadnite și ciuperării: din zidărie, beton, metal sau lemn și sticlă; construcție ușoară din lemn și folie din masă plastică. • Alte construcții agricole neregasite în cadrul subgrupeii 1.2.
<p>3. Construcții pentru transporturi posta și telecomunicații</p> <ul style="list-style-type: none"> • Clădiri pentru transporturi: autogări, gări, stații pentru metrou, aeroporturi, porturi, hangare, depouri, garaje, ateliere, în afară de: clădiri usoare cu structura metalică • Infrastructura pentru transport feroviar cu: ecartament normal și larg; ecartament normal pentru metrou; ecartament îngust, inclusiv forestier; ecartament îngust minier. • Infrastructura și stații de tramvaie • Rețele electrice de contact pentru tracțiune electrică: pentru linii de cale ferată, pentru linii de tramvaie și troleibuze, pentru linii de cale ferată minieră. • Construcții pentru transport feroviar: peroane; treceri de nivel; port-gabarit; cheiuri de încărcare-descărcare; pentru alimentare și revizie locomotive; canale de coborât osii; fundații de plăci turnante și pod basculant; canale de zgură etc. • Aparată de cale. • Infrastructura drumuri (publice, industriale, agricole), alei, străzi și autostrăzi, cu toate

accesoriile necesare (trotuare, borne, parcaje, parapete, marcaje, semne de circulatie): cu imbracaminte din balast, pamant stabilizat sau macadam, cu imbracaminte din beton asfaltic sau pavaj pe fundatie supla, cu imbracaminte din beton de ciment, infrastructura drumuri forestiere.

- Piste pentru aeroporturi și platforme de stationare pentru avioane si autovehicole. Constructii aeroportuare
- Cheiuri, estacade si docuri pentru nave.
- Cale pentru montarea si lansarea navelor, Canale pentru navigatie.
- Constructii accesorii pentru transport rutier, aerian, naval.
- Linii de funiculare pentru exploatare miniere si industriale: pe stalpi din lemn, pe stalpi din metal sau beton armat.
- Linii funiculare pentru personal; statii si constructii de protectie: cu telecabine, telegondole sau teleschiuri, multilifturi pentru schi.
- Linii funiculare forestiere de tip usor
- Planuri inclinate supraterane
- Poduri, podete, pasarele si viaducte pentru transporturi feroviare si rutiere; viaducte: din lemn, din zidarie, beton armat sau metal.
- Tunele
- Cladiri pentru posta, telecomunicatii: centrale telefonice, statii de emisie radio, studiouri pentru radio, televiziune etc.
- Linii si cabluri aeriene de telecomunicatii (stalpi, circuite, cabluri, traverse, console etc.).
- Rețele si canalizatii subterane de comunicatii urbane si interurbane, in afara de: suport de transmisiuni de telecomunicatii pe sisteme de cabluri cu fibra optica (submarine, subfluviale).
- Platforme, turnuri si piloni metalici pentru antene de radiotelefonie, telefonie mobila, radio si TV.
- Cabine telefonice
- Constructii usoare pentru transporturi si telecomunicatii (baraci, magazii, soproane, cabane).
- Alte constructii pentru transporturi, posta si telecomunicatii neregasite in cadrul subgrupeii 1.3.

4. Constructii hidrotehnice

- Baraje si constructii accesorii baraje (ecluze, deversoare, porturi si fronturi de asteptare, disipatoare de energie, goliri de fund, canale de derivatie).
- Diguri (de aparare; de compartimentare; de dirijare a curentilor), consolidari de maluri, praguri; pinteni; anrocamente si casoaie; cleonaje: din fascine; lemn cu bolovan sau piatra, din piatra bruta; blocuri de beton; zidarie de piatra; beton armat.
- Canale de aductiune
- Pereuri
- Constructii hidrotehnice, hidrometrice, hidrometeorologice, oceanografice, platforme meteorologice; in afara de constructii usoare.
- Lacuri artificiale de acumulare
- Alte constructii hidrotehnice neregasite in cadrul subgrupeii 1.4.

5. Constructii pentru afaceri, comert, depozitare

- Centre de afaceri
- Cladiri comerciale pentru depozitare-comercializare si distributie. Magazine.

<ul style="list-style-type: none"> • Constructii pentru depozitarea marfurilor de larg consum, a marfurilor industriale, a materialelor de constructii si a produselor agricole. • Constructii pentru depozitarea si comercializarea produselor petrolifere (benzinarii etc.). • Constructii pentru depozitarea explozibililor, carburantilor si lubrifiantilor. • Silozuri pentru agregate minerale, minereuri, carbuni, materiale pulverulente (ciment, var, ipsos) etc. • Rezervoare si bazine pentru depozitare, in afara de: rezervoare pentru depozitare cu protectie catodica • Depozite frigorifice pentru alimente. Ghetarii. • Platforme pentru depozitare si activitati comerciale • Tancuri, rezervoare, bidoane si butoai pentru depozitarea bauturilor. • Rampe de incarcare • Constructii usoare pentru afaceri, comert, depozitare (baraci, magazii, soproane etc.). • Camere de tezaur pentru depozitarea valorilor si datelor. • Alte constructii pentru afaceri, comert, depozitare neregasite in cadrul subgrupeii 1.5.
<p>6. Constructii de locuinte si social-culturale</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cladiri de locuit, hoteluri si camine, in afara de: cladiri pentru locuinte sociale, moteluri si camine amplasate in centre industriale. WC publice • Constructii pentru invatamant; stiinta; cultura si arta; ocrotirea sanatatii; asistenta sociala; cultura fizica si agrement, in afara de: case de sanatate, bai publice si baze de tratament • Imprejmuiri din: lemn, zidarie, beton armat, metal. • Cladiri administrative • Constructii pentru centrale termice si puncte termice • Constructii suport pentru panouri de afisare si publicitate • Constructii pentru turnuri de ceas, turnuri de paza si alte amenajari asemanatoare • Alte constructii de locuinte si social-culturale neregasite in cadrul subgrupeii 1.6.
<p>7. Constructii pentru transportul energiei electrice</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rețele de alimentare, de iluminat si linii de transport a energiei electrice: aeriene pe stalpi din lemn, aeriene pe stalpi metalici sau din beton armat, subterane. • Instalatii electrice de forta: aeriene sau aparente, ingropate, in tub, canal sau tunel de protectie. • Alte constructii pentru transportul energiei electrice neregasite in cadrul subgrupeii 1.7.
<p>8. Constructii pentru alimentare cu apa, canalizare si imbunatatiri funciare</p> <ul style="list-style-type: none"> • Puturi sapate sau forate. • Drenuri pentru alimentari cu apa. • Captari si prize de apa. • Canale pentru alimentare cu apa si evacuarea apelor. • Galerii pentru alimentare cu apa si evacuarea apelor. • Conducte pentru alimentare cu apa, inclusiv traversarile; rețele de distributie. Galerii subterane pentru instalatii tehnico-edilitare. • Conducte pentru canalizare, in afara de: conducte tehnologice pentru ape acide • Statii de tratare, de neutralizare si de epurare a apelor. • Castele de apa. • Iazuri de depozitare; paturi de uscare a namolului; campuri de irigare si infiltrare, in afara de: canale de irigatii.

- Rezervoare din beton armat pentru inmagazinarea apei.
- Statii de pompare si separare a apei, in afara de: statii de pompare plutitoare
- Constructii si instalatii tehnologice pentru alimentare cu apa si canalizare.
- Constructii usoare (baraci, magazii, soproane etc.).
- Alte constructii pentru alimentare cu apa, canalizare si imbunatatiri funciare neregasite in cadrul subgrupeii 1.8.

9. Constructii pentru transportul si distributia petrolului, gazelor, lichidelor industriale, aerului comprimat si pentru termoficare

- Constructii pentru transportul si distributia petrolului, gazelor, lichidelor industriale, aerului comprimat si pentru termoficare.
- Conducte de termoficare: aeriene sau in canale de protectie vizitabile, in canale nevizitabile.
- Conducte, bransamente si instalatii tehnologice pentru distributia gazelor, produselor petroliere si a lichidelor industriale, apa sarata, din exteriorul si interiorul constructiilor.
- Alte constructii pentru transportul si distributia petrolului, gazelor, lichidelor industriale, aerului comprimat si pentru termoficare, neregasite in cadrul subgrupeii 1.9.

10. Alte constructii neregasite in cadrul grupei 1

În componența clădirilor în afară de elementele sale principale de construcție (fundăție, pereți, acoperiș etc.) intră și acele elemente care alcătuiesc un tot unitar cum ar fi⁵⁵:

- scări, terase și alte elemente de construcție propriu-zise;
- instalații interioare electrice de iluminat;
- instalații interioare sanitare (apă și canalizare);
- instalații interioare de încălzire inclusiv centrala termică dacă este situată în interiorul clădirii și satisface numai nevoile funcționale ale acesteia;
- instalații interioare de gaze (exclusiv cele tehnologice);
- instalații interioare de ventilație și condiționare a aerului cu toate utilajele ce deserveșc aceste instalații, la clădirile de locuit, social-culturale și administrative;
- instalații interioare de curenți slabi (telefon, radio, semnalizări) care nu sunt determinate de procesul tehnologic;
- ascensoare destinate transportului de persoane;
- instalațiile exterioare de apă, de canalizare, de încălzire și de gaz se includ în componența clădirii începând de la bransament (căminul de racord);
- instalațiile exterioare: electrice de telefoane, de semnalizare, radio, TV și altele se includ în componența clădirii începând de la cofret sau de la tablourile terminale ale cablurilor;

⁵⁵ Talaghir Gh. și Negoescu Gh., Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. ALL, 1998, p. 132.

- bransamentele, racordurile, căminele de racord, cofreturile și contoarele aparținând furnizorilor de apă, gaz și energie nu fac parte din clădire și constituie obiecte de evidență distincte;
- fundațiile și eșafodajele de susținere care servesc la amplasarea diferitelor mașini sau utilaje și care sunt situate în interiorul clădirilor nu intră în componența acestora ci a mașinilor respective, cu excepția fundațiilor care constituie parte integrantă a clădirii propriu-zise (pardoseli sau planșee);

În categoria mobilizărilor corporale se regăsesc mijloacele de producție ale entității, care sunt încadrate la grupa 2 și care sunt diferențiate în patru subgrupe: echipamente tehnologice, aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații (Tabel 21)⁵⁶.

Tabel 21. Detalierea Grupei 2 – Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

<p>1. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Extractia și prepararea carunilor și minereurilor metalifere și nemetalifere • Prospectiuni geologice și geofizice, foraj și extractia titeiului și gazelor • Mașini, utilaje și instalații pentru metalurgia feroasă, inclusiv laminarea și trefilarea metalelor. • Mașini, utilaje și instalații pentru metalurgia neferoasă • Mașini, utilaje și instalații pentru construcții de mașini și prelucrarea metalului • Mașini, utilaje și instalații pentru industria chimică și petrochimică • Mașini, utilaje și instalații pentru producerea materialelor de construcții și refractare • Mașini, utilaje și instalații pentru silvicultura, exploatarea și prelucrarea lemnului • Mașini, utilaje și instalații pentru industria celulozei și hârtiei • Mașini, utilaje și instalații pentru producerea sticlei, portelanului și faiantei • Mașini, utilaje și instalații pentru industria textilă • Mașini, utilaje și instalații pentru industria confecțiilor • Mașini, utilaje și instalații pentru industria pielăriei, blăriei și încălțăminte • Mașini, utilaje și instalații pentru industria alimentară • Mașini, utilaje și instalații pentru industria poligrafică • Mașini de forță și utilaje energetice • Mașini, utilaje și instalații comune care funcționează independent • Utilaje specifice producției de electrozi din grafit • Unelte, dispozitive, instrumente și truse de scule specializate folosite în industrie. • Mașini și utilaje pentru construcții • Mașini, utilaje și instalații pentru agricultură • Mașini, utilaje și instalații pentru transporturi și telecomunicații • Mașini, utilaje și instalații pentru circulația marfurilor

⁵⁶ Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 46 din 13 ianuarie 2005.

- Masini, utilaje si instalatii pentru gospodaria comunală si spalatorii.
- Masini, utilaje si instalatii pentru ocrotirea sanatatii
- Alte masini, utilaje si instalatii
- Accesorii de productie
- Alte echipamente tehnologice (masini, utilaje si instalatii de lucru) neregasite in cadrul subgrupeii 2.1.

2. Aparate si instalatii de masurare, control si reglare

- Aparate si instalatii pentru masurarea marimilor geometrice, mecanice si acustice
- Aparate si instalatii pentru masurarea timpului, frecventei si marimilor cinematice
- Aparate si instalatii pentru masurarea marimilor electrice, electromagnetice si radiometrice
- Aparate si instalatii pentru masurarea marimilor termice si fotometrice
- Aparate si instalatii pentru masurarea marimilor analitice (de materiale, de structura si de compozitie); aparate si instalatii pentru incercarea materialelor, elementelor si a produselor
- Utilaje si accesorii de laborator
- Aparate si instalatii pentru cercetare stiintifica
- Instalatii pentru comanda si reglarea automata a proceselor tehnologice, pentru semnalizare si telemasurare
- Calculatoare electronice si echipamente periferice. Masini si aparate de casa, control si facturat.
- Alte aparate si instalatii de masurare, control si reglare neregasite in cadrul subgrupeii 2.2.

3. Mijloace de transport

- Mijloace de transport feroviare
- Mijloace de transport auto
- Mijloace de transport naval
- Mijloace de transport aerian
- Mijloace specifice pentru transportul urban de calatori
- Utilaje si instalatii de transportat si ridicat
- Mijloace de transport cu tractiune animala

4. Animale si plantatii

- Animale
- Plantatii

O altă grupă importantă de mijloace fixe este grupa 3 în care se regăsesc structurate acele mijloace fixe care sunt destinate a fi utilizate în scop administrativ, respectiv acele active care ajută la creșterea bazei materiale și care cuprind: mobilier, aparatură de birou, sisteme de protecție și alte active corporale (Tabelul 22)⁵⁷.

⁵⁷ Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 46 din 13 ianuarie 2005.

Tabelul 22. Detalierea Grupei 3 – Mobilier, aparatură birotică, sist. de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

<p>1. Mobilier</p> <ul style="list-style-type: none">• Mobilier (inclusiv mobilierul comercial și hotelier), în afara de: mobilier comercial de prezentare din lemn și plastic cu structura metalică ușoară• Firme, panouri și reclame luminoase• Tablouri, gravuri, decorațiuni interioare, în afara celor înregistrate în patrimoniul cultural național• Inventar gospodăresc: tacamuri din metale prețioase, covoare, oglinzi, candelabre etc.• Aparatură electrocasnică; aparatură radio-receptoare, televizoare, aparatură video, mașini de spălat rufe, mașini de spălat vase, frigider, aspiratoare de praf etc.• Alt mobilier neregăsit în cadrul grupei 3.1. <p>2. Aparatură birotică</p> <ul style="list-style-type: none">• Mașini de scris, de franșat, aparatură de dictat și reprodus, aparatură de desenat, heliografe, aparatură de copiat și multiplicat, aparatură de proiectie, aparatură de citit microfilme etc.• Aparatură de telecomunicații pentru birou: aparatură telefonică aparatură telefax, aparatură telex, instalații de comandă prin radio, aparatură de căutat persoane etc.• Mașini de numărare și identificare bani• Alta aparatură birotică neregăsită în cadrul subgrupeii 3.2. <p>3. Sisteme de protecție a valorilor umane și materiale</p> <ul style="list-style-type: none">• Echipamente de protecție mecanică - grilaje, gratare, uși blindate, uși de securitate, ferestre și panouri de securitate (antiefracție, antivandal, antiglont).• Unități de depozitare valori și purtători de date (case de bani, seifuri, dulapuri ignifuge etc.).• Automate bancare, bancomate.• Sisteme de protecție la incendiu (elemente de detecție și de acționare, centrale de semnalizare și acționare etc.).• Sisteme pentru identificare și controlul accesului supraveghere și alarmă la efracție.• Alte sisteme de protecție a valorilor umane și materiale neregăsite în cadrul subgrupeii 3.3. <p>4. Alte active corporale neregăsite în cele specificate la grupa 3.</p>

Imobilizările corporale recunoscute ca active sunt evaluate inițial în funcție de modalitatea prin care acestea au intrat în entitate: la costul de achiziție sau la costul de producție.

Principalele costuri de producție care pot fi atribuibile unei imobilizări corporale sunt:

- costurile aferente salariilor angajaților care au participat la construcția imobilizării împreună cu contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;
- costurile materiale rezultate ca urmare a consumului de materii prime, materiale etc., necesare desfășurării procesului de producție;
- costurile de amenajare a amplasamentului;
- costurile legate de livrare și manipulare;

- costurile legate de instalare și asamblare;
- cheltuielile efectuate cu proiectarea și cele pentru obținerea autorizațiilor;
- costurile de testare efectuate în vederea verificării funcționării din care pot fi scăzute încasările realizate ca urmare a vânzării unor eșantioane produse la testarea activului;
- eventualele onorarii care au fost plătite avocaților și experților.

În contabilitate cheltuielile ulterioare care sunt efectuate cu o imobilizare corporală sunt recunoscute ca și cheltuieli în momentul în care acestea se realizează, și pot fi:

- cheltuielile efectuate pentru reparația sau întreținerea curentă a activului care sunt recunoscute ca și cheltuieli curente ale perioadei;
- cheltuieli privind modernizarea activului constând în îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali; Aceste cheltuieli se adaugă la valoarea inițială a activului mărindu-i astfel valoarea și au ca scop creșterea parametrilor tehnici sau randamentului funcțional prin următoarele modificări:
 - pentru a prelungi durata de viață utilă și pentru sporirea capacității de exploatare;
 - pentru a spori calitatea producției;
 - pentru adaptarea acestuia la un nou proces de producție în scopul reducerii costurilor de producție.

Aceste cheltuieli de modernizare permit realizarea unor beneficii economice viitoare suplimentare (venituri suplimentare, consumuri mai mici, reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare) și vor fi recunoscute ca investiții având ca efect creșterea de valoare a activului imobilizat.

O entitate poate să dețină imobilizări corporale ca urmare a unui contract de leasing. Contractul de leasing reprezintă un acord scris prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei sume de bani, dreptul de a utiliza un bun pe o anumită perioadă determinată. În contabilitate aceste imobilizări preluate în leasing se înregistrează conform prevederilor contractului de leasing și a reglementărilor din legislația în vigoare. Contractele de leasing sunt de două feluri: leasing financiar și leasing operațional.

Contractul de leasing financiar presupune:

- transferul dreptului de proprietate asupra bunului direct locatarului, până la sfârșitul contractului de leasing;
- locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat mai mic în comparație cu valoarea justă la data la care operațiunea poate fi

efectuată, astfel că la începutul acestui contract există certitudinea că această opțiune va fi exercitată;

- durata contractului de leasing financiar acoperă de cele mai multe ori durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu a fost transferat;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului (costul de achiziție);
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing pot fi utilizate numai de către locatar fără ca acesta să aducă modificări majore;
- înregistrarea în contabilitate a amortizării bunurilor luate în leasing financiar se face de către locatar;
- achizițiile efectuate de către locatar în cadrul unui contract de leasing financiar sunt considerate investiții în imobilizări;
- dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing se înregistrează în contabilitatea locatarului.

În cazul leasingului operațional:

- înregistrarea în contabilitate a amortizării bunurilor luate în leasing financiar se face de către locator;
- în contabilitatea locatarului bunurile luate în leasing operațional nu se înregistrează în conturile de imobilizări, evidența acestora se face în conturi extracontabile din afara bilanțului;
- sumele de plătit ca urmare a contractului de leasing operațional se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială;

În contabilitatea financiară pentru fiecare imobilizare corporală i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 23:

Tabel 23. Conturi sintetice – Imobilizări corporale

<p>Grupa 21. IMOBILIZĂRI CORPORALE</p> <p>211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)</p> <p>2111. Terenuri</p> <p>2112. Amenajări de terenuri</p> <p>212. Construcții (A)</p> <p>213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații</p> <p>2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)</p> <p>2132. Aparate și instalații de măsurare, control și reglare (A)</p> <p>2133. Mijloace de transport (A)</p> <p>2134. Animale și plantații (A)</p> <p>214. Mobilier, aparatură birotică,</p>	<p>Grupa 22. IMOBILIZARI CORPORALE IN CURS DE APROVIZIONARE</p> <p>223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare (A)</p> <p>224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)</p> <p>227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)</p> <p>Grupa 23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI</p> <p>231. Imobilizări corporale în curs de</p>
---	--

echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A) 215. Investiții imobiliare (A) 216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A) 217. Active biologice productive (A)	execuție (A) 235. Investiții imobiliare în curs de execuție (A)
--	--

Funcțiunea conturilor de imobilizări corporale este prezentată detaliat în Anexa 3, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

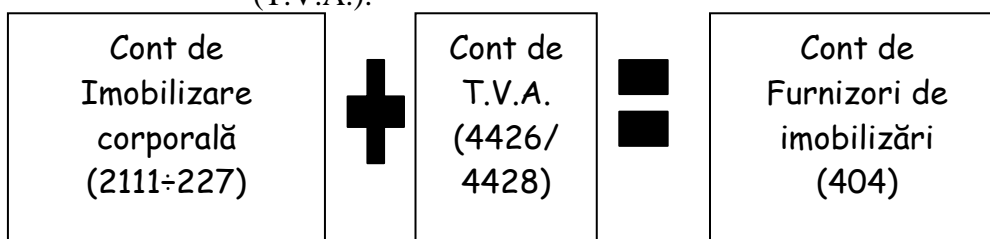
- deoarece conturile de imobilizări corporale sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile de active vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările de active pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Imobilizări corporale	Debit	Credit

- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

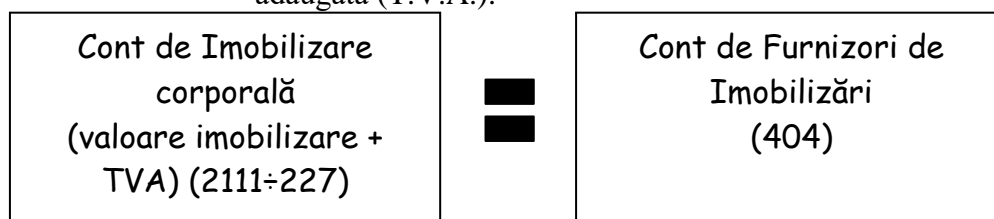
Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

- o înregistrare reprezentând o intrare de imobilizare corporală în patrimoniul unei entități, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):

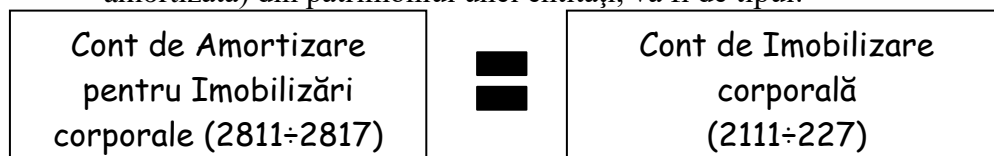


- dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare

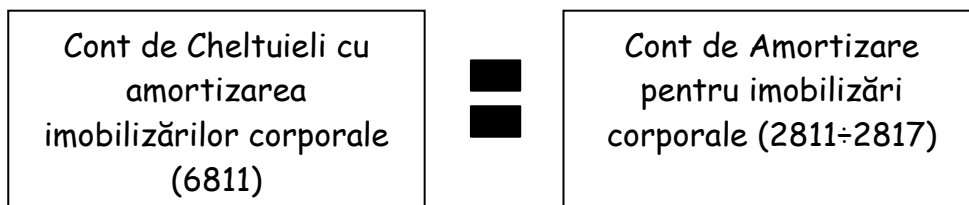
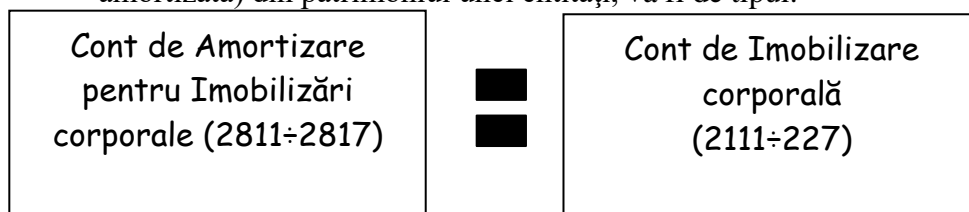
adăugată (T.V.A.):



- o înregistrare reprezentând o ieșire de imobilizare corporală (integral amortizată) din patrimoniul unei entități, va fi de tipul:



- înregistrările reprezentând o ieșire de imobilizare corporală (parțial amortizată) din patrimoniul unei entități, va fi de tipul:



Pentru această ieșire este necesar realizarea a două înregistrări contabile: prima pentru scăderea din contabilitate a imobilizării cu valoarea deja amortizată, iar cea de-a doua pentru scăderea din contabilitate și trecerea pe cheltuială a diferenței de valoare neamortizată.

3.2.1.3. Imobilizări financiare

Imobilizările financiare, denumite și investiții financiare pe termen lung, constituie o categorie specială de imobilizări prin care se plasează

excedentul de disponibilități bănești ale unei societăți la o altă societate cu scopul obținerii de dobânzi, dividende sau alte beneficii financiare viitoare. Acest tip de imobilizare permite societății care a plasat disponibilitățile să obțină venituri financiare sub forma dividendelor și a dobânzilor sau să realizeze beneficii din comercializarea valorilor financiare (cumpărare – vânzare). În I.A.S. 32 – „Instrumente financiare – prezentare” este stabilită modalitatea de clasificare a instrumentelor financiare din perspectiva emitentului iar criteriile de evaluare și recunoaștere în contabilitate a imobilizărilor financiare sunt reglementate de I.A.S. 39 - „Instrumente financiare-recunoaștere și evaluare”. În categoria imobilizărilor financiare sunt cuprinse:

- titluri de participare
- interese de participare
- alte titluri imobilizate
- creanțe imobilizate
- acțiuni proprii.

Titlurile de participare (participații)- reprezintă titluri sub formă de acțiuni, părți sociale sau alte valori similare investite în capitalul altor entități, care asigură exercitarea de către entitatea deținătoare a unui control sau a unei influențe semnificative în gestiunea entității emițătoare de titluri, precum și obținerea anuală a unui profit sub formă de dividende. Prin deținerea de titluri de participare de către o entitate se obține de către aceasta și posibilitatea de exercitare a unei reprezentări în structura de conducere a entității emitente. Există două tipuri de participație:

- unilaterală, caz în care o entitate deține titluri de valoare la o altă entitate;
- bilaterală, caz în care ambele entități dețin cote de participare în capitalul celeilalte entități.

Interesele de participare – sunt drepturi pe care o entitate le deține în capitalul altei entități care îi conferă obținerea de venituri financiare, fără implicarea deținătorului de aceste drepturi în gestiunea celeilalte entități. Aceste drepturi pot lua următoarea formă: valori lichide (numerar, depozite la vedere sau la termen), hârtii de valoare (acțiuni sau obligațiuni).

Alte titluri imobilizate - constau în înscrisuri care dovedesc drepturi de proprietate convertibile în bani sau utilizabile pentru stingerea unor datorii. În această categorie intră *obligațiunile*, care sunt hârtii de valoare, ce conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și îi dă dreptul de a primi, pentru suma împrumutată, un venit fix sub formă de dobândă indiferent de rezultatele pe care entitatea le realizează.

Dintre caracteristicile obligațiunilor enumerăm⁵⁸:

- au menționată valoarea nominală, respectiv suma în funcție de care se calculează dobânda ce trebuie achitată deținătorului;
 - termenul de rambursare este intervalul de timp cuprins între data emiterii și cea a răscumpărării;
 - rata dobânzii reprezintă remunerația care va fi acordată de entitate deținătorului, ca urmare a folosirii sumei împrumutate pe perioada menționată;
 - rambursarea (amortizarea) acesteia se face prin restituirea sumei împrumutate și a dobânzii aferente care se poate face la scadență în rată fixă, sau eșalonat în rate anuale fixate în cuantumuri egale;
 - scadența reprezintă data finală la care suma împrumutată trebuie rambursată iar titlurile puse în circulație retrase (răscumpărate).
- Obligațiunile pot fi clasificate conform Tabel 24:

Tabelul 24. Clasificarea obligațiunilor

Criterii de clasificare	Tipuri de obligațiuni
După modul de identificare a proprietarului	<p><i>a. Obligațiuni nominative</i> = au înscris numele proprietarului;</p> <p><i>b. Obligațiuni la purtător</i> = proprietatea și înscisul este la purtător</p>
După forma de emisiune	<p><i>a. Obligațiuni materializate</i> = pe suport de hârtie;</p> <p><i>b. Obligațiuni dematerializate</i> = emise prin înscrierea în cont (pe suport magnetic)</p>
În funcție de tipul emitentului	<p><i>a. Obligațiuni emise de stat</i> = titluri de stat* care pot avea durate între 10-30 de ani, sunt titluri negociabile, purtătoare de dobânzi și irevocabile (prezintă garanții guvernamentale);</p> <p><i>b. Obligațiuni municipale</i> = titluri emise de entități administrativ teritoriale în scopul finanțării unor programe sau obiective social-economice regionale sau locale. Obligațiuni municipale pot fi: generale (garantate de veniturile emitentului) și cu venit (vor fi rambursate dintr-o sursă financiară specificată: depozite constituite, profituri viitoare obținute din plasarea fondurilor etc.). Obligațiunile municipale pot oferi investitorilor avantaje fiscale;</p> <p><i>c. Obligațiuni emise de firme particulare</i> = pot îmbrăca forme diferite alese de entitatea emitentă.</p>
În categoria titlurilor de stat mai exista: bonurile de tezaur și biletele de trezorerie. Bonurile de tezaur - titluri emise pe perioade cuprinse între 1-10 ani, în vederea acoperirii deficitului bugetar; Biletele de trezorerie - titluri emise pe termen scurt (de regulă <1 an), pentru a acoperi deficitul de trezorerie.	

În categoria creanțelor imobilizate întâlnim:

- creanțele legate de participații care iau naștere cu ocazia acordării de împrumuturi de către o entitate unei alte entități, la care există deja titluri de participare sau interese de participare;

- împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă sumele acordate de societate terților, în baza unor contracte de împrumut și pentru care aceasta percepe dobânzi, potrivit legii;
- alte creanțe immobilizate cuprind garanții, depozite și cauțiuni depuse de o unitate la terți, în vederea garantării bunei execuții a unor lucrări sau a garantării unor obligații asumate. Garanția ia forma unui contract prin care se garantează celeilalte părți executarea unor obligații asumate. Cauțiunea se materializează într-un contract prin care o persoană garantează pentru o terță persoană că în cazul neîndeplinirii de către aceasta a obligațiilor asumate, ea însăși va trece la îndeplinirea acestora în vederea stingerii acestei obligații. În justiție, cauțiunea ia forma depunerii unei sume de bani prestabilite de către instanță de către una din părți dintr-un proces în favoarea celeilalte părți până la finalizarea procesului, respectiv a emiterii sentinței definitive și irevocabile.

Acțiunile proprii sunt clasificate ca active immobilizate numai atunci când o entitate intenționează să le dețină pe o durată care depășește un an.

Acțiunile sunt titluri de valoare negociabile care reprezintă părți din capitalul social al unei entități și au următoarele caracteristici⁵⁸:

- sunt fracțiuni egale ale capitalului social și au o anumită valoare nominală;
- au caracter indivizibil, în sensul că unitatea recunoaște pentru o acțiune un singur proprietar;
- sunt instrumente negociabile, pot fi vândute sau cumpărate fără a fi nevoie de demersuri speciale de formă sau publicitate;
- pot genera venituri variabile.

Acțiunile pot fi clasificate după mai multe criterii conform Tabel 25.

Tabel 25. Clasificarea acțiunilor

Criterii de clasificare	Tipuri de acțiuni	Drepturi conferite proprietarilor
După conținutul și drepturile conferite	a. acțiuni comune sau ordinare (AC) b. acțiuni preferențiale sau prioritare (AP)	AC - drept de vot*, drept de dividende**, drepturi reziduale***; AP - pe lângă drepturile AC acestea mai oferă: prioritate la încasarea dividendelor și a despăgubirilor în caz de dizolvare (lichidare);
După forma de	a. acțiuni nominative	AN - pot fi tranzacționate numai prin înscrierea tranzacției în registrul entității. Pot fi nominative

⁵⁸ Vîlcu V., Contabilitatea și gestiunea instrumentelor financiare, Ed. Istros a Muzeului Brăilei, 2008, p.15.

prezentare	(AN); b. acțiuni la purtător (ALP)	administrare caz în care este nevoie de înscrierea simultană în registrul entității și în evidența intermediarului financiar ales de deținător, cât și nominative pure când înregistrarea se face numai în registrul entității care le asigură gestionarea. ALP - permit circulația liberă și conferă drepturi și obligații posesorului lor.
<p>* dreptul de vot dă posibilitatea de reprezentare în funcție de numărul de acțiuni deținute. Prin actele constitutive se poate prevedea un număr minim al pachetului de acțiuni pentru exercitarea acestui drept; **dreptul la dividende este acel drept (obținut prin achiziția de acțiuni) de a primi din profitul realizat de entitate o cotă parte proporțională cu acțiunile deținute (cu ponderea capitalului investit în total capital social). Trebuie menționat că distribuția de dividende nu este obligatorie aceasta depinde de Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor cu privire la distribuția profitului. ***drepturile reziduale sunt acele drepturi care urmează să fie obținute de către deținătorii de acțiuni comune în urma unei proceduri de dizolvare, ei fiind ultimele persoane ce vor fi despăgubite.</p>		

În contabilitatea financiară pentru fiecare imobilizare financiară i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 26:

Tabel 26. Conturi sintetice – Imobilizări financiare

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)	2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
262. Acțiuni deținute la entitățile asociate (A)	2677. Obligatiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terti (A)
263. Acțiuni deținute la entitățile controlate în comun (A)	2678. Alte creanțe imobilizate (A)
264. Titluri puse în echivalență* (A)	2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)	269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
266. Certificate verzi amanate (A)	2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
267. Creanțe imobilizate	2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile asociate (P)
2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate (A)	2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile controlate în comun (P)
2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de entitățile afiliate (A)	2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)	
2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)	
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)	
* Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.	

Funcționarea conturilor de imobilizări financiare este prezentată detaliat în Anexa 3, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de imobilizări corporale sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile de active vor fi prezentate în partea de debit iar

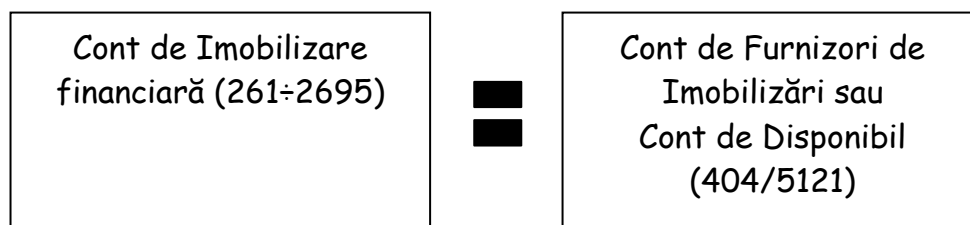
descreșterile sau micșorările de active pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Imobilizări financiare	Debit	Credit

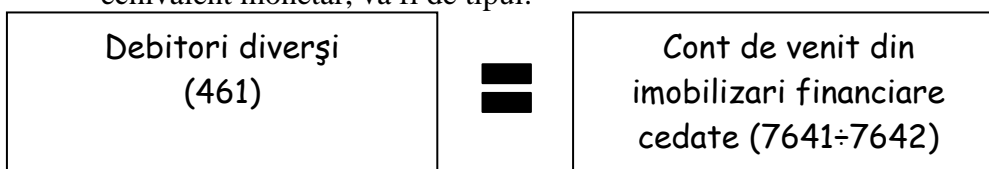
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

- în cazul conturilor de vărsăminte care sunt conturi de pasiv, întotdeauna sumele datorate și diferențele nefavorabile de curs valutar vor fi prezentate în partea de credit iar sumele plătite și diferențele favorabile de curs valutar vor fi pe partea de debit.
- o înregistrare reprezentând o intrare de imobilizare financiară (achiziție de titluri) în patrimoniul unei entități atât sub formă fizică dar și în echivalent monetar, va fi de tipul:



- înregistrări reprezentând o ieșire de imobilizare financiară (achiziție de titluri) în patrimoniul unei entități atât sub formă fizică dar și în echivalent monetar, va fi de tipul:



Cont de cheltuieli privind
imobilizarile financiare
cedate (6641÷6642)



Cont de Imobilizare
financiară

Se observă că din prima ecuație entitatea obține un venit ca urmare a vânzării efectuate (venit la prețul negociat), iar din a doua ecuație se înregistrează o cheltuială ca urmare a scoaterii din gestiune (ieșirii din patrimoniu) a acestor imobilizări la prețul de intrare (de cumpărare).

3.2.1.4. Amortizarea imobilizărilor

În contabilitate, prin amortizare se calculează și se înregistrează în contabilitate deprecierea ireversibilă (permanentă) pe care au suferit-o imobilizările ca urmare a folosirii sau existenței acestora. Există cinci delimitări care se fac pe seama modului de înțelegere și calcul a amortizării:

- *una tehnică* prin care se înțelege că amortizarea reprezintă uzura înregistrată de imobilizări care constă în deprecierea ireversibilă (permanentă) care s-a produs și care a dus la scăderea performanțelor acestora;
- *una contabilă* prin care se înțelege că amortizarea reprezintă micșorarea treptată a valorii unui element de imobilizare ca urmare a deprecierei ireversibile datorită folosirii sau ca urmare a trecerii timpului. Deprecierea ireversibilă așa cum am subliniat mai sus poate să fie cauzată fie ca urmare a unei uzuri fizice a imobilizărilor datorită folosirii, fie ca urmare a unei uzuri morale datorită existenței imobilizărilor în patrimoniul entității. Această existență presupune o depreciere dată de uzura morală care constă în: învechirea, înregistrarea de performanțe mai scăzute față de cele noi, decăzute datorită schimbărilor de tehnologie sau alte cauze, care necesită transferarea acestei reduceri de valoare asupra cheltuielilor entității. Amortizarea imobilizărilor se calculează de către fiecare entitate în scopul identificării unei valori nete contabile a imobilizărilor, valoare care se obține prin scăderea din valoarea de intrare a fiecărei imobilizări a amortizării înregistrate până la acea dată (această valoare netă contabilă este trecută în bilanț la fiecare categorie de imobilizare).
- *una economică* care ne spune că orice diminuare a valorii unui activ care s-a depreciat presupune implicit crearea unui fond pentru

înlocuirea acestuia cu altul nou; Altfel spus prin achiziție se realizează o imobilizare de resurse (valori bănești) care se recuperează treptat prin cheltuielile lunare cu amortizarea acumulată. Această cheltuială trebuie să se reflecte în elementele de cost ale produselor realizate de entitate și pe lângă aceasta mai trebuie adăugat ca element de cost și constituirea treptată a unui fond necesar pentru reînnoirea imobilizărilor amortizabile. Prin consumarea imobilizărilor și înregistrarea amortizării se constată că la sfârșitul perioadei de utilizare (perioadei de viață în care a generat beneficii) este necesară reinvestirea. Pentru a nu se recurge la atragerea de noi capitaluri sau la împrumuturi pentru susținerea acestor investiții este necesar crearea unui fond pentru investiții.

- *una juridică* care constă în regimul juridic al amortizării din punct de vedere fiscal; Conform acestei delimitări este obligatoriu să se înregistreze amortizarea la imobilizările care au fost folosite pentru înregistrarea de beneficii economice ulterioare.
- *una financiară* care consideră că amortizarea este o sursă de autofinanțare. Ca și componentă esențială a capacității de autofinanțare amortizarea contribuie la variația fondului de rulment (surplusului monetar).

Amortizarea imobilizărilor se stabilește prin aplicarea unor cote de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizării, cotă stabilită în funcție de regimul de amortizare practicat de entitate. Amortizarea se calculează în contabilitate începând cu luna următoare punerii în funcțiune a activului imobilizat și până la recuperarea integrală a valorii de intrare. La stabilirea amortizării unui activ se are în vedere durata de utilizare economică și condițiile concrete de utilizare a acestuia. Această durată se stabilește în ani deoarece prin aceasta se permite calculul mai ușor al amortizării, respectiv a includerii în costuri a unei părți din valoarea de achiziție. Durată normală de funcționare este stabilită de către legiuitor ținând cont de timpul în care acest mijloc fix trebuie să satisfacă necesitățile pentru care a fost achiziționat și totodată ținându-se cont și de uzura fizică (pierderea calităților constructive și funcționale) și morală la care acesta este supus în procesul de exploatare.

Fiind elemente de patrimoniu aceste mijloace fixe figurează în contabilitatea unei entități la valoarea de intrare pe toată durata de funcționare. Separat în contabilitate se înregistrează amortizarea pentru fiecare mijloc fix în parte, fiind inclusă în capitolul de cheltuieli lunar.

Amortizarea imobilizărilor corporale date în chirie, concesionate sau aflate în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate

de către entitatea care deține dreptul de proprietate. De asemenea se amortizează și investițiile care se efectuează la imobilizările corporale luate cu chirie de către chiriaș pe durata contractului de închiriere. În funcție de clauzele contractului de închiriere aceste cheltuieli cu investițiile pot fi recunoscute de către proprietar prin reducerea cheltuielilor de chirie. La sfârșitul contractului de închiriere aceste investiții revin proprietarului imobilizării fie ca urmare a unei cedări de active, fie ca urmare a unei vânzări. Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare⁵⁹:

a) amortizarea liniară presupune includerea uniformă (egală) în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare; Aceasta constă în aplicarea cotei medii anuale de amortizare la valoarea de intrare. Cota medie anuală de amortizare se obține ca raport între 100 și durata normală de utilizare exprimată în ani (ex. $100/5 \text{ ani} = 20\%$).

Exemplu:



1. O societate comercială are de amortizat prin metoda de amortizare liniară un calculator a cărui valoare de achiziție fără T.V.A. este de 5.000 RON (societatea fiind plătitoare de T.V.A.). Se cere să se calculeze care va fi amortizarea anuală și valoarea rămasă.

Rezolvare:

Timp de utilizare [Ani]	Valoarea de intrare (de amortizat) [Ron]	Amortizare anuală		Amortizare cumulată [Ron]	Valoare rămasă [Ron]
		Cota [%]	Suma [Ron]		
1	5.000	20	1.000	1.000	4.000
2	5.000	20	1.000	2.000	3.000
3	5.000	20	1.000	3.000	2.000
4	5.000	20	1.000	3.000	1.000
5	5.000	20	1.000	5.000	0

b) amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotelor medii de amortizare liniară cu coeficienții prevăzuți de legislație, respectiv⁶⁰:

- 1,5 pentru mijloacele fixe cu durată normală de utilizare între 2-5 ani;

⁵⁹ Ordin nr. 3055 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.766 din 10.11.2009, cap II, Secțiunea VIII, art. 112 alin 1, p.27.

⁶⁰ Pântea I.P. (coordonator), Contabilitate financiară a agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva 1995, p.127.

- 2,0 pentru mijloacele fixe cu durată normală de utilizare între 5-10 ani;
- 2,5 pentru mijloacele fixe cu durată normală de utilizare mai mare de 10 ani;



2. O societate comercială are de amortizat prin metoda de amortizare degresivă un calculator a cărui valoare de achiziție fără T.V.A. este de 5.000 RON (societatea fiind plătitoare de T.V.A.). Se cere să se calculeze care va fi amortizarea anuală și valoarea rămasă.

Rezolvare:

Timp de utilizare [Ani]	Valoarea de intrare (de amortizat) [Ron]	Amortizare anuală		Amortizare cumulată [Ron]	Valoare Rămasă [Ron]
		Cota [%]	Suma [Ron]		
1	5.000	30	1.500	1.500	$5.000 - 1.500 = 3.500$
2	3.500	21	1.050	2.550	$3.500 - 1.050 = 2.450$
3	2.450	16,33	816,67	3.366,67	816,67
4	1.633,33	16,33	816,67	4.183,34	816,67
5	816,66	16,33	816,66	5.000	816,66

Cota de amortizare degresivă = $100/5 \text{ ani} \times 1,5 = 30\%$ pentru primul an.
 Deoarece suma rămasă pentru 3 ani este 2.450, iar valoarea pe an rămasă este $2450/3 = 816,67$ care este mai mică decât cota anuală aferentă amortizării liniare, rezultă că în acești ani se folosește amortizare liniară.

Când anuitatea amortizării care rezultă din calcul folosind metoda de amortizare liniară devine egală sau mai mică decât anuitatea rezultată prin metoda degresivă atunci se procedează la calculul amortizării în regim liniar pentru suma rămasă neamortizată. Această sumă va fi distribuită liniar în funcție de numărul de ani care au mai rămas pentru utilizarea activului supus amortizării.

c) amortizarea accelerată constă în calcularea unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix iar restul amortizării se calculează prin aplicarea regimului liniar.



3. O societate comercială are de amortizat prin metoda de amortizare accelerată un calculator a cărui valoare de achiziție fără T.V.A. este de 5.000 RON (societatea fiind plătitoare de T.V.A.). Se cere să se calculeze care va fi amortizarea anuală și valoarea rămasă.

Rezolvare:

Timp de utilizare	Valoarea de intrare (de amortizat)	Amortizare anuală		Amortizare cumulată	Valoare rămasă
		Cota	Suma		

[Ani]	[Ron]	[%]	[Ron]	[Ron]	[Ron]
1	5.000	50,0	2.500	2.500	2.500
2	5.000	12,5	625	3.125	1.875
3	5.000	12,5	625	3.750	1.250
4	5.000	12,5	625	4.375	625
5	5.000	12,5	625	5.000	-

Rezultatele obținute prin utilizarea celor trei metode sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Timp de utilizare [Ani]	Valori amortizare [Ron]		
	liniară	degresivă	accelerată
1	1.000	1.500	2.500
2	1.000	1.050	625
3	1.000	816,67	625
4	1.000	816,67	625
5	1.000	816,66	625

Se constată că în primul an de înregistrare a amortizării cea mai mare valoare este dată de amortizarea accelerată. Potrivit acestei metode cea mai mare parte (jumătate) din valoarea mijlocului fix este inclusă pe cheltuieli care are ca efect diminuarea rezultatului impozabil al entității. În anul al doilea an constatăm că suma înregistrată prin calcularea prin metoda de amortizare degresivă are valoarea cea mai mare, cu influență în rezultatul impozabil anual. Și această metodă presupune includerea pe costuri în primii ani a activului prin recuperarea mai rapidă a valorii activului chiar dacă acest activ are utilitate pe întreaga perioadă de cinci ani. În final constatăm că începând cu anul al treilea cele trei metode devin constante, ele stabilizându-se și influențând în aceeași proporție rezultatul impozabil.

În funcție de specificul activității unei entități conducerea poate opta pentru una din cele trei variante de amortizare. Pentru alegerea variantei optime de amortizare conducerea unei entități trebuie să ia în considerare următoarele caracteristici:

- amortizarea accelerată este benefică atunci când bunurile realizate de către o entitate au valoare de unicat sau sunt noi și căutate pe piață, entitatea dorind să-și amortizeze echipamentele în primii ani de viață ai produselor chiar dacă aceasta implică costuri mai mari pe produs (în anii următori concurența va duce automat la diminuarea prețurilor, iar avantajul competitiv câștigat prin recuperarea cheltuielilor cu investiția pe seama amortizării va fi considerabil);
- amortizarea degresivă poate fi o opțiune pentru echipamentele care sunt exploatate mai mult (ca număr de ore de sarcină) în primii ani de funcționare decât în anii următori;

- amortizare liniară este folosită atunci când echipamentele supuse amortizării vor fi folosite în mod constant pe toată durata de viață a acestora.

Durata de utilizare economică a mijloacelor fixe se mai numește și durată de utilizare normală, aceasta fiind mai scurtă decât durata fizică de viață a imobilizărilor deoarece prin aceasta s-a dorit realizarea unei amortizări complete și recuperarea valorii până la deprecierea totală (fizică sau morală). Amortizarea imobilizărilor este legiferată la nivel național prin: Legea nr. 15/1994 modificată de H.G. nr. 2139 din 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, O.M.F.P. nr. 3055/2009, Legea nr. 571/2003.

Următoarele tipuri de imobilizări, prezentate în Tabelul 27, nu se amortizează:

Tabel 27. Imobilizări nesupuse amortizării

Nr. crt.	Denumire imobilizare	Motivația economică pentru neamortizare
1	Terenuri	Nu sunt realizate în urma unor investiții, ca atare nu există depreciere ireversibilă (uzură). Se amortizează în schimb amenajările la terenuri.
2	Păduri	Nu sunt considerate mijloace fixe, ele fiind rezultatele unor factori naturali. Recuperarea unor investiții care au fost făcute se poate face prin valorificarea masei lemnoase rezultată în urma defrișărilor.
3	Plantații tinere	Nu se amortizează până la intrarea pe rod deoarece o această perioadă nu aduc nici un beneficiu.
4	Motoare, piese, componente, subansamble folosite pentru înlocuire	Sunt considerate lucrări de reparații atâta timp cât nu modifică parametrii tehnici inițiali de performanță.
5	Concesiunile primite	Nu se amortizează deoarece nu există titlul de proprietate ci doar dreptul de folosință (achitându-se o chirie de pe urma folosirii).
6	Fondul comercial	Se amortizează acel fond comercial pozitiv apărut în urma unei consolidări, dacă acesta este considerat un activ.
7	Avansurile pentru imobilizări	Nu se amortizează deoarece sunt sume care sunt temporar în aceste conturi urmând ca în final să ia forma unei imobilizări.
8	Imobilizările în curs de execuție	Nu se amortizează deoarece acestea nu au fost finalizate, urmând ca ulterior după punerea în funcțiune (prin procesul verbal de recepție finală) să fie trecute pe o imobilizare.
9	Imobilizările financiare	Nu se amortizează deoarece sunt titluri de valoare care sunt tranzacționabile pe piața, având ca și caracteristică fluctuația continuă a valorii lor.
10	Imobilizările deținute pe baza	Nu se amortizează deoarece nu există decât dreptul de folosință asupra acestora. Se consideră că prin aceste contracte nu s-au

unui contract de leasing, concesiune sau locație de gestiune	transferat toate riscurile ce decurg din deținerea unei imobilizări
--	---

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă hotărâtă de Consiliul de administrație sau responsabilul cu gestiunea patrimoniului.

În bilanțul de la sfârșitul fiecărui exercițiu mijloacele fixe sunt evidențiate la valoarea rămasă, respectiv valoarea obținută prin diferența dintre valoarea de intrare și amortizarea acumulată. În contabilitatea financiară fiecărui tip de amortizare i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 28:

Tabel 28. Conturi sintetice – Amortizarea imobilizărilor

28. AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARILE	2812. Amortizarea constructiilor (P)
280. Amortizari privind imobilizarile necorporale	2813. Amortizarea instalatiilor si mijloacelor de transport (P)
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)	2814. Amortizarea altor imobilizari corporale (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)	2815. Amortizarea investitiilor imobiliare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare (P)	2816. Amortizarea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)	2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)
2807. Amortizarea fondului comercial* (P)	
2808. Amortizarea altor imobilizari necorp. (P)	
281. Amortizari privind imobilizarile corporale	
2811. Amortizarea amenajarilor de terenuri (P)	

* Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

Funcțiunea conturilor de amortizare a imobilizărilor este prezentată detaliat în Anexa 3, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de amortizări sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Amortizări privind imobilizările	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

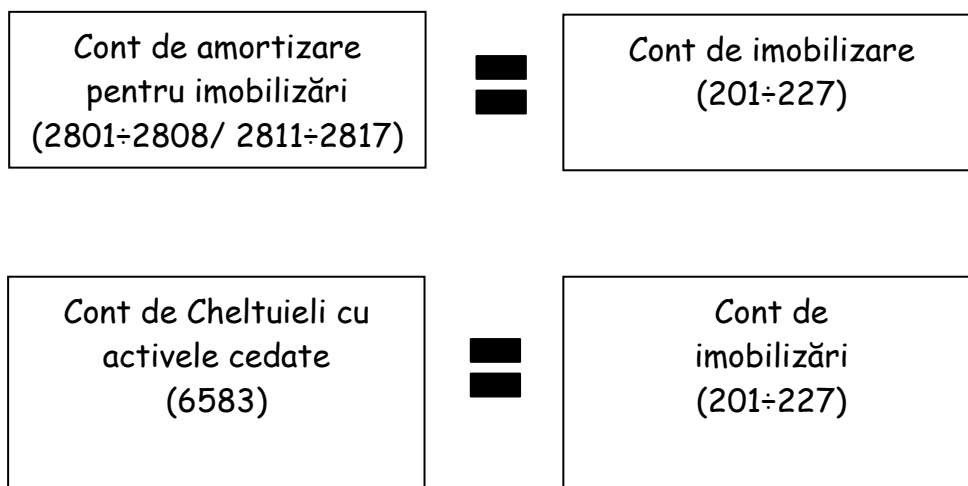
- o înregistrare reprezentând o amortizare lunară de imobilizare (corporală sau necorporală) va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli cu amortizarea (6811)	■ ■	Cont de imobilizare (201÷227)
--	--------	-------------------------------

- o înregistrare reprezentând o ieșire de imobilizare (integral amortizată) din patrimoniul unei entități, va fi de tipul:

Cont de amortizare pentru imobilizări (2801÷2808/ 2811÷2817)	■ ■	Cont de imobilizare (201÷227)
---	--------	-------------------------------

- înregistrările reprezentând o ieșire de imobilizare (parțial amortizată) din patrimoniul unei entități, va fi de tipul:



3.2.1.5. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor reprezintă toate acele corecții destinate să aibă în vedere reducerea valorii activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă această reducere este temporară sau definitivă. În contabilitate ajustările de valoare sunt clasificate în:

- ajustări permanente sau inerente cunoscute sub denumirea de amortizări;
- ajustări provizorii sau temporare cunoscute sub denumirea de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare.

În contabilitatea financiară pentru fiecare ajustare pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 29:

Tabelul 29. Conturi sintetice – Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P) 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P) 2906. Ajustări pentru deprecierea	2916. Ajustari pentru deprecierea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P) 2917. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice productive (P) 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizarilor în curs de execuție 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
--	---

activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P) 2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial* (P) 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P) 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P) 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P) 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P) 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P) 2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare (P)	2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție (P) 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P) 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun (P) 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P) 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de incasat de la entitățile afiliate (P) 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P) 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P) 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)
<i>* Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.</i>	

Funcțiunea conturilor de ajustări pentru deprecierea imobilizărilor este prezentată detaliat în Anexa 3, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:


- deoarece conturile de ajustări pentru depreciere sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Ajustări pt. depreciere imobilizărilor	Debit	Credit


- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	IEȘIRI "+"	INTRĂRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o ajustare pentru deprecierea unei imobilizări ca urmare a unei diminuări va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor (6813)		Cont de Ajustare pentru deprecierea imobilizărilor corporale (2911÷2917)
---	---	---

- o înregistrare reprezentând o anulare de ajustare pentru deprecierea unei imobilizări ca urmare a unei creșteri de valoare va fi de tipul:

Cont de Ajustare pentru deprecierea imobilizărilor corporale (2911÷2917)		Cont de Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor (7813)
---	---	---

Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de capitaluri sunt prezentate în anexa 10.

3.2.2. Contabilitatea operațiilor privind intrarea imobilizărilor

Evidența imobilizărilor constă în consemnarea cronologică și sistematică a acestora în documentele financiar-contabile și înregistrarea tuturor operațiilor privind intrarea, mișcarea sau ieșirea acestora.

Intrările de imobilizări care se dau în folosință în momentul recepționării lor (de la furnizori) se consemnează în documentul denumit *Proces verbal de recepție*.

Recepționarea imobilizărilor se realizează pe baza documentelor justificative care atestă intrarea în patrimoniu respectiv în gestiunea societății, care diferă în funcție de modalitatea de intrare astfel:

- achiziția cu titlu oneros - se realizează prin următoarele documente: factura (document justificativ emis de către furnizor), aviz de însoțire a mărfii (însoțește bunul pe timpul transportului) și contractul de vânzare cumpărare (documentul care atestă acordul de voință al părților: vânzător-cumpărător);
- aportul în natură al asociaților sau acționarilor este precizat în contractul de societate și în procesele verbale sau documentele de evaluare tehnică emise pentru stabilirea valorii bunurilor aduse ca aport;
- producția proprie – valoarea și caracteristicile bunurilor sunt precizate în devizele de lucrări, proiecte, fișe de cont analitic în care sunt incluse toate costurile de producție;

Imobilizările pentru care sunt prevăzute lucrări de montaj și probe tehnologice se înregistrează în contabilitate după ce acestea au fost recepționate și s-a întocmit *Procesul verbal de punere în funcțiune*.

Imobilizările mai pot intra și prin concesiune, închiriere, locație de gestiune sau comodat prin documentul de intrare denumit *Proces verbal de predare-primire* care are la bază contractul de concesiune, închiriere, locație de gestiune sau comodat.

Mișcarea imobilizărilor de la un serviciu la altul sau de la o secție la alta are loc prin intermediul documentului *Bon de mișcare a mijloacelor fixe*.

3.2.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirea imobilizărilor

O imobilizare corporală este scoasă din evidențele contabile la cedare sau casare, atunci când aceasta numai generează nici un beneficiu economic viitor, iar documentul folosit este *Proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe* întocmit de către comisia de casare numită de către conducătorul entității.

Ca urmare a prevederilor pct. 716 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin casarea unui mijloc fix se înțelege „operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului”.

Conform art. 21 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se realizează la valoarea de intrare complet amortizată sau la valoarea de intrare rămasă nerecuperată numai atunci când există

aprobarea Consiliului de administrație, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului. După ce există aprobarea scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe se va trece la etapa următoare de valorificare a acestora.

Procedura de valorificare se realizează de către o comisie internă care are două opțiuni de valorificare: prin vânzare (licitație sau negociere directă) sau prin casare care trebuie aprobată de către Consiliul de administrație sau de către responsabilul cu gestiunea patrimoniului. Casarea mijloacelor fixe se poate face de către o comisie internă de casare numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcțiune.

Cu ocazia casării se efectuează operațiuni de dezmembrare a mijloacelor fixe și de valorificare a acestora care vor avea ca efect:

- vânzarea componentelor rezultate în urma dezmembrării;
- utilizarea componentelor rezultate la executarea altor mijloace fixe din cadrul unității.

Evaluarea componentelor (stabilirea prețului de vânzare) se va face de către comisia de casare, aceasta hotărând și dacă bunurile mai pot fi vândute sau se pot valorifica numai ca materiale nerecuperabile.

În momentul în care se hotărăște scoaterea din evidențele contabile a unei imobilizări se va evidenția distinct veniturile din vânzare, eventualele cheltuieli reprezentând valoarea neamortizată și cheltuielile ocazionate de dezafectarea sau dezmembrarea activului corporal.

Pe parcursul activității unei entități pot apărea și anumite evenimente neprevăzute (extraordinare de tipul calamităților naturale sau accidente ca urmare a exploatării) care pot duce la distrugerea parțială sau totală a unor imobilizări. În cazul în care entitatea are asigurate aceste imobilizări, ea poate primi din partea societății de asigurare o compensație în bani care va constitui o operațiune economică distinctă. De asemenea se pot obține compensații și de la alte persoane fizice sau juridice care au provocat pagube materiale și care răspund material pentru aceasta. În contabilitate sunt considerate compensații de la terți și se înregistrează distinct următoarele sume: cele plătite sau care urmează să se plătească de către companiile de asigurări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a unor imobilizări corporale ca urmare a producerii unor evenimente pentru care acestea au fost asigurate, sumele acordate de către instituțiile statului în schimbul unor imobilizări corporale (clădiri sau terenuri care au fost sau care urmează a fi expropriate etc.) și sumele obținute ca urmare a unor imputații materiale emise pentru persoane fizice sau juridice.

3.2.4. Contabilitatea operațiilor privind inventarierea și evidența imobilizărilor

Conform legislației în vigoare imobilizările trebuie inventariate anual pentru a se constata existența efectivă a acestora pe locuri de folosință și gestionari⁶¹. La inventarierea patrimoniului se folosește documentul *Lista de inventar* în care se consemnează toate imobilizările aflate în patrimoniu la data inventarierii, pe categorii de imobilizări.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor se organizează folosind *Registrul numerelor de inventar*, *Fișa mijlocului fix* și *Balanța sau situația mijloacelor fixe*.

Cu ajutorul *Registrului numerelor de inventar* se atribuie fiecărui mijloc fix un număr de inventar în ordinea intrării acestora în patrimoniu care servește la identificarea lor pe teren.

Fișa mijlocului fix este un document întocmit de către compartimentul financiar-contabilitate pentru evidența analitică a imobilizărilor în care se înregistrează distinct fiecare mijloc fix, fiecare transfer (mișcare), amortizarea acumulată precum și scoaterea din evidență sau casarea.

3.2.5. Evaluarea activelor imobilizate

Evaluarea activelor imobilizate la *intrarea în patrimoniu* este operațiunea economică prin care se realizează înregistrarea în contabilitate, în funcție de modalitatea de intrare, astfel:

- bunurile achiziționate cu titlu oneros se evaluează la cost de achiziție;
- bunurile aduse ca aport se evaluează la valoarea de aport stabilită în urma evaluării prin evaluare/expertiză tehnică;
- bunurile obținute cu titlu gratuit (donații) se evaluează la valoarea justă sau de utilitate;
- bunurile obținute din producția proprie se evaluează la cost de producție.

Conform I.A.S. 16 „Imobilizări corporale”, costul de achiziție cuprinde:

- prețul de achiziție;
- taxele vamale și alte taxe nedeductibile;

⁶¹ Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2.388 pentru efectuarea inventarierii imobilizărilor respective în conformitate cu prevederile Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 292 din 18 decembrie 1995.

- costuri de amenajare a amplasamentului;
- costuri de livrare și manipulare;
- costuri de montaj;
- costuri de demontare și/sau restaurare a amplasamentului.

Valoarea de aport reprezintă acea valoare acceptabilă de către părți pentru activele imobilizate intrate în patrimoniul sub formă de aport cu ocazia asocierii sau fuziunii și care este stabilită în urma evaluării/reevaluării.

Valoarea de utilitate stabilită pentru bunurile obținute prin donații se stabilește de către o comisie de evaluare în funcție de prețul pieței și starea activelor.

Costul de producție cuprinde:

- costul de achiziție al materiilor prime, materialelor și componentelor care s-au folosit pentru fabricarea acelui activ;
- costurile cu manopera necesare pentru prelucrare;
- costurile indirecte care pot fi atribuibile activului produs;
- costurile rezultate din îndatorare în cazul existenței unui împrumut;
- costul rebuturilor precum și alte costuri care pot fi repartizate pe acel activ.

Evaluarea activelor imobilizate *la ieșire* este necesară pentru înregistrarea operațiilor economice care determină ieșirea iar evaluarea se realizează prin atribuirea unei valori similare cu cea de la intrare.

Evaluarea *la inventariere* se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar prin stabilirea unei valori actuale pentru fiecare imobilizare supusă inventarierii în funcție de utilitatea bunului, de starea acestuia și de prețul pieței.

Evaluarea *la încheierea exercițiului financiar* se realizează pentru stabilirea valorii în scopul întocmirii situațiilor financiare.

Conform I.A.S. 16 „Imobilizări corporale” și I.A.S. 38 „Active necorporale” sunt stabilite două tratamente contabile pentru identificarea valorii de bilanț, astfel⁶²:

- ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare trebuie înregistrată la preț de cost, mai puțin amortizarea cumulată și pierderea din depreciere;
- ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare corporală, respectiv un activ necorporal trebuie să fie înregistrat la valoarea reevaluată mai puțin amortizarea cumulată și pierderile din depreciere cumulate.

⁶² Ristea M. (coordonator), Contabilitate financiară, Ed. Universitară, ed. a 2-a, București, 2005, p. 109.

3.3. Contabilitatea activelor circulante

În activitatea unei entități prin activitatea de exploatare (producție, prestare de servicii, execuție de lucrări, comerț etc.) se realizează mai multe cicluri de exploatare care încep cu aprovizionarea (achiziționarea de active) se continuă cu transformarea acestora sau utilizarea în scopul desfășurării activității (producția) și se finalizează cu încasarea sau transformarea în bani a rezultatelor din exploatare (vânzarea/desfacerea de bunuri, lucrări sau servicii). Spre deosebire de activele imobilizate care își păstrează forma pe parcursul desfășurării activității de exploatare, activele circulante nu mai pot fi regăsite în aceeași formă deoarece ele suferă o transformare prin procesul de exploatare sau producție (excepție - mărfurile din activitatea de comerț).

Conform reglementărilor legale în vigoare un activ circulant este recunoscut în contabilitate atunci când, citez: „a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării; c) se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.”⁶³

3.3.1. Conținutul economic și funcțiunea activelor circulante

Activele circulante ale unei entități se regăsesc sub următoarele forme:

- stocuri și produse în curs de execuție;
- creanțe;
- investiții pe termen scurt;
- casa și conturi la bănci.

Activele circulante se evaluează în funcție de modalitatea de intrare în patrimoniu: la costul de achiziție sau de producție. Atunci când se constată pierderi de valoare sau creșteri de valoare la activele circulante se folosesc conturile de ajustări de valoare care au rolul de a actualiza valoarea acestora și aducerea la o valoare reală denumită valoare de piață sau valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ-valoric sau numai valoric în funcție de metoda de inventar folosită, existând două tipuri:

⁶³ Ordin nr. 3.055 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 din 10.11.2009, art.147, alin.1.

- **inventar permanent**, constă în înregistrarea în contabilitate în conturile de stocuri a tuturor operațiunilor de intrare și ieșire astfel încât, în orice moment, prin soldul lor, aceste conturi vor indica cantitate, preț unitar și valoare aferentă stocurilor existente, permițând controlul gestiunii;
- **inventar intermitent** presupune neînregistrarea intrărilor prin conturile de stoc, ci numai prin conturile de cheltuieli cu stocurile. Stabilirea ieșirilor dintr-o perioadă se face prin inventarierea faptică la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă intrările și se scade valoarea stocurilor de la sfârșitul perioadei, stabilite pe baza inventarului intermitent.

În bilanțul prescurtat activele circulante se regăsesc sub următoarea formă, prezentată în Tabel 30:

Tabel 30. Prezentarea Activelor circulante in Bilanț

<p>B. Active circulante</p> <p>I. Stocuri</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Materii prime și materiale consumabile 2. Producția în curs de execuție 3. Produse finite și mărfuri 4. Avansuri <p>II. Creanțe</p> <p>(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Creanțe comerciale 2. Sume de încasat de la entitățile afiliate 3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 4. Alte creanțe 5. Capital subscris și nevărsat <p>III. Investiții pe termen scurt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate 2. Alte investiții pe termen scurt <p>IV. Casa și conturi la bănci</p>

3.3.1.1. Stocuri și producția în curs de execuție

Stocurile sunt acele bunuri economice destinate a fi vândute în aceeași stare sau prelucrate prin procesul de producție și care se consumă la prima lor utilizare.

Potrivit I.A.S. 2 „Stocuri” acestea sunt delimitate și clasificate în contabilitate în funcție de următoarele criterii:

- stadiul fizic, dat de forma corporală sau necorporală a stocurilor;

- destinația, dată de stadiul în care se delimitează modalitatea de întrebuințare;
- ciclul de exploatare care indică faza de: aprovizionare, producție, desfacere;
- locul de gestiune care semnifică locația în timp și spațiu: în depozite, în curs de aprovizionare, livrate dar nefacturate, facturate dar nelivrate, aflate la terți etc.

Stocurile și producția în curs de execuție cuprind acele bunuri din cadrul societății care sunt recunoscute în contabilitate atunci când există posibilitatea să producă beneficii economice viitoare iar costul lor poate fi evaluat în mod credibil. Acestea pot să se regăsească în una din următoarele situații:

- sunt destinate a se utiliza în procesul de producție, pentru executarea de lucrări sau pentru prestarea de servicii înainte de a fi vândute;
- sunt destinate vânzării în cadrul desfășurării normale a activității;
- sunt în curs de execuție pentru pregătire în vederea desfacerii.

Deosebirea dintre immobilizări și stocuri sau produse în curs de execuție constă în aceea că acestea din urmă se consumă la prima lor întrebuințare în procesul de producție în timp ce primele participă la mai multe procese de producție fără a fi transformate. Din această cauză ele sunt considerate că participă la un singur ciclu de exploatare (aprovizionare-producție-desfacere) care de obicei nu este mai mare de un an. Pe parcursul celor trei faze aferente ciclului de exploatare stocurile propriu-zise își schimbă forma și conținutul material (Figura 34).

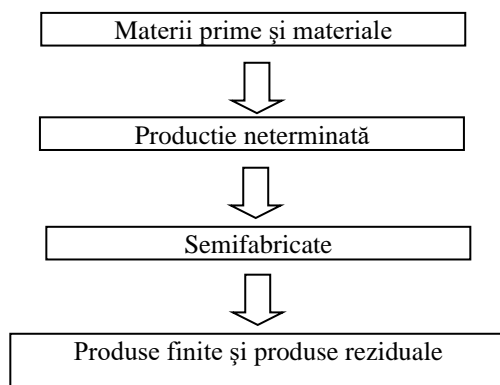


Figura 34. Ciclul de producție

În practica economică stocurile se pot grupa după mai multe criterii:

- după apartenența la patrimoniu avem:

- ❖ stocuri aflate în gestiunea proprie a societății care fac parte din patrimoniul propriu (depozite, spații proprii, magazine, secții de producție etc.);
- ❖ stocuri aflate în gestiunea proprie a societății care nu fac parte din patrimoniul societății;
- după proveniența lor avem:
 - ❖ stocuri provenite din cumpărări din afara societății;
 - ❖ stocuri provenite din producția proprie (produse finite, semifabricate, animale etc.);
 - ❖ stocuri provenite din donații.
- după gradul de individualizare și modul de gestionare:
 - ❖ identificabile, individualizate pe articole, elemente;
 - ❖ greu identificabile, interschimbabile;

Produsele sau lucrările în curs de execuție (neterminate) cuprind acele bunuri sau lucrări care nu au trecut prin toate stadiile procesului tehnologic de prelucrare prevăzut sau nu au fost supuse probelor și recepției tehnice.

În categoria stocurilor pot fi cuprinse și activele care au un ciclu mai lung de fabricație și care ulterior sunt destinate vânzării, cum ar fi:

- ansambluri sau complexe de locuințe realizate de o entitate pentru vânzarea ulterioară;
- terenuri achiziționate pentru construirea ulterioară a unor construcții destinate vânzării.

Tot în categoria stocurilor se includ și bunurile în custodie, în consignatie la terți, echipamente, utilaje sau mașini cu caracter demonstrativ care sunt cu durata de utilizare sub un an.⁶⁴

Pe parcursul desfășurării activității o entitate poate să modifice utilizarea unei imobilizări corporale printr-o decizie proprie, moment în care se schimbă destinația acesteia. Această modificare trebuie reflectată în contabilitate prin transferarea activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Efectuarea transferului se va face la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea a fost între timp reevaluată (din momentul achiziției până în momentul transferului) atunci se va trece la închiderea contului de rezerve din reevaluare cu suma aferentă acestei imobilizări.

În cazul unui teren care a fost inițial recunoscut ca un activ iar ulterior se decide folosirea acestuia pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, atunci acesta se transferă la stocuri iar valoarea acestuia va fi inclusă în prețul de vânzare al bunurilor care vor face ulterior obiectul vânzării. Dacă terenul a fost supus reevaluării atunci concomitent cu

⁶⁴ Podoaba L., Nistor C.S., Aspecte teoretice și practice privind contabilitatea financiară specifică societăților comerciale, ed. a 2-a, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2017, p. 69.

transferarea acestuia se va trece și la închiderea contului de rezerve din reevaluare cu valoarea aferentă acestui teren.

În contabilitatea unei entități poate să existe și situația inversă în care de exemplu o clădire a fost inițial destinată vânzării, iar ulterior se schimbă destinația acesteia și se dorește ca aceasta să fie folosită de către entitate sau să fie închiriată. În această situație se va efectua transferul pentru schimbarea destinației de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se va realiza la data la care s-a hotărât schimbarea destinației, la valoarea la care aceasta era înregistrată în contabilitate.

În categoria stocurilor propriu-zise care pot fi gestionate de o entitate sunt cuprinse:

- stocuri de materii prime și materiale;
- producție în curs de execuție;
- produse;
- stocuri aflate la terți;
- animale;
- mărfuri;
- ambalaje;
- ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție.

3.3.1.1.1. Stocuri de materii prime și materiale

Materiile prime reprezintă acele bunuri care participă la fabricarea unor produse și se regăsesc în aceste produse integral sau parțial;

Materialele consumabile reprezintă acele bunuri care participă la procesul de producție sau de exploatare fără a se regăsi în produsul finit. Acestea pot fi: materiale auxiliare, combustibili, materiale de ambalat, piese de schimb și alte materiale consumabile.

Obiectele de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita stabilită de lege pentru a fi considerate mijloace fixe și care au o durată de funcționare mai mare de un an. În această categorie se includ: echipamente de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială (halate, salopete, șort protecție sudură etc.), scule-dispozitive-verificatoarele (S.D.V.), aparate de măsură și control, matrițe folosite pentru executarea unor produse etc.

Baracamentele și amenajările provizorii sunt bunuri achiziționate sau construite pentru executarea lucrărilor și construcțiilor;

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc de materii prime și materiale îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 31:

Tabel 31. Conturi sintetice – Stocuri de materii prime și materiale

30. STOCURI DE MATERII PRIME SI MATERIALE
301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Semințe și materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)

Funcțiunea conturilor de stocuri de materii prime și materiale este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de stocuri de materii prime și materiale sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de stocuri de materii prime sau materiale	Debit	Credit

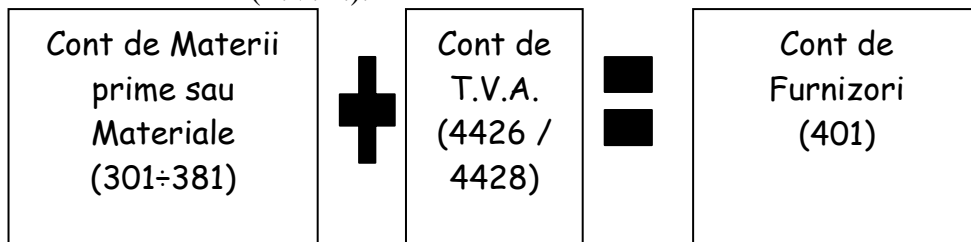
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

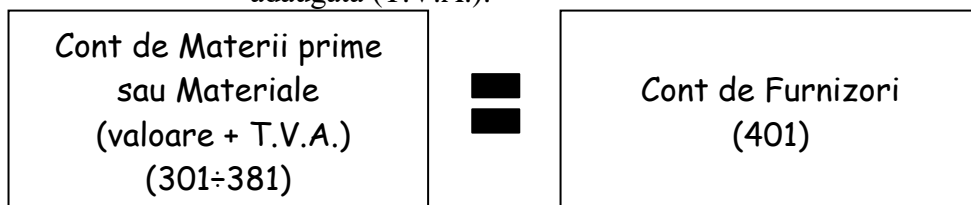
- o înregistrare reprezentând o intrare de stocuri de materii prime și

materiale în patrimoniul unei entități în cazul în care se folosește metoda inventarului permanent, va fi de tipul:

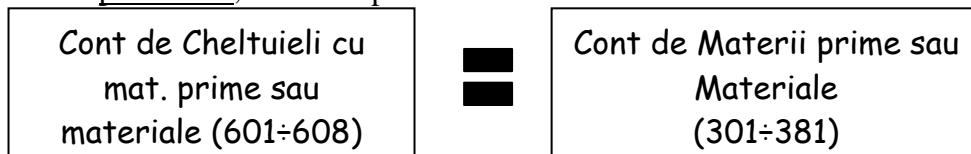
- o dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- o sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):

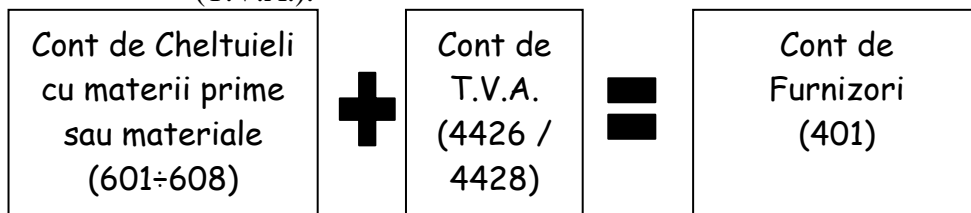


- o înregistrare reprezentând o ieșire de stocuri de materii prime sau materiale în cazul în care se folosește metoda inventarului permanent, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o intrare de stocuri de materii prime sau materiale în cazul în care se folosește metoda inventarului intermitent în patrimoniul unei entități, va fi de tipul:

- o dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- o sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):

Cont de Cheltuieli cu
materii prime sau
Materiale (601÷608)



Cont de Furnizori (401)

3.3.1.1.2. Stocuri în curs de aprovizionare

În contabilitate stocurile în curs de aprovizionare sunt acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care nu au ajuns la destinația finală. Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor. De obicei data de transfer a proprietății coincide cu cea de livrare, caz în care nu se folosesc aceste conturi. Dacă însă există decalaje de timp pentru anumite bunuri, atunci se vor folosi conturile de stocuri în curs de aprovizionare. Conform Ordinului nr. 3055/2009 în categoria stocurilor în curs de aprovizionare pot fi incluse:

- 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, transferul de proprietate realizându-se;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății.

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc în curs de aprovizionare îi corespunde un cont sintetic distinct, conform Tabel 32:

Tabel 32. Conturi sintetice – Stocuri în curs de aprovizionare

32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE	326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)
321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)	327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)	328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)	

Funcțiunea conturilor de stocuri de materii prime și materiale este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

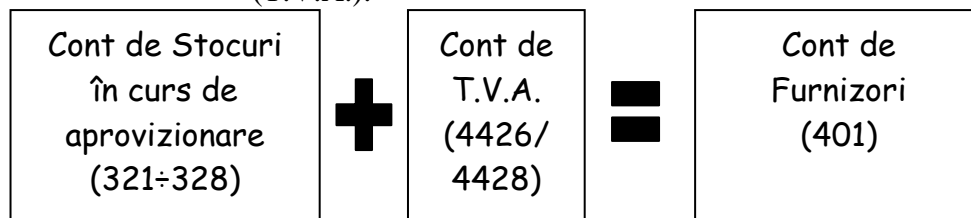
- deoarece conturile de stocuri în curs de aprovizionare sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de stocuri în curs de aprovizionare	Debit	Credit

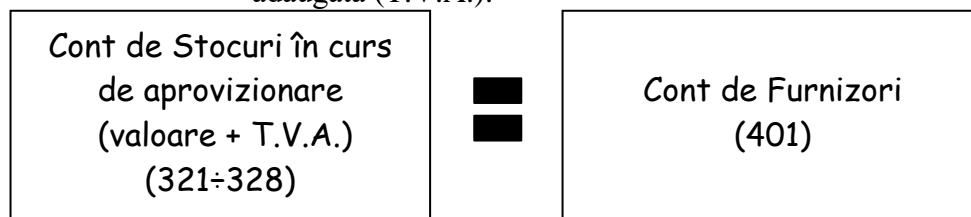
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

- o înregistrare reprezentând o intrare de stocuri de materii prime și materiale în patrimoniul unei entități în cazul în care se folosește metoda inventarului permanent, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):

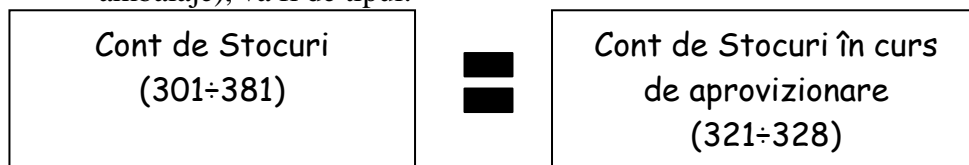


- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- o înregistrare reprezentând valoarea stocurilor cumpărate pentru care

s-a încheiat procesul de aprovizionare (materii prime, materiale, materiale de natura obiectelor de inventar, animale și păsări, mărfuri, ambalaje), va fi de tipul:



3.3.1.1.3. Producția în curs de execuție

Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) procesului de producție prevăzut în metodologia de fabricație, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau nefinalizate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție mai pot fi incluse: lucrări și servicii neterminate, studii în curs de execuție sau neterminate etc..

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc în curs de execuție îi corespunde un cont sintetic distinct, conform Tabel 33:

Tabel 33. Conturi sintetice – Stocuri în curs de execuție

33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
331. Produse în curs de execuție (A)
332. Servicii în curs de execuție (A)

Evaluarea producției în curs de execuție se realizează prin intermediul a două metode:

- metoda contabilă (indirectă, scriptică):
 1. Producția neterminată de la începutul lunii (+)
 2. Cheltuieli totale ale lunii (+)
 3. Cheltuieli aferente producției terminate (-)
 4. Producția neterminată (în curs de execuție) (4=1+2-3)
- metoda directă (a inventarierii) constă în inventarierea faptică a producției neterminate de la fiecare loc de muncă. Producția neterminată se evaluează la cost de producție efectiv.

Funcțiunea conturilor pentru producția în curs de execuție este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de stocuri de materii prime și materiale sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de producție în curs de execuție	Debit	Credit

- o înregistrare reprezentând producția în curs de execuție de la sfârșitul perioadei (sfârșitul de lună), va fi de tipul:

Cont de produse/servicii în curs de execuție (331÷332)	=	Cont de Venit aferent costului producției în curs de execuție (711÷712)
--	---	---

- o înregistrare reprezentând scăderea din gestiune a valorii produselor sau serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare, va fi de tipul:

Cont de Venit aferent costului producției în curs de execuție (711÷712)	=	Cont de produse/servicii în curs de execuție (331÷332)
---	---	--

3.3.1.1.4. Produse

Produsele sunt acele bunuri obținute în procesul de exploatare și destinate în principal pentru vânzare către terți. Principalele tipuri de produse sunt:

- semifabricate* – bunuri al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție, ele urmând să participe și la alte procese tehnologice în alte etape de desfășurare a procesului tehnologic (în alte secții) prin prelucrări ulterioare. Acestea pot fi livrate ca atare sau prelucrate în continuare de același producător.
- produse finite* – bunuri care au parcurs în întregime etapele procesului de producție și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, corespund din punct de vedere calitativ și sunt

destinate vânzării;

- *produse reziduale* – bunuri care au rezultat din procesul de producție și pot fi valorificate la prețuri inferioare (rebuturi, materiale recuperabile, deșeuri etc.);

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc de produse i se atribuie un cont distinct conform Tabel 34:

Tabel 34. Conturi sintetice – Produse

34. PRODUSE	346. Produse reziduale (A)
341. Semifabricate (A)	348. Diferențe de pret la produse (A/P)
345. Produse finite (A)	

Funcțiunea conturilor pentru stocuri de produse este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

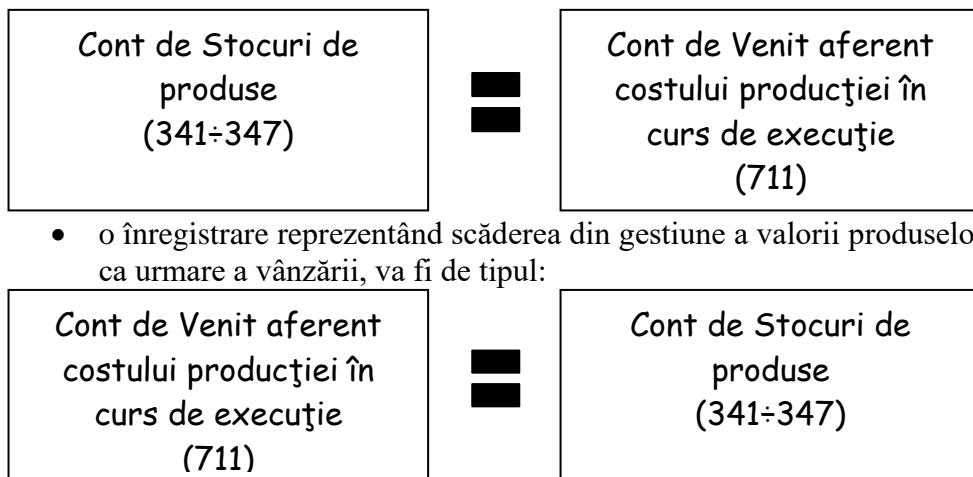
- deoarece conturile de stocuri de produse sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de Stocuri de produse	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

- o înregistrare reprezentând produsele realizate, va fi de tipul:



3.3.1.1.5. Stocuri aflate la terți

Stocurile la terți pot proveni ca urmare a unor tranzacții economice între partenerii comerciali de tipul:

- stocurile au fost achitate și sunt lăsate în custodia furnizorului datorită imposibilității de depozitare, manipulare sau transport;
- stocurile sunt date spre prelucrare la terți (reparații, retușări etc.) urmând ca după finalizare să poată fi preluate în forma îmbunătățită, adăugându-se la valoarea acestora și aceste costuri ulterioare;
- stocurile sunt predate terților pentru vânzare în consignație, atunci când se dorește vânzarea prin puncte de vânzare specializate;
- stocurile sunt predate pentru depozitare temporară la terți, atunci când nu există posibilitatea depozitării sau folosirii acestora;
- stocurile sunt în curs de aprovizionare sunt acele stocuri care au fost achitate dar sunt nesoșite sau au sosit dar sunt nerecepționate.

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 35:

Tabel 35. Conturi sintetice – Stocuri aflate la terți

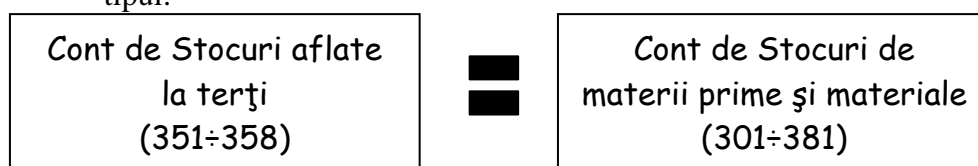
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI 351. Materii și materiale aflate la terți (A) 354. Produse aflate la terți (A) 356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți (A) 357. Mărfuri aflate la terți (A) 358. Ambalaje aflate la terți (A)

Funcțiunea conturilor de stocuri aflate la terți este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

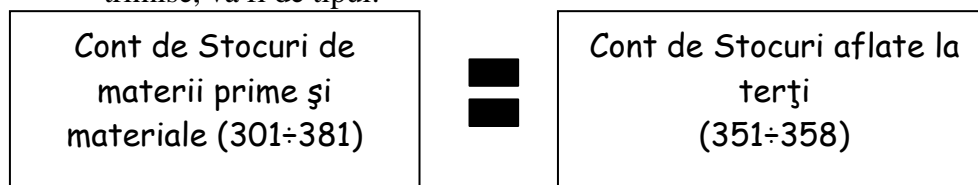
- deoarece conturile de stocuri aflate la terți sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de stocuri aflate la terți	Debit	Credit

- o înregistrare reprezentând un transfer de stocuri (materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar) efectuat pentru prelucrarea sau pentru custodie către terți, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând întoarcerea de la terți a stocurilor trimise, va fi de tipul:



3.3.1.1.6. Active biologice de natura stocurilor

În cadrul entităților care se ocupă cu creșterea de animale și păsări acestea vor înregistra în contabilitate în mod distinct animalele născute și tinere care sunt crescute și folosite pentru reproducție și pentru îngrășat în vederea valorificării ulterioare a lor sau a produselor rezultate.

Efectivele de animale se regăsesc în contabilitatea unei entități sub următoarea clasificare:

- animale tinere de orice fel care urmează a fi trecute ulterior în categoria imobilizărilor corporale ca animale de muncă sau pentru reproducție;
- animale la îngrășat destinate sacrificării sau vânzării;
- animale pentru producție (lână, lapte, blană, ouă, icre etc.);
- colonii de albine.

Intrarea în contabilitate a activelor biologice de natura stocurilor se face: prin achiziție sau/și prin producție proprie. Ieșirea din contabilitate se realizează prin: vânzarea animalelor vii (animale crescute sau la îngrășat = produse finite) sau/și prin vânzarea produselor rezultate în urma sacrificării (carnea și preparatele din carne = produse finite). În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc îi corespunde un cont sintetic distinct, conform Tabel 36:

Tabel 36. Conturi sintetice – Active biologice de natura stocurilor

36. Active biologice de natura stocurilor
361. Active biologice de natura stocurilor (A)
368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor (A/P)

Funcțiunea conturilor din grupa 36 „Active biologice de natura stocurilor” este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

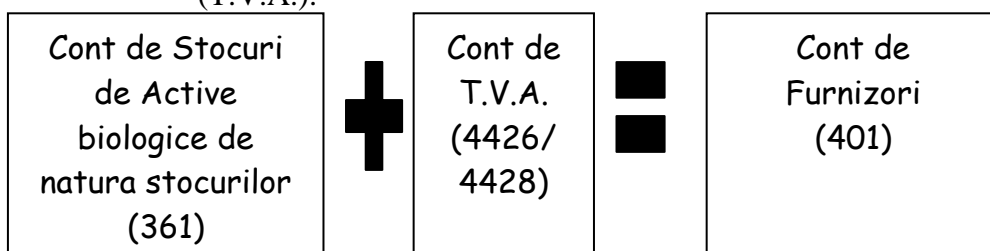
- deoarece contul de stoc de active biologice de natura stocurilor este un cont de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de stocuri de active biologice de natura stocurilor	Debit	Credit

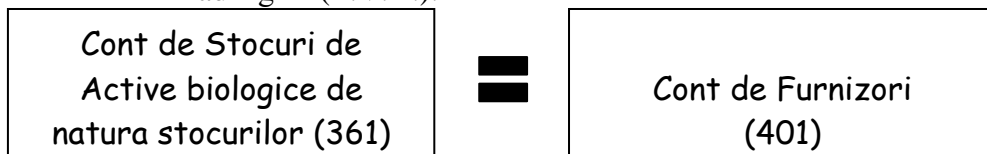
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI "+"	IEȘIRI (stornări) "-"
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) "-"	IEȘIRI "+"

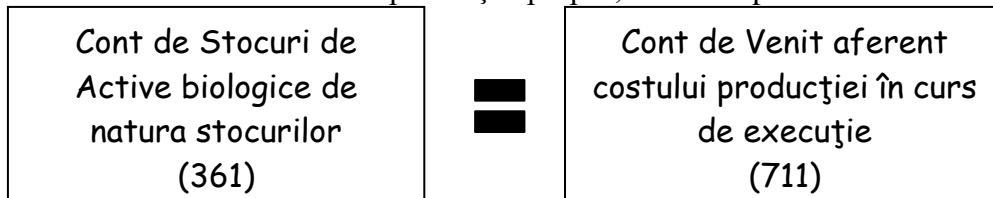
- o înregistrare reprezentând o intrare de active biologice de natura stocurilor în patrimoniul unei entități, va fi de tipul:
 - o dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



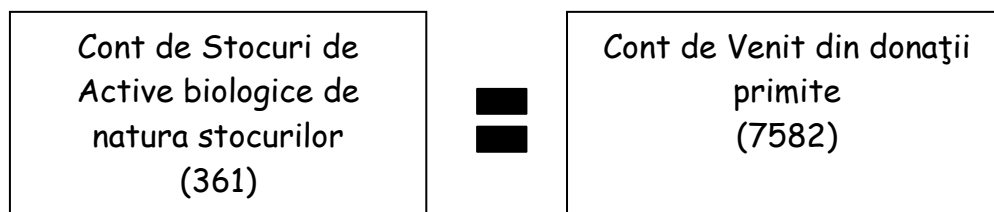
- o sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



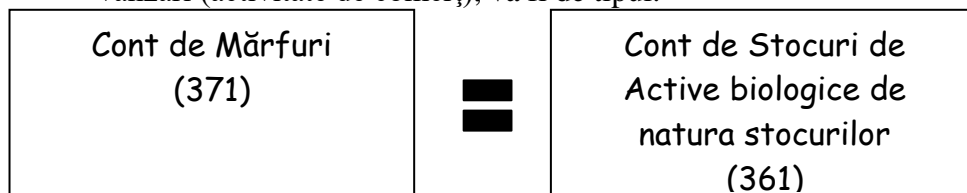
- o înregistrare reprezentând o intrare de active biologice de natura stocurilor ca urmare a producției proprii, va fi de tipul:



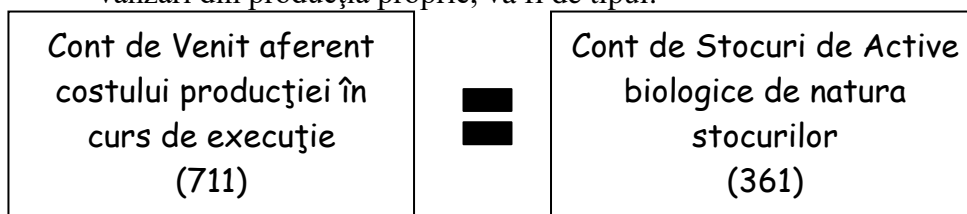
- o intrare de active biologice de natura stocurilor ca urmare a unei donații, va fi de tipul:



- o ieșire de active biologice de natura stocurilor ca urmare a unei vânzări (activitate de comerț), va fi de tipul:



- o ieșire de active biologice de natura stocurilor ca urmare a unei vânzări din producția proprie, va fi de tipul:



3.3.1.1.7. Mărfuri

Mărfurile reprezintă bunuri pe care o societate le cumpără în vederea revânzării lor în starea în care au fost achiziționate sau prin efectuarea unor îmbunătățiri de formă (ambalare, sortare, porționare etc.). Mărfurile pot fi comercializate: cu ridicata sau/și cu amănuntul. Adaosul comercial reprezintă diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor.

Intrările și ieșirile de mărfuri pot avea loc:

- prin cumpărare și vânzare ulterioară după aplicarea unui adaos comercial;
- prin producție proprie și vânzarea prin magazinele proprii sau ale clienților.

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 37:

Tabelul 37. Conturi sintetice – Mărfuri
37. MĂRFURI

371. Mărfuri (A) 378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)

Funcțiunea conturilor din grupa 37 „Mărfuri” este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

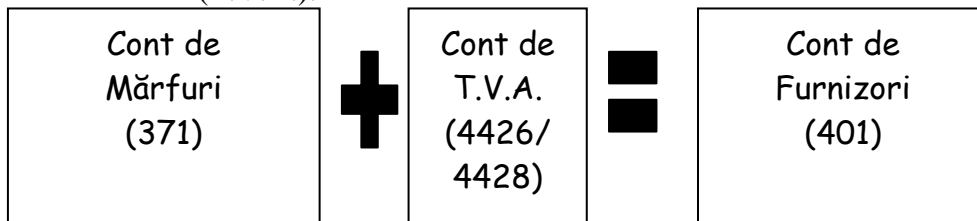
- deoarece contul de mărfuri este un cont de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de mărfuri	Debit	Credit

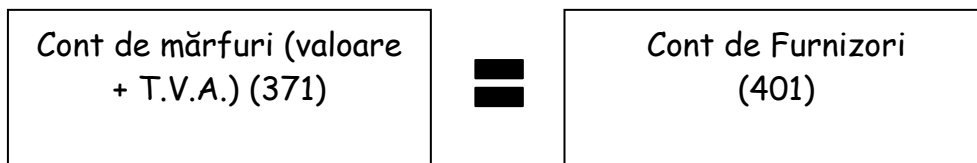
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

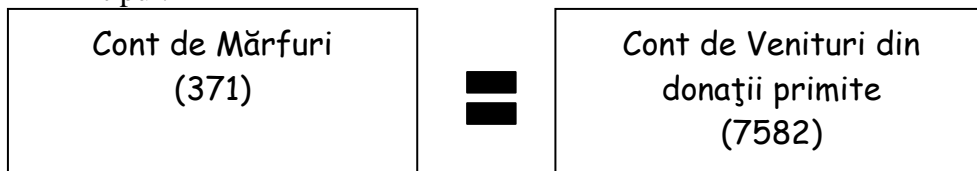
- o înregistrare reprezentând o intrare de stoc de mărfuri în patrimoniul unei entități, dacă se folosește inventarul permanent, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



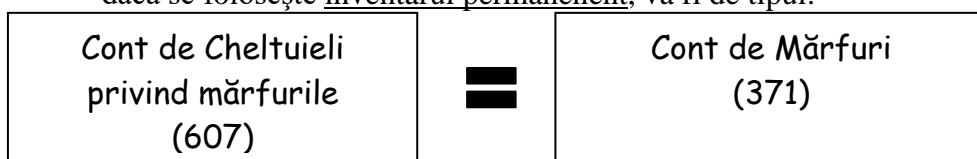
- dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



- o intrare de stocuri de mărfuri ca urmare a unei donații, va fi de tipul:

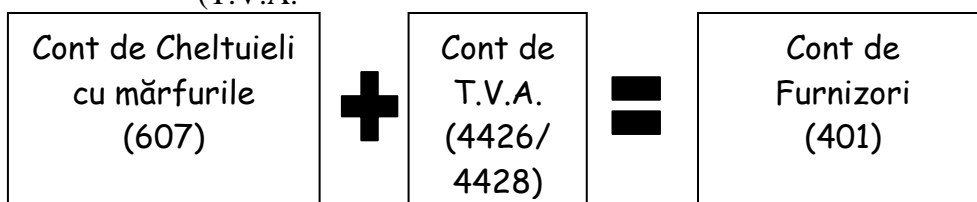


- o ieșire de mărfuri ca urmare a unei vânzări (activitate de comerț), dacă se folosește inventarul permanent, va fi de tipul:

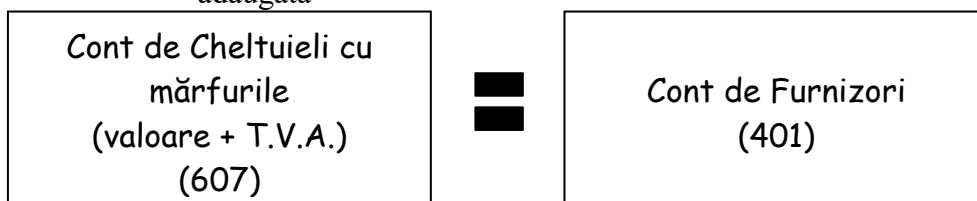


- o înregistrare reprezentând o intrare de stocuri de mărfuri în patrimoniul unei entități în cazul în care se folosește metoda inventarului intermitent, va fi de tipul:

- o dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.)



- o sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



3.3.1.1.8. Ambalaje

Ambalajele sunt bunuri utilizate pentru protecția materialelor și mărfurilor pe timpul transportului, depozitării sau pentru prezentarea lor comercială (atractivitate).

Datorită diversității acestora, ambalajele pot fi clasificate și ulterior contabilizate astfel:

- după posibilitățile de folosire
 - ambalaje refolosibile;
 - ambalaje pierdute (de unică folosință);
- după durata de utilizare
 - ambalaje de natura imobilizărilor;
 - ambalaje de natura activelor circulante;
- după modul de facturare și decontare
 - ambalaje de transport care circulă pe principiul vânzării-cumpărării și se facturează separat de mărfuri (valoarea lor se recuperează de la clienți);
 - ambalaje de transport unde prețul este inclus în prețul mărfurilor;
- după modul de circulație și recuperare
 - circulă și se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind facturate separat;
 - circulă prin restituire când proprietarul lor este furnizorul mărfurilor - nu se facturează clientului, nu se supun T.V.A., clientul fiind obligat să le restituie;
 - circulă la schimb, când se înregistrează doar mărfurile.

În contabilitatea financiară fiecărui element de stoc de ambalaje îi corespunde un cont distinct conform Tabel 38:

Tabel 38. Conturi sintetice – Ambalaje

38. AMBALAJE
381. Ambalaje (A)
388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)

Funcțiunea conturilor din grupa 38 „Ambalaje” este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

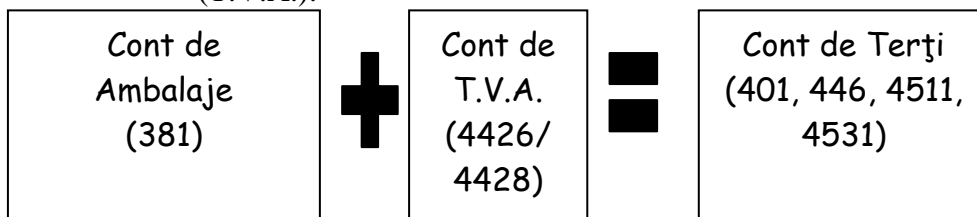
- deoarece contul de ambalaje este un cont de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cont de Ambalaje	Debit	Credit

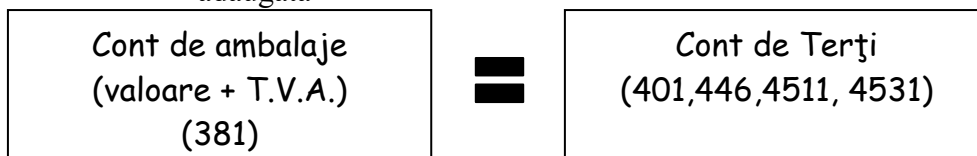
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI (stornări) “-”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI “+”

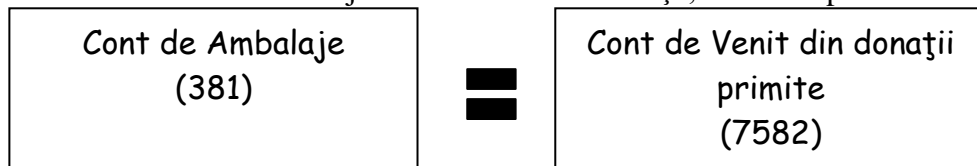
- o înregistrare reprezentând o intrare de ambalaje în patrimoniul unei entități, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



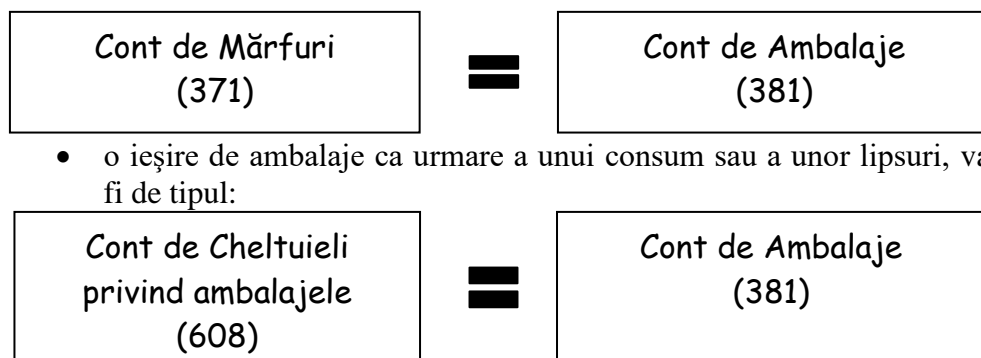
- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



- o intrare de ambalaje ca urmare a unei donații, va fi de tipul:



- o ieșire de ambalaje ca urmare a unei vânzări (activitate de comerț), va fi de tipul:



3.3.1.1.9. Ajustările pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

Conturile de ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție se folosesc atunci când după o perioadă de timp are loc scăderea conjuncturală a valorii stocurilor. Această scădere a valorii stocurilor se constată de obicei cu ocazia efectuării inventarierii anuale când pe lângă verificarea cantitativă a scripticului din contabilitatea cu facticul de pe teren se verifică și valoarea fiecărui stoc. Conform I.A.S. 2 „Stocuri” evaluarea stocurilor trebuie să se realizeze la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă. Prin valoarea realizabilă netă se înțelege valoarea obținută în urma unei estimări valorice de către comisia de inventariere, care stabilește noua valoare ca diferența dintre prețul de vânzare care s-ar putea obține în urma vânzării și costul estimat pentru finalizarea unor bunuri și vânzarea acestora.

În urma inventarierii anuale a patrimoniului se pot constata stocuri depreciate datorită unor factori interni sau conjuncturali, care să la ducă pierdere de valoare, de aceea este necesar să se stabilească cu această ocazie și tipul deprecierei folosindu-se următoarea clasificare:

- stocurile deteriorate fizic;
- stocurile uzate moral parțial sau în totalitate;
- stocurile care au suferit scăderi ale prețului de achiziție pe piață ca urmare a unor fluctuații de preț conjuncturale;
- stocurile care au suferit o creștere a costurilor necesare pentru finalizare;
- stocurile care au suferit o creștere a costurilor necesare pentru vânzare.

În contabilitatea financiară fiecărui element de ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție i se atribuie un cont distinct conform Tabel 39:

Tabel 39. Conturi sintetice – Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE	3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)	3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor	3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți (P)
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)	3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)	3957. Ajustări pentru deprecierea marfurilor aflate la terți (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)	3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor	396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)	397. Ajustări pentru deprecierea marfurilor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)	398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)	
3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)	
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)	
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)	

Funcțiunea conturilor de ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție este prezentată detaliat în Anexa 4, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de ajustări pentru depreciere sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Creșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o ajustare pentru depreciere ca urmare a unei diminuări va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli cu ajustări de depreciere active circulante (6814)	■ ■	Cont de Ajustare pentru pierderea de valoare (3951÷398)
---	--------	---

- o înregistrare reprezentând o anulare de ajustare pentru depreciere ca urmare a unei creșteri de valoare va fi de tipul:

Cont de Ajustare pentru pierderea de valoare (3951÷398)	■ ■	Cont de Venituri din ajustari pentru pierderea de valoare (7814)
---	--------	--

3.3.1.2. Creanțe

Creanțele denumite și valori în curs de decontare, reprezintă valorile economice avansate temporar de către o entitate unor persoane fizice sau juridice pentru care urmează să se primească un echivalent sub formă de bani, lucrări sau servicii și cuprind:

- *creanțe comerciale* (de încasat de la clienți);
- *creanțe față de societățile din cadrul grupului* (de încasat de la entitățile afiliate);
- *creanțe față de întreprinderile la care deține interese de participare* (de încasat de la entitățile de la care compania este legată în virtutea intereselor de participare);
- *creanțe față de acționari* (pentru capitalul subscris și nevărsat);
- *alte creanțe*.

Creanțele sunt denumite și drepturi bănești ale entității față de alte entități deoarece urmează să se realizeze încasarea contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor livrate. Într-o relație economică iau naștere o serie de creanțe, ale căror decontare pe termen scurt este denumită generic „decontare cu terți”.

O creanță este un activ curent dacă se așteaptă ca aceasta să fie:

- decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al unei entități patrimoniale;
- să fie realizată în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Creanțele se evaluează în contabilitate la:

- cost istoric;
- cost curent;
- valoare realizabilă sau de decontare;
- valoare actualizată.

În bilanț conform principiului prudenței, creanțele se evaluează la valoarea nominală, mai puțin orice ajustări pentru deprecieri de valoare cumulate.

În bilanțul prescurtat creanțele se regăsesc la cap. B Active circulante, titlul II sub următoarea formă, prezentată în Tabel 40:

Tabel 40. Prezentarea în Bilanț a creanțelor

II. Creanțe (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) 1. Creanțe comerciale 2. Sume de încasat de la entitățile afiliate 3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea

intereselor de participare 4. Alte creanțe 5. Capital subscris și nevărsat
--

3.3.1.2.1. Clienți și conturi asimilate

Clienții reprezintă partenerii de afaceri ai unei entități cu care aceasta încheie tranzacții comerciale în vederea vânzării de bunuri, prestării de servicii sau executării de lucrări.

O entitate poate avea asupra clienților (terțe persoane fizice sau juridice) o creanță comercială atunci când aceasta a realizat o livrare de bunuri, prestare de serviciu sau execuție de lucrări cu plată la un alt termen decât cel de livrare. În această situație contractul comercial (de furnizare, de prestare de servicii sau de execuție de lucrări) este cel care reglementează relația comercială. Prin semnare se consemnează acceptul părților și implicit angajamentul acestora conform clauzelor specificate în contract. Ulterior prin întocmirea facturii de către furnizor se consemnează livrarea bunurilor iar prin primirea și semnarea acesteia se reflectă în contabilitate clientului obligația de plată. În contabilitatea financiară se folosesc următoarele conturi sintetice, conform Tabel 41:

Tabel 41. Conturi sintetice – Clienți și conturi asimilate

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE	4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
411. Clienți	413. Efecte de primit de la clienți (A)
4111. Clienți (A)	418. Clienți - facturi de întocmit (A)

Funcțiunea conturilor de clienți și conturi asimilate este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de clienți sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile pe partea de credit;

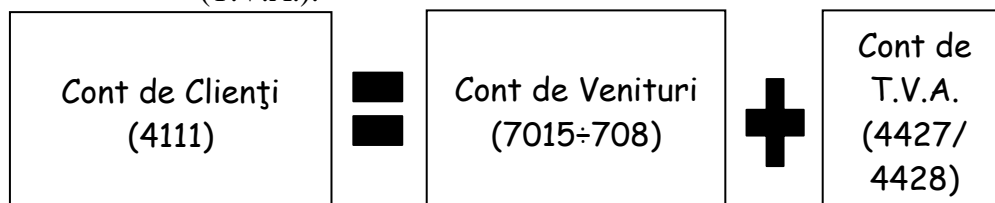
Cont	Creșteri	Descreșteri
Clienți și conturi asimilate	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu

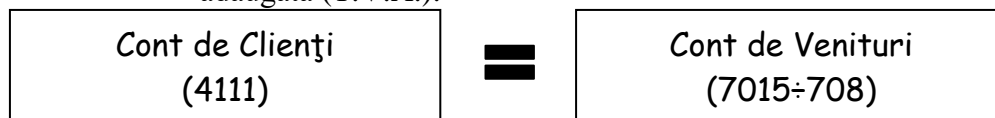
semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o vânzare de bunuri, prestare de servicii sau execuție de lucrări către un client, va fi de tipul:
 - o dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



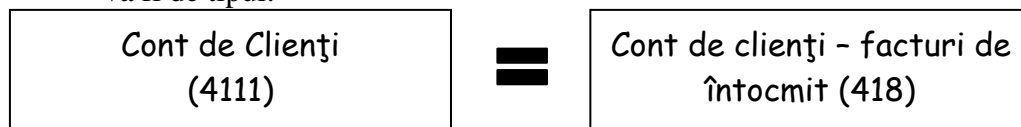
- o sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- o înregistrare reprezentând o stingere de creanță comercială prin încasare, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o stingere de clienți facturi de întocmit, va fi de tipul:



3.3.1.2.2. Grup și acționari/asociați

Conturile de grup și acționari reglementează relația de decontare dintre o entitate și entitățile afiliate, interesele de participare în entitățile unde se

dețin titluri de participare și decontările care se efectuează între entitate și acționari sau asociați ca urmare a unor împrumuturi acordate și a restituirii acestora, precum și decontările din operații de participare.

Valoarea care există în soldul acestor conturi exprimă creanțele entității (soldul debitor) sau datoriile acesteia (soldul creditor) în relațiile cu entitățile afiliate sau cu acționari sau asociați. În contabilitatea financiară fiecărui element de decontare între grup și acționari sau asociați îi corepunde un cont sintetic distinct conform Tabel 42:

Tabel 42. Conturi sintetice – Grup și acționari/asociați

45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI	4551. Acționari/Asociați – conturi curente (P)
451. Decontări între entitățile afiliate	4558. Acționari/Asociați – dobanzi la conturi curente (P)
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)	456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)	457. Dividende de plata (P)
453. Decontări privind interesele de participare	458. Decontări din operații în participație
4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)	4581. Decontări din operații în participație – pasiv (P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)	4582. Decontări din operații în participație - activ (A)
455. Sume datorate acționarilor/asociaților	

Funcțiunea conturilor de grup și acționari este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de grup și acționari sunt conturi de bifuncționale, întotdeauna creanțele (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar datoriile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Grup și acționari	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI "+"	IEȘIRI "+"
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	INTRĂRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o stingere de creanță comercială prin încasarea acesteia de la alte entități afiliate, va fi de tipul:

Cont de Conturi curente la bănci (5121)	=	Cont de Decontări între entități afiliate (4511)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând o stingere de creanță prin încasarea acesteia de la entitățile legate prin interese de participare, va fi de tipul:

Cont de Conturi curente la bănci (5121)	=	Cont de Decontări privind interesele de participare (4531)
--	---	--

- o înregistrare reprezentând o stingere de creanță prin înregistrarea aportului în natură (de natura imobilizărilor sau stocurilor), în numerar de la acționari sau asociați, capital social retras sau diferențe nefavorabile de curs valutar, va fi de tipul:

Cont de Imobilizări sau/și Stocuri sau/și Conturi la bănci în lei sau/și Capital social, Cheltuieli privind diferențele de curs valutar (203÷217/ 301÷381/ 5121/ 1012/ 6651)	=	Cont de Decontări cu acționarii sau asociații privind capitalul (456)
--	---	--

3.3.1.2.3. Debitori diverși

Prin intermediul debitorilor diverși se ține evidența acelor persoane fizice sau juridice care au produs pagube materiale unei entități, precum și creanțele care urmează să se încaseze de la terți ca urmare a unor titluri executorii (sentințe judecătorești, contracte etc.). În contabilitatea financiară fiecărui element de debitori diverși îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 43:

Tabel 43. Conturi sintetice – Debitori diverși

46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461 Debitori diverși

Funcțiunea conturilor de debitori diverși este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul de debitori diverși este un cont de activ, întotdeauna creanțele (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar datoriile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Debitori diverși	Debit	Credit

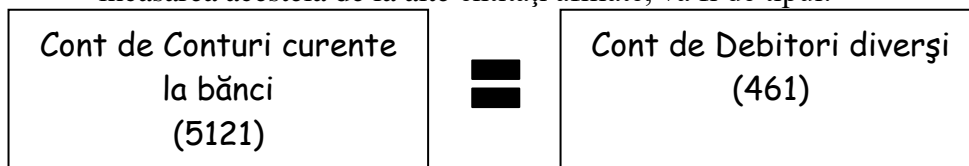
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o creare de debitori (datorie de plată), va fi de tipul:

Cont de Debitori diverși (461)	==	Cont de Venituri (7015÷708)
-----------------------------------	-----------	--------------------------------

- o înregistrare reprezentând o stingere de creanță comercială prin încasarea acesteia de la alte entități afiliate, va fi de tipul:



3.3.1.2.4. Ajustări pentru deprecierea creanțelor

Conform reglementărilor contabile conforme cu directiva a IV-a a Comunității Economice Europene la sfârșit de exercițiu financiar creanțele se reflectă în contabilitate la valoarea probabilă de încasat⁶⁵. Potrivit punctului 33(1) din Ordinul nr. 1752/2005 ajustările de valoare sunt corecții care se efectuează înainte de întocmirea bilanțului destinate să diminueze valoarea activelor datorită reducerilor de valoare care au avut loc și care trebuie reflectate în contabilitate.

Conturile contabile care se folosesc pentru ajustări pentru deprecierea creanțelor sunt evidențiate distinct conform Tabel 44:

Tabel. 44. Ajustări pentru deprecierea creanțelor

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P) 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P) 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)
--

Funcțiunea conturilor de ajustări pentru deprecierea creanțelor este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de ajustări pentru depreciere sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

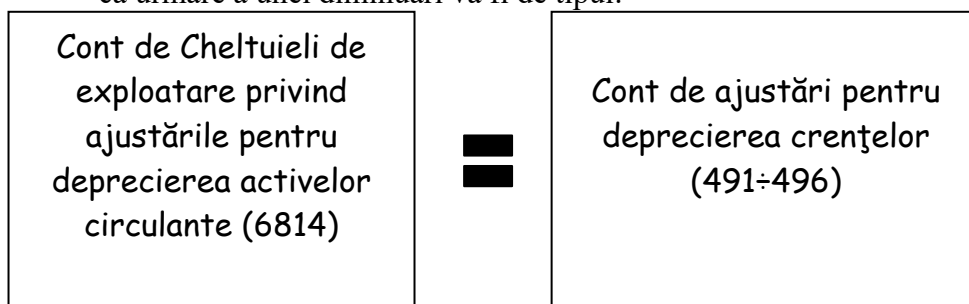
⁶⁵ Ordinul nr. 1752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1080 din 30.11.2005.

Cont	Creșteri	Descreșteri
Ajustări pentru deprecierea creanțelor	Credit	Debit

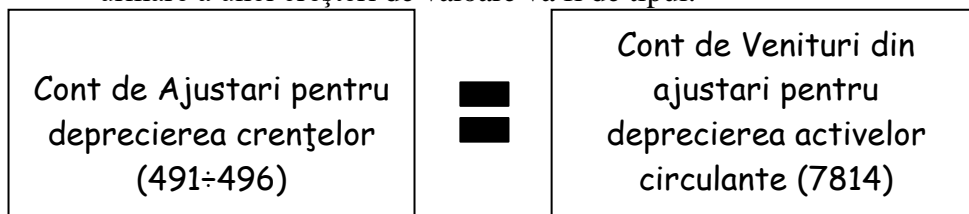
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o ajustare pentru deprecierea creanțelor ca urmare a unei diminuări va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o anulare de ajustare pentru depreciere ca urmare a unei creșteri de valoare va fi de tipul:



3.3.1.3. Trezoreria

Trezoreria unei entități cuprinde totalitatea mijloacelor financiare de care aceasta dispune pentru a face față plăților, care pot fi structurate astfel:

- lichidități monetare formate din: disponibil în conturi bancare, numerar în casierie, avansuri de trezorerie;
- echivalente de numerar formate din: cecuri de încasat, efecte comerciale de primit neajunse la scadență, titluri de plasament (acțiuni și obligațiuni), alte valori (timbre fiscale și poștale, bilete de tratament și odihnă, tichete și bilete de călătorie, bonuri valorice de carburanți, tichete de masă etc.).

Conform I.A.S. 7 „Situția fluxurilor de numerar” prin echivalente de numerar se înțeleg investițiile financiare pe termen scurt care pot fi ușor convertibile în numerar și care prezintă risc scăzut de modificare a valorii.

Obiectivele contabilității de trezorerie sunt:

- reflectarea, urmărirea și controlul gestionării corecte a elementelor de trezorerie;
- respectarea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți fără numerar;
- urmărirea modificărilor ce intervin în componența și volumul elementelor de trezorerie;
- asigurarea promptă și corectă a tuturor informațiilor privind elementele de trezorerie pentru a se putea lua decizii corecte și la timp de către factorii de decizie existenți la nivelul entității.

Organizarea contabilității de trezorerie este foarte importantă pentru orice entitate deoarece aceasta include toate operațiunile cu mijloace financiare astfel:

- efectuarea plăților și încasărilor la termenele scadente;
- evidența și controlul operativ al operațiilor de trezorerie cu și fără numerar;
- gestionarea eficientă a investițiilor financiare și a creditelor bancare pe termen scurt;
- fundamentarea bugetului de trezorerie;
- respectarea legislației financiar-bancare și fiscale.

Fluxurile de trezorerie reprezintă ansamblul operațiilor monetare (incasari si plati curente) și financiare (angajamente sub forma creditelor) pe care le efectuează un agent economic pentru asigurarea mijloacelor bănești

și efectuarea decontărilor curente⁶⁶. Aceste fluxuri de trezorerie (Intrări/Ieșiri) se pot efectua în moneda națională sau în devize (monede ale altor țări cunoscute și sub denumirea de valută), fiind diferențiate în funcție de piața la care se adresează.

În cadrul operațiilor monetare pe piața de mărfuri se includ încasările și plățile curente, care se efectuează pentru decontarea drepturilor de creanță și a obligațiilor scadente ale agenților economici.

În cadrul operațiilor financiare pe piața financiară au loc:

- operații financiare asimilate trezoreriei sub forma angajamentelor de credite bancare pe termen scurt;
- operații financiare asimilate trezoreriei sub forma unor investiții financiare pe termen scurt (titluri de plasament).

Structura documentelor privind operațiile de încasări și plăți diferă în funcție de modalitatea de decontare a obligațiilor bănești dintre agenții economici (în numerar sau fără numerar).

Contabilitatea analitică a trezoreriei se ține pe gestiuni unde are loc păstrarea și mișcarea numerarului.⁶⁷

3.3.1.3.1. Investiții pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt denumite și *titluri de plasament* cuprind valori economice (echivalente de trezorerie), ce pot fi convertite în bani fiind deținute de entitate pe o perioadă mai mică de un an (în scop speculativ) și cuprind:

- acțiuni deținute la entități afiliate, adică acele acțiuni emise de către societăți din cadrul grupului sau din afara acestuia, care sunt cumpărate pentru a fi vândute în termen scurt, pentru obținerea unui câștig imediat;
- alte investiții pe termen scurt:
 - obligațiuni proprii emise și răscumpărate reprezintă obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora;
 - obligațiuni ale altor entități, cotate sau necotate la bursă;
- alte titluri de plasament (bonuri de subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit etc.).

⁶⁶ Podoaba L., Nistor C.S., Aspecte teoretice și practice privind contabilitatea financiară specifică societăților comerciale, ed. a 2-a, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2017, p. 226.

⁶⁷ Dumbravă P., Contabilitate financiară, Ed. Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2002, p. 221.

Titlurile de plasament pe termen scurt se deosebesc de titlurile imobilizate deoarece primele sunt achiziționate și păstrate pe termen scurt (sub un an) iar cele din urma sunt achiziționate și păstrate de către unitate pentru o perioadă mai mare de 1 an.

Contabilitatea titlurilor se ține distinct pe fiecare titlu în parte, acestea putându-se regăsi în mai multe forme:

- titluri negociabile,
- titluri purtătoare de drepturi și obligații,
- titluri liber transmisibile,
- titluri cotate la bursă.

Investițiile financiare pe termen scurt sunt caracterizate prin existența unui potențial de creștere mare dar și de riscuri superioare asociate acestui potențial. Acest tip de investiție se desfășoară pe o piață volatilă în care pot apare fluctuații mari care pot afecta piața și care pot produce câștiguri și pierderi mari. În contabilitatea financiară fiecărui element de investiție pe termen scurt îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 45:

Tabel 45. Conturi sintetice – Investiții pe termen scurt

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT	5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)	509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)	5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
506. Obligațiuni (A)	5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	
5081. Alte titluri de plasament (A)	

Funcțiunea conturilor de investiții pe termen scurt este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de investiții pe termen scurt sunt conturi de activ, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

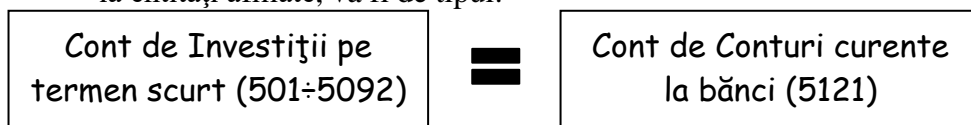
Cont	Creșteri	Descreșteri
Investiții pe termen scurt	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu

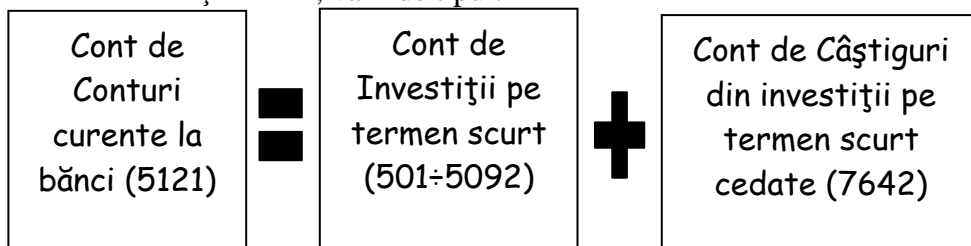
semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

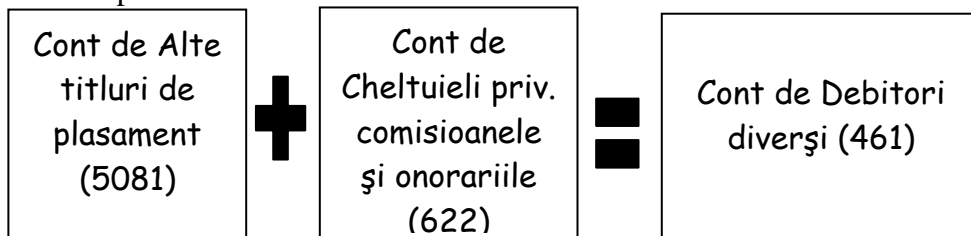
- o înregistrare reprezentând o achiziție de investiții pe termen scurt de la entități afiliate, va fi de tipul:



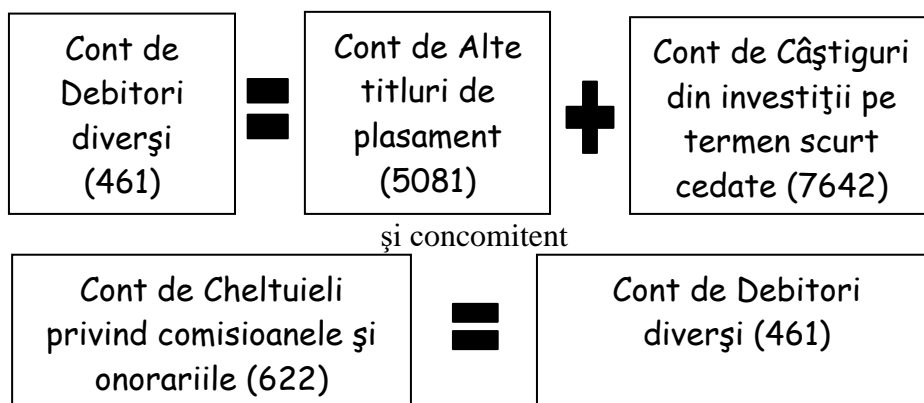
- o înregistrare reprezentând o vânzare de investiții pe termen scurt de la entități afiliate, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o achiziție de investiții pe termen scurt de la entități care nu sunt afiliate la care se percepe comision, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o vânzare de investiții pe termen scurt de la entități neafiliate la care se percepe comision, va fi de tipul:



3.3.1.3.2. Conturi la bănci

În activitatea financiară au loc operații de încasări și plăți prin virament bancar efectuate prin intermediul conturilor bancare ale fiecărei entități. Aceste conturi pe care o entitate le deschide la diverse bănci comerciale pot cuprinde: valori de încasat (cecuri și efecte comerciale depuse la bănci), disponibilități în lei și în valută, precum și credite bancare pe termen scurt cu dobânzi aferente. Evidența contabilă a disponibilităților bănești se ține distinct pe fiecare bancă și pe fiecare cont bancar cu ajutorul conturilor contabile analitice. De asemenea contabilitatea disponibilităților bănești se efectuează atât în lei cât și în valută conform reglementarilor precizate de legea contabilității.

Decontările prin virament bancar sunt cunoscute ca fiind decontări fără numerar, ele prezentând următoarele caracteristici:

- se realizează cu un decalaj de timp între momentul inițierii și cel al finalizării decontării, care apare ca urmare a unor schimburi de mesaje de decontare între băncile implicate;
- se folosesc instrumente și mijloace de plată personalizate emise de către fiecare bancă pe suport de hârtie, magnetic sau electronic;
- încasarile și plățile se înregistrează în extrase de cont, pe baza documentelor care reflectă operațiile efectuate prin conturile bancare;

Principalele instrumente de plată fără numerar care pot fi utilizate de agenții economici sunt: cecul, ordinul de plată, biletul la ordin și cambia.

Cecul este instrumentul prin care se poate plăti fără numerar o sumă de bani din contul debitorului către o alta persoană fizică/juridică. Cecurile pot fi: la purtător, certificat, cecul de călătorie, cecul barat. Persoana care ordonă plata (titularul cecului) se numește tragător. Persoana care trebuie să

încaseze suma este denumită beneficiar. Societatea bancară care efectuează tranzacția se numește tras. Posibilitățile de transmitere a unui cec sunt:

- simpla remitere în cazul cecului la purtător, care în momentul emiterii nu indică în mod expres beneficiarul, acesta va fi plătit numai persoanei nominalizate;
- cesiunea de creanță ordinară, caz în care cecul este emis pe numele unei anumite persoane, aceasta putând să-l încaseze;
- girarea este operațiunea prin care se transmit, odată cu remiterea, și toate drepturile rezultate din cec, ea este o mențiune specială făcută pe verso în favoarea unei anumite persoane.

Ordinul de plată este un instrument emis de către plătitor pentru a-și achita o datorie față de o altă persoană (beneficiar), dând dispoziție băncii să plătească beneficiarului suma înscrisă pe formularul întocmit în 2 exemplare. Ordinul de plată parcurge un anumit traseu de la plătitor la beneficiar, prin intermediul mai multor societăți bancare, acestea efectuând operațiuni succesive de recepție, autentificare, acceptare și executare a ordinului de plată. Aceste operațiuni sunt denumite operațiuni de transfer-credit.

Biletul la ordin este o promisiune scrisă prin care o persoană juridică în calitate de debitor (subscriber), se obligă față de o altă persoană (beneficiar) să plătească la un anumit termen o sumă de bani. Utilizarea biletului la ordin presupune parcurgerea următoarelor operații:

- subscriberul emite biletul la ordin pe care-l remite beneficiarului;
- beneficiarul are următoarele posibilități:
 - să-l prezinte băncii (trasului) la scadență pentru încasarea sumei înscrise;
 - să-l gireze în favoarea unei alte persoane;
 - să-l sconteze, adică să-l remită băncii pentru încasarea sumei înainte de scadență.

Cambia este un instrument cu ajutorul căruia o persoană în calitate de creditor, dă ordin unui debitor de a plăti o anumită sumă unei persoane numită de beneficiar. Cambia pune în legătură trei persoane: persoana care emite documentul, numită trăgător, persoana care va plăti suma, numită tras și persoana care va încasa suma, numită beneficiar.

Etapele parcurse pentru utilizarea cambiei sunt:

- trăgătorul semnează o cambie, pe care o remite beneficiarului;
- beneficiarul are următoarele posibilități:
 - să prezinte cambia trasului pentru încasarea sumei;
 - să gireze cambia în favoarea unui terț;
 - să sconteze cambia.

În contabilitatea financiară fiecărui element conturi la bănci îi corespunde un cont sintetic distinct conform Tabel 46:

Tabel 46. Conturi sintetice – Conturi la bănci

51. CONTURI LA BĂNCI	5125. Sume în curs de decontare (A)
511. Valori de încasat	5126. Conturi la bănci în lei – TVA defalcat (A)
5112. Cecuri de încasat (A)	5127. Conturi la bănci în valută - TVA defalcat (A)
5113. Efecte de încasat (A)	518. Dobânzi
5114. Efecte remise spre scontare (A)	5186. Dobânzi de platit (P)
512. Conturi curente la bănci	5187. Dobânzi de încasat (A)
5121. Conturi la bănci în lei (A)	
5124. Conturi la bănci în valută (A)	

Funcțiunea conturilor la bănci este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

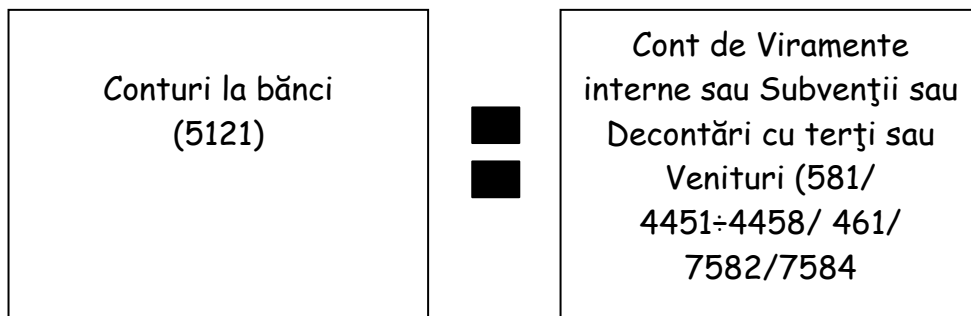
- deoarece conturile la bănci sunt conturi de activ, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Conturi la bănci	Debit	Credit

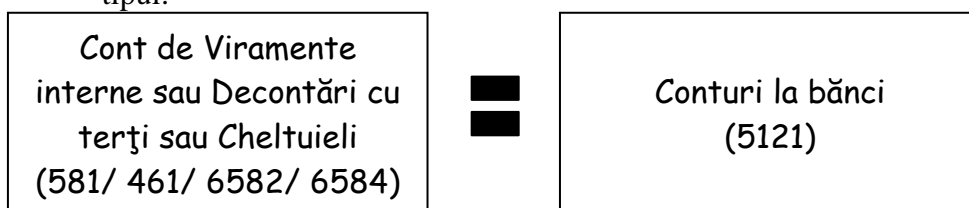
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o intrare de valori sau de numerar, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o ieșire de numerar sau o plată, va fi de tipul:



3.3.1.3.3. Casa

Agenții economici pot efectua decontări și în numerar cu partenerii de afaceri în moneda națională (pe teritoriul țării) sau în valută (cu partenerii externi). De obicei aceste decontări au o pondere redusă în totalul decontărilor deoarece sumele mari de numerar necesită spații mari de depozitare, măsuri de securitate și riscuri în ceea ce privește gestionarea acestora (distrugere fizică, pierdere, furt etc.) iar practica a demonstrat că aceste riscuri pot fi evitate prin folosirea instrumentelor de plată bancare.

Încasările și plățile în numerar se fac prin casieria unității, cu respectarea reglementărilor privind decontările în numerar. Fluxurile contabile ale decontărilor în numerar pot fi:

- încasări care reprezintă stingeri de creanțe monetare, încasări de venituri/câștiguri;
- plăți care reprezintă stingeri de datorii monetare, achitarea unor cheltuieli;
- transferuri bănești (viramente interne) dinspre casierie spre celelalte conturi de trezorerie sau invers.

Decontările în numerar prezintă următoarele caracteristici:

- plata/încasarea se face imediat prin mișcarea fizică a sumelor bănești (fără existența unor intermediari);

- documentul intern utilizat pentru înregistrarea operativă a încasărilor și plăților în numerar este registrul de casă;
- înregistrarea în registrul de casă se face pe baza documentelor justificative: dispoziția către casierie de încasare/plată, chitanță, monetar, bon de comanda-chitanță, cec de numerar, borderou de achiziție.

Pentru aceste operațiuni se întocmesc următoarele documente:

- dispoziția de plată este documentul care se întocmește de către compartimentul financiar-contabilitate prin care casierul plătește în numerar anumite sume de bani, unei anumite persoane înscrise pe aceasta;
- dispoziția de încasare este documentul care se întocmește de către compartimentul financiar-contabilitate prin care casierul încasează în numerar o sumă de bani, de la o persoană (care apare menționată pe aceasta);
- chitanța este documentul care se întocmește la încasarea în numerar a unei sume de bani (conform dispoziției de încasare);
- împuternicirea este documentul prin care o persoană împuternicește o altă persoană să ridice anumite sume de bani în numele său (se folosește atunci când titularul nu se poate prezenta personal să încasaseze suma ce i se cuvine);
- registrul de casă este documentul în care se înregistrează zilnic, încasările și plățile în numerar efectuate prin casieria unei entități, conform documentelor justificative; Înregistrările unei zile se consemnează în dublu exemplar de către casier, apoi se verifică și se semnează de către compartimentul financiar-contabil, după care fila originală rămâne la casier iar copia se înmânează compartimentului financiar-contabil.

În contabilitatea financiară fiecărui element de casă i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 47:

Tabel 47. Conturi sintetice – Casa

53. CASA	5321. Timbre fiscale și postale (A)
531. Casa	5322. Bilete de tratament și odihnă (A)
5311. Casa în lei (A)	5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
5314. Casa în valuta (A)	5328. Alte valori (A)
532. Alte valori	

Funcțiunea conturilor de casă este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de casă sunt conturi de activ, întotdeauna intrările


(creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Casa	Debit	Credit


- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o intrare de valori sau de numerar, va fi de tipul:

Cont de Casă (5311)		Cont de Viramente interne sau Decontări cu terți sau Venituri (581/ 4111/ 461/ 7015÷708)
------------------------	---	--

- o înregistrare reprezentând o ieșire de numerar sau o plată, va fi de tipul:

Cont de Viramente interne sau Decontări cu terți sau Cheltuieli (581/ 401/ 601÷608, 611÷615, 621÷628)		Cont de Casă (5311)
---	---	------------------------

3.3.1.3.4. Acreditiv și avansuri de trezorerie

Acreditivul este o forma de decontare care asigură furnizorului garanția încasării contravalorii livrărilor și prestațiilor efectuate prin transferul

disponibilităților bănești în conturi distincte din care, pe măsura livrărilor, se face plata.

Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă, impusă de furnizor, frecvent utilizată în decontările internaționale, ca o măsură de siguranță pentru încasarea creanțelor. Acreditivul poate fi alimentat și din credite pe termen scurt, el putând fi în lei sau în devize. Principalele etape de derulare a decontărilor prin acreditiv sunt:

- încheierea unui contract comercial prin care partenerii au convenit decontarea prin acreditiv;
- deschiderea acreditivului în lei sau în valută pe baza ordinului dat de client băncii sale;
- livrarea bunurilor, concomitent cu întocmirea documentelor aferente;
- solicitarea transferului prin emiterea unui ordin de către banca corespondentă a furnizorului către banca clientului, în urma introducerii de către furnizor a documentelor care atestă livrarea bunurilor;
- acceptul dat de bancă clientului în urma confruntării documentelor depuse de furnizor cu cerințele impuse de client convenite la data deschiderii acreditivului;
- intrarea în posesia bunurilor pe baza documentelor solicitate de către client.

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau altor persoane, cu avizul conducerii, în vederea efectuării unor plăți pentru aprovizionări de bunuri, prestări de servicii, cheltuieli de deplasare, detașare, delegare, servicii poștale, taxe de telecomunicații, cheltuieli de reclamă publicitate și protocol etc..

De regula, justificarea avansului și transformarea sa în cheltuială efectivă are loc la încheierea mandatului, pe baza unui decont de cheltuială. Avansurile de trezorerie se pot acorda în lei sau în valuta în funcție de achiziție sau locul deplasării (în țară sau în străinătate). În contabilitatea financiară fiecărui element de acreditiv i se atribuie un cont distinct conform Tabel 48:

Tabel 48. Conturi sintetice – Acreditiv

54. ACREDITIVE	5412. Acreditiv în valuta (A)
541. Acreditiv	542. Avansuri de trezorerie* (A)
5411. Acreditiv în lei (A)	
<i>*În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.</i>	

Funcțiunea conturilor de acreditiv este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de acreditiv sunt conturi de activ, întotdeauna

intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Acreditiv	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o deschidere de acreditiv, va fi de tipul:

Cont de Acreditiv (5411, 5412)	■ ■	Cont de Viramente interne sau Venituri din diferențe de curs valutar (581/ 7651, 7652)
-----------------------------------	--------	---

- o înregistrare reprezentând o plată din acreditiv sau o închidere de acreditiv, va fi de tipul:

Cont de Furnizori sau Viramente interne sau Cheltuieli din diferențe de curs valutar (401, 404/ 581/ 6651, 6652)	■ ■	Cont de Acreditiv (5411, 5412)
--	--------	-----------------------------------

- o înregistrare reprezentând o acordare de avans pentru cumpărări de materiale sau ca urmare a efectuării unei deplasări, va fi de tipul:

Cont de Avansuri de trezorerie (542)	■ ■	Cont de Casă sau Conturi la bănci în lei (5311, 5121)
--	--------	---

3.3.1.3.5. Viramente interne

La agenții economici există anumite operațiuni care reprezintă transferuri de mijloace bănești și care în contabilitatea sunt denumite viramente interne. Aceste operațiuni pot fi:

- transferuri între conturile deschise la aceeași bancă (licitație sau conversiei) sau la bănci diferite;
- între conturile bancare și casieria unității (prin ridicare de numerar din bancă și depunerea în casierie sau invers ieșirea de numerar din casierie și depunerea la bancă).

Întrucât aceeași operație se evidențiază în mai multe registre (registru de casă, registrul de bancă etc.) se folosește contul intermediar de „viramente interne” pentru a sublinia natura operațiunii și pentru a evita un posibil risc a unor înregistrări duble sau omiterea înregistrării operației respective. Acest cont de tranzit 581 „Viramente interne”, dă posibilitatea ca pentru o tranzacție să se construiască două formule contabile prin intercalarea acestui cont ajutător. În contabilitatea financiară pentru viramente interne există un cont distinct, conform Tabel 49:

Tabel 49. Conturi sintetice – Viramente interne

58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne (A/P)

Funcțiunea contului de viramente interne este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul de viramente interne este un cont de activ, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Viramente interne	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI "+"	IEȘIRI "+"
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	INTRĂRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o ridicare de numerar din bancă în casieria unității, va fi:

Cont de Casa (5311)	=	Cont de Viramente interne (581)
------------------------	---	------------------------------------

și simultan

Cont de Viramente Interne (581)	=	Cont de Conturi la bănci (5121)
---------------------------------------	---	------------------------------------

- o înregistrare reprezentând o depunere de numerar din casa în bancă, va fi de tipul:

Cont de Viramente interne (581)	=	Cont de Casa (5311)
---------------------------------------	---	------------------------

și simultan

Cont de Conturi la bănci (5121)	=	Cont de Viramente interne (581)
------------------------------------	---	---------------------------------------

3.3.1.3.6. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

Ajustările pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie la inventarierea de la sfârșitul exercițiului, atunci când se constată că valoarea

de piață a investițiilor financiare pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Pentru aceasta diferența nefavorabilă, considerată ca fiind o depreciere ireversibilă, se constituie ajustări pe seama cheltuielilor financiare. La anularea sau vânzarea titlurilor, ajustările se anulează prin majorarea veniturilor financiare.

În contabilitatea financiară fiecărui element de ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie i se atribuie un cont distinct conform Tabel 50:

Tabelul 50. Conturi sintetice – Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

Funcțiunea conturilor de ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de Trezorerie	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI "+"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) "-"	IEȘIRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o ajustare pentru pierderea de valoare, va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare (6863÷6868)	=	Cont de Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de Trezorerie (591÷598)
--	---	--

- o înregistrare reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie, va fi de tipul:

Cont de Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de Trezorerie (591÷598)	=	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare (7863÷7865)
--	---	---

Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de active circulante sunt prezentate în anexa 10.

3.3.2. Evaluarea activelor circulante

Conform Ordinului nr. 3055/2009 activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau de producție, după caz ținându-se cont de ajustările de valoare. Ajustările de valoare se fac la activele circulante pentru prezentarea lor în bilanț la cea mai mică valoare de piață sau la o valoare minimă care poate fi alocată acestora.

3.3.2.1. Evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție

Evaluarea stocurilor se poate face:

- inițial, la intrarea în patrimoniu a stocurilor;
- pe parcurs, la ieșirea din gestiune a stocurilor;
- odată pe an, la inventariere;
- la sfârșitul exercițiului financiar, când se întocmește Bilanțul.

1. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu se face prin calcularea următoarele tipuri de costuri:

a) costul de achiziție care cuprinde:

- prețul de cumpărare fără TVA;
- taxele nerecuperabile: taxe vamale, accize, comisioane, taxe asigurare;
- cheltuielile de transport, manipulare și depozitare;
- TVA-ul din factura furnizorului dacă cumparatorul nu este plătitor de TVA.

b) costul de producție cuprinde:

- cheltuielile directe cu: materii prime, materiale, salarii muncitori direct productivi;
- cheltuieli indirecte: administrative, cu amortizarea, reparațiile, serviciile executate de terți etc.

c) valoare justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau deconta o datorie între părți, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat în mod obiectiv.

d) valoare de aport este valoarea pe care proprietarii unei societăți se angajează să o aducă la înființarea societății, aceasta îmbrăcând două forme: în numerar (bani) sau în natura (bunuri, adică active imobilizate sau circulante).

Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri dependente care au fost suportate pentru a aduce stocurile în forma și la locul final de livrare.

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite mai multe metode:

- metoda costului standard (folosită în activitatea de producție)
- metoda prețului cu amănuntul (folosită în activitatea de comerț cu amănuntul).

Costul standard este acel cost care ia în considerare nivelurile normale ale costurilor generate de: materiale și consumabile, manoperă, capacitate de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele de

preț față de costul de achiziție sau de producție sunt evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul final.

$$K = (\text{Sidp} + \text{Dpcumul.I}) / (\text{Sistocps} + \text{VcumulstocIps})$$

$$\text{Dp} = \text{VstocEps} \times K$$

Unde: k - coeficient pentru stabilirea diferențelor de preț; Sidp - sold inițial la diferențe de preț; DpcumulI - diferențe de preț cumulate cu intrările; Sistocps - sold inițial stoc la preț standard; VcumulstocIps - valoarea cumulată a stocului cu intrările la preț standard; VstocEps - val. stocului de ieșire la preț standard; Dp - diferențe de preț.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de obicei pentru un număr mare de articole cu mișcare rapidă, care au marje comerciale similare și pentru care nu este optim să se folosească altă metodă. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei comerciale brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei comerciale brute (indicator economico-financiar de profitabilitate).

Marja comercială brută = (Profitul brut din vânzări / Cifra de afaceri) x 100.

O scădere a ponderii profitului brut din vânzări în cifra de afaceri poate scoate în evidență faptul că societatea nu este capabilă să își controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

2. Evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune

Stocurile pot ieși din gestiune prin: vânzare, consum, donație sau distrugere. La ieșirea din gestiune stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:

a) *metoda identificării individuale (cost istoric)* constă în evaluarea bunurilor la cost istoric, de intrare. Această metodă se folosește în cazul bunurilor de folosință îndelungată sau destinate unor comenzi distincte;

b) *metoda costului mediu ponderat (CMP)* 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.

$$\text{CMP} = (\text{Vsi} + \text{Vi}) / (\text{Qsi} + \text{Qi})$$

$$\text{Ve} = \text{CMP} \times \text{Qe}$$

Unde: V_{si} - valoarea stocurilor inițiale; V_i - valoarea de intrare; Q_{si} - cantitate stoc inițial; Q_i - cantitate intrată; V_e - valoarea de ieșire; Q_e - cantitatea de ieșire.

c) metoda „primul intrat-primul ieșit” (*FIFO=first in first out*) presupune:

- bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau producție) al primei intrări (lot).
- pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

d) metoda „ultimul intrat-primul ieșit” (*LIFO=last in first out*) presupune:

- bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau producție) al ultimei intrări (lot).
- pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

1. **Evaluarea la inventariere**

La inventarierea patrimoniului bunurile vor fi evaluate la valoare actuală sau de utilitate.

În urma inventarierii pot apărea anumite diferențe:

- diferențe cantitative: plusuri sau minusuri între situația faptică și cea scriptică
- diferențe valorice: plusuri sau minusuri între valoarea contabilă și cea actuală.

2. **Evaluarea stocurilor în bilanț**

Conform principiului prudenței activele de natura stocurilor trebuie reflectate la valoarea care s-ar obține prin utilizarea sau vânzarea lor. Din acest motiv în bilanț valoarea stocurilor se diminuează cu ajustările pentru depreciere pentru a se obține valoarea realizabilă netă. Prin valoarea realizabilă netă se înțelege prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile necesare vânzării.

3.3.2.2. **Evaluarea creanțelor**

Evaluarea creanțelor se realizează prin stabilirea valori probabile de încasat. În cazul în care creanțele au fost stabilite printr-un contract în care s-a specificat valoarea în valută, evaluarea se va realiza la sfârșitul fiecărui exercițiu prin calcularea acesteia în funcție de cursul de schimb valutar.

3.3.2.3. Evaluarea trezoreriei

Evaluarea titlurilor de plasament se poate face:

- la valoare de intrare (cost de achiziție);
- la valoare de inventar;
- la valoare de închidere a conturilor;
- la valoare de ieșire din patrimoniu.

Disponibilitățile în valută precum și alte valori de trezorerie în valută (titluri, acreditive, depozite bancare) se evaluează la finele fiecărei luni, la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României. Operațiunile de încasări și plăți în valută precum și cele care se derulează ca urmare a unui contract cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb al băncilor comerciale care efectuează tranzacția cu respectiva valută.

Acreditivetele constituite în valută se lichidează la cursul de schimb al Băncii Naționale a României de la data la care acestea s-au lichidat. Diferențele de curs de schimb valutar de la data constituirii până la data lichidării se înregistrează în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Sumele primite ca avansuri de trezorerie se decontează și se înregistrează ca și cheltuieli la cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiilor de decontare a avansului.

4. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans

4.1. Noțiuni generale

Potrivit punctului 174 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans. Deși această structură nu reflectă existența unor bunuri de natură corporală sau necorporală, este cuprinsă în activul bilanțului deoarece prin aceasta se respectă principiul independenței exercițiului, acesta fiind în bilanț până în momentul în care are loc repartizarea integrală la capitolul de cheltuieli aferent.

În bilanțul prescurtat contul de cheltuieli înregistrate în avans se regăsește grupat la litera C sub următoarea formă:

C. Cheltuieli în avans

4.2. Conținutul economic și funcțiunea contului de cheltuieli înregistrate în avans

Cheltuielile înregistrate în avans, numite și cheltuieli anticipate, cuprind acele cheltuieli care se efectuează în cursul unui exercițiu financiar, dar afectează cheltuielile exercițiului financiar următor. Acestea cheltuieli înregistrate în avans se pot materializa în:

- chirii sau locații de gestiune achitate anticipat;
- plăți pentru abonamente la diverse publicații;
- decontare anticipată a primelor de asigurare pentru bunuri (non viață) și salariați (de viață);
- reparații capitale și revizii tehnice sau alte cheltuieli efectuate la imobilizări corporale, care se eșalonează pe mai multe exerciții financiare.

În contabilitatea financiară există un cont distinct în care se înregistrează cheltuielile înregistrate în avans, conform Tabel 51:

Tabel 51. Conturi sintetice – Subvenții de regularizare și asimilate

47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)

Funcțiunea contului de cheltuieli înregistrate în avans este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul de cheltuieli înregistrate în avans este un cont de activ, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de debit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli înregistrate în avans	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	IEȘIRI “+”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	INTRĂRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o cheltuială înregistrată în avans (nu este aferentă exercițiului financiar curent și care va fi repartizată în exercițiile financiare următoare), va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli înregistrate în avans (471)	=	Cont de Furnizori sau Conturi la bănci în lei (401/5121)
---	----------	---

- o înregistrare reprezentând includerea pe cheltuială (în exercițiul financiar următor), va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli (628)	=	Cont de Cheltuieli înregistrate în avans (471)
-------------------------------------	----------	---

Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de cheltuieli înregistrate în avans sunt prezentate în anexa 10.

5. Contabilitatea datoriilor

5.1. Noțiuni generale

Datoriile sunt surse de finanțare externe atrase de către o entitate, de la bănci, instituții financiare, furnizori sau terți, pentru care entitatea trebuie să realizeze o prestație (livrare de bunuri, prestare de servicii sau execuție de lucrări) sau un echivalent valoric și cuprind:

- datorii pe termen scurt numite și *datorii curente*, reprezintă sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an;
- datorii pe termen lung sau datorii necurente reprezintă sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an.

O datorie reprezintă o obligație actuală pentru o entitate, care presupune un angajament sau o responsabilitate asumată de a acționa într-un anumit fel.⁶⁸

În structura datoriilor pe termen scurt și lung, prezentate în bilanțul contabil, se includ:

- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- sume datorate instituțiilor de credit;
- avansuri încasate în contul comenzilor;
- datorii comerciale – furnizori;
- efectele de comerț de plătit;
- sumele datorate entităților afiliate;
- sumele datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare;
- alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și alte datorii pentru asigurările sociale.

Într-o relație economică dintre o entitate și alte entități iau naștere o serie de tranzacții care se concretizează în obligații ale căror decontări pe termen scurt le încadrăm în denumirea generică „decontări cu terții”. Interacțiunea care are loc între debitori și creditori, pe parcursul desfășurării activității unei societăți, dă naștere la datorii curente care pot fi clasificate în mai multe tipuri:

- comerciale (față de furnizori și clienți);
- sociale (față de salariați și față de bugetul de asigurări sociale);
- fiscale (față de bugetul statului și bugete locale);

⁶⁸ Gisberto-Chițu A., Contabilitatea micro și macroeconomică, ed. a II-a, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2003, p.329.

- patronale (față de asociați sau acționari);
- diverse (față de diverși creditori, respectiv debitori)

O datorie este recunoscută și înregistrată în contabilitate dacă îndeplinește cumulativ două condiții:

- există probabilitatea producerii de intrări de resurse economice ce vor diminua beneficiile economice viitoare;
- acestea vor putea fi evaluate (adică există) fie ca urmare a unei achiziționări fie ca urmare a unui acord irevocabil de cumpărare a unui activ.

În bilanțul prescurtat conturile de datorii se regăsesc grupate sub următoarea formă, prezentată în Tabel 52:

Tabel 52. Prezentarea Datoriilor în Bilanț

<p>D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile 2. Sume datorate instituțiilor de credit 3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale - furnizori 5. Efecte de comerț de plătit 6. Sume datorate entităților afiliate 7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale <p>E. Active circulante nete/datorii curente nete</p> <p>F. Total active minus datorii curente</p> <p>G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile 2. Sume datorate instituțiilor de credit 3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale - furnizori 5. Efecte de comerț de plătit 6. Sume datorate entităților afiliate 7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

5.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de datorii

5.2.1. Furnizori

Furnizorii reprezintă acei parteneri de afaceri cu care o societate comercială încheie diverse tranzacții comerciale pentru aprovizionarea cu bunuri (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor

de inventar sau de natura imobilizărilor), execuții de lucrări sau prestări de servicii. Contabilitatea furnizorilor se ține distinct, atribuindu-se pentru fiecare furnizor un cont analitic distinct pe măsura apariției fiecărei tranzacții comerciale cu acel furnizor.

Efectele de plătit sunt obligații pe care o entitate le-a angajat și care urmează a fi achitate prin efecte comerciale de tipul: cambiei, biletului la ordin, cec etc.

În contabilitatea financiară fiecărui element de furnizori și conturi asimilate i se atribuie un cont distinct conform Tabel 53:

Tabel 53. Conturi sintetice – Furnizori și conturi asimilate

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE	404. Furnizori de imobilizari (P)
401. Furnizori (P)	405. Efecte de platit pentru imobilizari (P)
403. Efecte de platit (P)	408. Furnizori - facturi nesoșite (P)

Funcțiunea conturilor de furnizori și conturi asimilate este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de furnizori și conturi asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

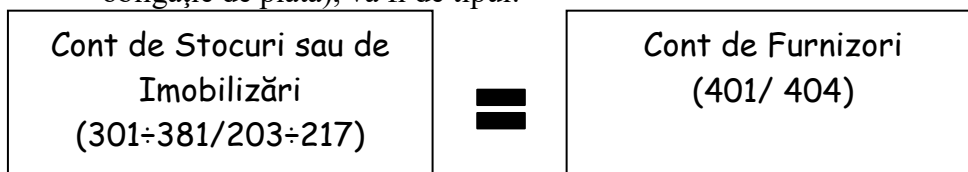
Cont	Descreșteri	Creșteri
Furnizori și conturi asimilate	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

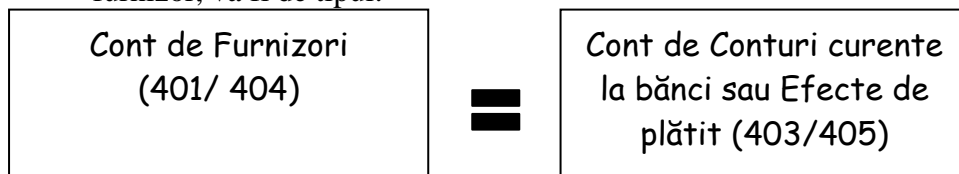
Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o achiziție de bunuri de la furnizori (o

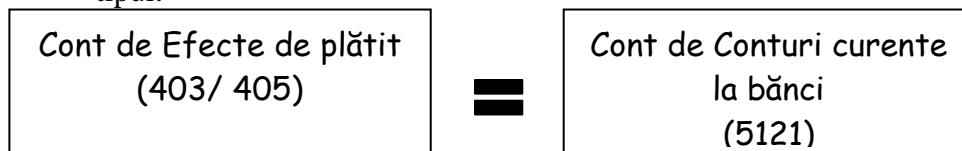
obligație de plată), va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o stingere a unei obligații de plată la un furnizor, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o stingere a unui efect de plătit, va fi de tipul:



Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de datorii sunt prezentate în anexa 10.

5.2.2. Clienți creditori

Clienții creditori sunt considerați în contabilitate acei clienți care plătesc în avans pentru livrarea unor bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii. În contabilitatea financiară se folosește un cont sintetic distinct pentru clienți creditori, conform Tabel 54:

Tabel 54. Conturi sintetice – Clienți creditori

419. Clienți - creditori (P)

Funcțiunea conturilor de clienți creditori este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul de clienți-creditori este un cont de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Clienți - creditori	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o înregistrare de avans, va fi de tipul:

Cont de Clienți sau/și de Cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar (4111/6651)	=	Cont de Clienți - creditori (419)
---	---	---

- o înregistrare reprezentând o decontare de avans, va fi de tipul:

Cont de Clienți - creditori (419)	=	Cont de Clienți sau/și de Venituri din diferențe favorabile de curs valutar (4111/ 7651)
---	---	--

5.2.3. Personal și conturi asimilate

Deși cunoaștem sintagma „cea mai importantă resursă este resursa umană”, aceasta nu reprezintă un activ pentru întreprindere. Separarea resurselor umane de activele întreprinderii este dată de faptul că acestea nu pot fi controlate de entitate, obținându-se astfel beneficii doar în limita prevederilor contractuale⁶⁹..

În conturile de personal și conturi asimilate sunt structurate acele conturi care permit realizarea de decontări cu personalul pentru achitarea unor

⁶⁹ Minu M., Bunea S., Contabilitate. Modelarea contabilă a activităților economice, vol. II, Ed. ASE, București, 2021, p. 154.

drepturi bănești ca urmare a desfășurării unor activități de natură salarială, ele fiind considerate datorii pe care le are întreprinderea față de aceștia.

În cadrul drepturilor salariale sunt incluse toate drepturile care sunt convenite salariaților (în bani sau în natură) care pot fi acordate conform contractelor de muncă încheiate (salarii de încadrare și sporuri aferente, adaosuri, premii sau alte câștiguri). În această grupă sunt cuprinse și reținerile care se fac în sistem de „reținere la sursă” din contul „personal – salarii datorate” și care cuprind sume care trebuie reținute și transmise terților (rate la credite personale, pensii alimentare, garanții pentru persoane care au calitatea de gestionar, sau orice altă reținere stabilită prin sentință judecătorească definitivă și irevocabilă, imputații stabilite de conducerea entității etc.).

În contabilitatea financiară fiecărui element de personal și conturi asimilate i se atribuie un cont distinct conform Tabel 55:

Tabel 55. Conturi sintetice – Personal și conturi asimilate

42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE	426. Drepturi de personal neridicate (P)
421. Personal - salarii datorate (P)	427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)	428. Alte datorii și creanțe în legătura cu personalul
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit*15) (P)	4281. Alte datorii în legătura cu personalul (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)	4282. Alte creanțe în legătura cu personalul (A)
* Se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.	

Funcțiunea conturilor de personal și conturi asimilate este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de personal și conturi asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Personal și conturi asimilate	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI "+"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) "-"	IEȘIRI (stornări) "-"

- o înregistrare reprezentând o obligație de plată a salariilor la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli cu personalul (641)	=	Cont de Personal - salarii datorate (421)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând obligațiilor salariale cu „reținere la sursă”, va fi de tipul:

Cont de Personal - salarii datorate (421)	=	Conturi de: Avansuri acordate personalului + Contribuții ale personalului (la asigurările sociale, sănătate) + Impozit pe salarii + Rețineri din salarii datorate terților (425/ 4315, 4316/ 444/ 423÷4281)
--	---	---

- o înregistrare reprezentând plata salariilor la salariați, va fi de tipul:

Cont de Personal - salarii datorate (421)	=	Cont de Casă sau Conturi la bănci în lei (5311, 5121)
--	---	--

5.2.4. Asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate

În grupa asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate se regăsesc acele conturi în care se înscriu obligațiile de plată care trebuie reținute de angajator în sistem de „reținere la sursă” pentru toate veniturile

de natură salarială. Aceste obligații de plată sunt impuse prin legislația în vigoare și se regăsesc grupate sub două forme:

- obligații care se suportă de către angajat prin reținerea contribuțiilor din venitul brut realizat
 - contribuția de asigurări sociale pentru fondul de pensie – 25%
 - contribuția de asigurări pentru fondul de sănătate – 10%;
- obligații care se suportă de către angajator prin înmulțirea fondului de salarii plătite (total venituri brute din lună) cu procente aferente diferitelor contribuții sociale care trebuie suportate de către angajator, precum:
 - contribuția de asigurări sociale datorată (CAM) – 2,25%;

Contribuțiile datorate de angajator se virează într-un cont la Bugetul asigurărilor sociale de stat (BASS). Angajatorul întocmește o singură declarație pentru toate contribuțiile salariale datorate și virate: „Declarația 112 – Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” care se poate depune on-line (pe situl <https://formularunic.e-guvernare.ro/>, prin utilizarea unei semnături electronice ca urmare a deținerii unui certificat calificat înregistrat în Sistemul Electronic Național de către un furnizor de servicii de certificare acreditat), sau la ghișeul Administrației Financiare de pe raza de domiciliu fiscal al contribuabilului⁷⁰. Prin transmiterea de către angajatori a declarației

D112 se asigură atât evidența obligațiilor de plată cât și evidența nominală a persoanelor asigurate, electronic la nivel național (putându-se identifica prin intermediul codului numeric personal contribuția fiecărei persoane la sistemul unic de pensii, la șomaj, la sănătate etc.).

În contabilitatea financiară fiecărui element de asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate i se atribuie un cont distinct conform Tabel 56:

Tabel 56. Conturi sintetice – Asigurări sociale, protecție socială

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unitatii la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)

⁷⁰ Hotărârea Guvernului nr. 1397/2010 privind modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate", publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 897, din 31.12.2010.

4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4315. Contribuția de asigurări sociale (P)
4316. Contribuția de asigurări sociale de sănătate (P)
4318. Alte contribuții pentru asigurări sociale de sănătate
436. Contribuția asiguratorie pentru muncă (P)
437. Ajutor de somaj
4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)
<i>* Se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.</i>

Funcțiunea conturilor de asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

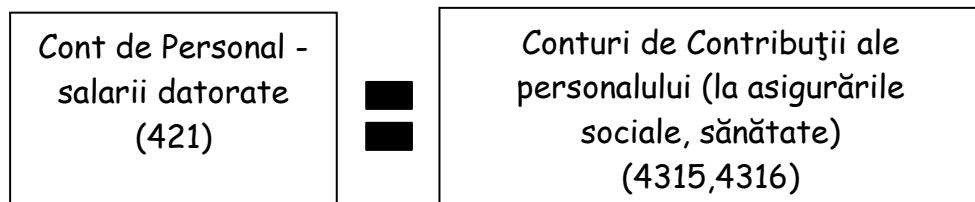
- deoarece conturile de asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate	Debit	Credit

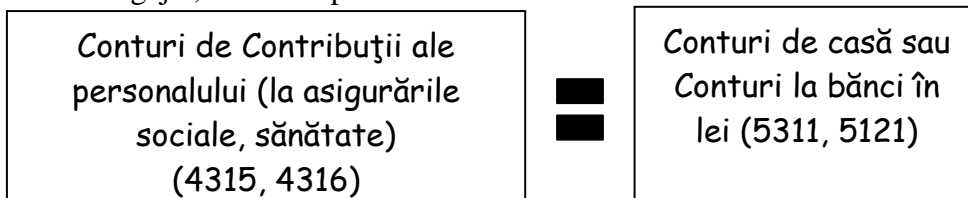
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

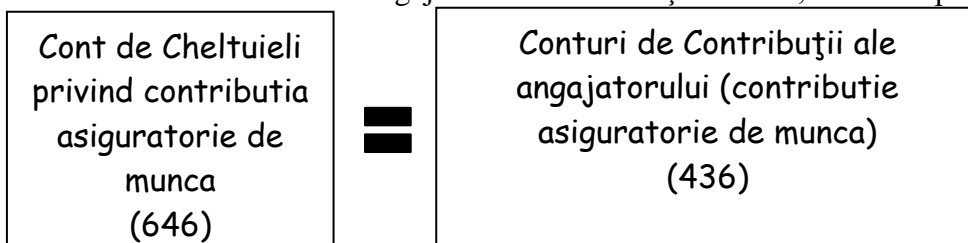
- o înregistrare reprezentând o obligație de plată a contribuțiilor salariale datorate de angajat la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



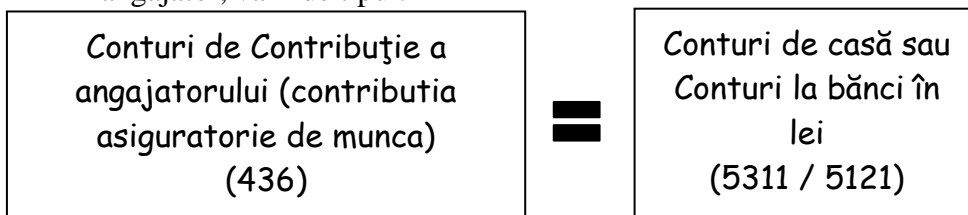
- o înregistrare reprezentând plata contribuțiilor salariale datorate de angajat, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o obligație de plată a contribuțiilor salariale datorate de angajator la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând plata contribuțiilor salariale datorate de angajator, va fi de tipul:



5.2.5. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate

Contabilitatea conturilor din grupa bugetul statului, fonduri asimilate și conturi speciale reflectă datoriile față de bugetul statului care se concretizează în impozite și taxe și care potrivit unor reglementări fiscale se cuvin spre colectare acestui buget de stat. În această categorie sunt incluse:

- impozitul pe profit;
- impozitul pe venit pentru microîntreprinderi;
- taxa pe valoarea adăugată;

- impozitul pe venituri de natură salarială;
- impozitul pe dividende;
- alte impozite și taxe.

Pe lângă impozitele și taxele care se decontează la bugetul statului mai există și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate care se decontează de către persoanele juridice la bugetul local sau al altor organisme publice, precum:

- impozite și taxe locale (impozit pe clădiri sau pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxă pentru folosirea locurilor publice, taxă pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj, reclamă, taxă pentru vizitarea muzeelor, taxă de stațiune etc.);
- contribuții pentru constituirea fondurilor speciale (pentru dezvoltarea și modernizarea drumurilor publice, pentru dezvoltarea sistemului energetic etc.).

Impozitul pe profit este un venit bugetar care se colectează de la persoanele juridice care sunt plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea unui procent de 16%, conform art.17 din Codul fiscal, (la profitul impozabil pe care societatea la realizat).⁷¹

Impozitul pe venit este și el un venit bugetar care se calculează de către societățile care sunt înregistrate la organele fiscale ca microîntreprinderi, acesta calculându-se prin aplicarea unui procent de 3% asupra bazei impozabile. Baza impozabilă o constituie veniturile trimestriale înregistrate în creditul conturilor din clasa 7-a “Venituri” din care se scad:⁷²

- venituri aferente costurilor stocurilor de produse;
- venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- venituri din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- venituri din subvenții de exploatare;
- venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- venituri rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- venituri realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor denatura stocurilor sau a activelor corporale proprii.

⁷¹ Legea nr. 571 privind Codul fiscal și H.G. nr. 670 din 14 iulie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

⁷² Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, conform art. 112⁷, alin.1.

Pentru a avea statut de microîntreprindere, o societate trebuie să îndeplinească, cumulativ, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent următoarele condiții⁷³:

- realizează venituri, altele decât cele din activități desfășurate în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital sau în domeniile jocurilor de noroc, consultanței și managementului, au capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoana juridică cu peste 250 de angajați;
- are de la 1 până la 9 salariați, inclusiv;
- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei al 100.000 euro;
- capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale.

În contabilitatea financiară fiecărui element de cont aferent Bugetului statului și conturi asimilate i se atribuie un cont distinct, conform Tabel 57:

Tabelul 57. Conturi sintetice – Bugetul Statului, fonduri speciale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE	444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
441. Impozitul pe profit/venit	445. Subvenții
4411. Impozitul pe profit (P)	4451. Subvenții guvernamentale (A)
4415. Impozitul specific unor activități (P)	4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4418. Impozitul pe venit* (P)	4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
442. Taxa pe valoarea adăugată	446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
4423. T.V.A. de plată (P)	447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
4424. T.V.A. de recuperat (A)	448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4426. T.V.A. deductibila (A)	4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4427. T.V.A. colectată (P)	4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
4428. T.V.A. neexigibilă (A/P)	
* Se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.	

Funcțiunea conturilor din grupa 44 bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de asigurări bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

⁷³ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, conform art. 112.1.

Cont	Descreșteri	Creșteri
Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

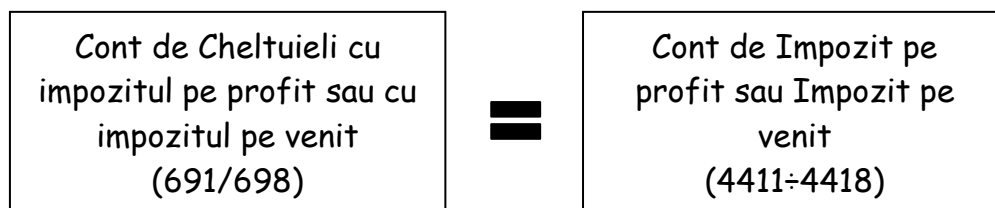
- o înregistrare reprezentând o obligație de plată la bugetul statului datorată de angajat la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:

Cont de Personal - salarii datorate (421)	=	Cont de Impozit pe venituri de natura salariilor (444)
--	---	---

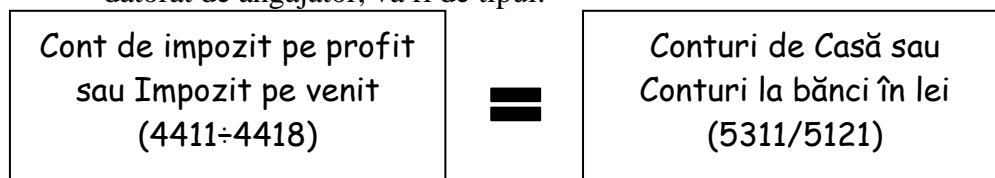
- o înregistrare reprezentând plata contribuțiilor salariale datorate de angajat și achitată de angajator, va fi de tipul:

Cont de Impozit pe venituri de natura salariilor (444)	=	Conturi de Casă sau Conturi la bănci în lei (5311/5121)
---	---	---

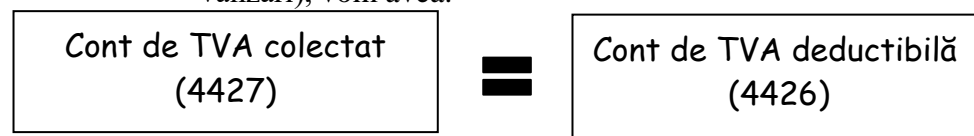
- o înregistrare reprezentând o obligație de plată a impozitului pe profit sau venit datorat de angajator la fiecare sfârșit de lună sau la trimestru, va fi de tipul:



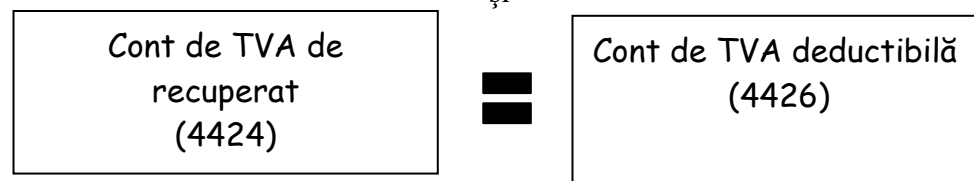
- o înregistrare reprezentând plata impozitului pe profit sau pe venit datorat de angajator, va fi de tipul:



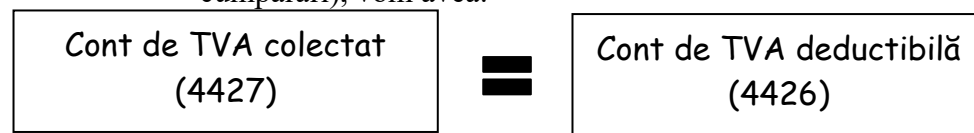
- o înregistrare reprezentând închiderea conturilor de TVA (lunar sau trimestrial), va fi de tipul:
 - în cazul în care TVA deductibilă mai mare decât TVA colectată (sau realizat valoric mai multe cumpărări decât vânzări), vom avea:



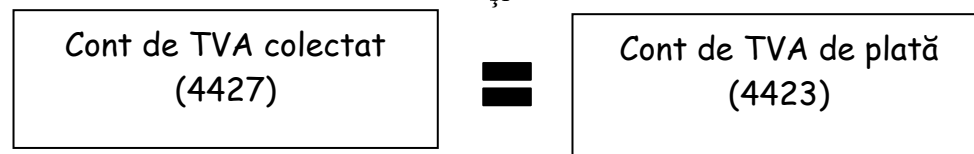
și



- o în cazul în care TVA deductibilă mai mică decât TVA colectată (sau realizat valoric mai multe vânzări decât cumpărări), vom avea:

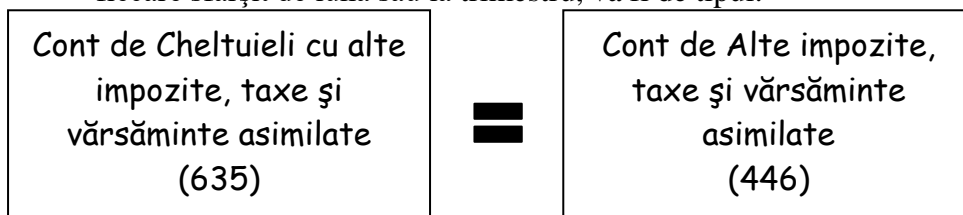


și

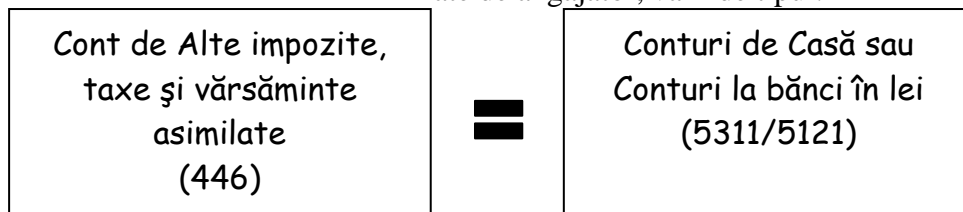


- o înregistrare reprezentând o obligație de plată de alte impozite, taxe

și vărsăminte asimilate (impozit pe clădire, pe teren, taxă asupra mijloacelor de transport, taxă radio-TV etc.) datorate de angajator la fiecare sfârșit de lună sau la trimestru, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând o plată de alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate de angajator, va fi de tipul:



5.2.6. Grup și acționari/asociați

Contabilitatea decontărilor dintre entitățile din cadrul grupului și acționari/asociați, cuprinde acele operațiuni care se înregistrează reciproc și în același timp atât în contabilitatea entității debitoare, cât și în cea a celei creditoare. Pe lângă aceste decontări mai pot interveni:

- decontări între acționari/asociați și entitate privind capitalul social;
- dividende cuvenite acestora;
- alte decontări cu acționarii/asociații;
- conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

Prin „grup” se înțelege un ansamblu de societăți comerciale care au convenit printr-un acord de parteneriat să se alăture și să desfășoare împreună anumite activități, grupate într-o entitate mai mare. Activitățile pe care acesta le desfășoară au în vedere transmiterea de capital și anumite relații de management. Astfel societățile din cadrul grupului își pot acorda reciproc ajutoare cu titlu rambursabil, iar în urma acestor relații reciproce se pot naște datorii și creanțe.

Cea mai reprezentativă formă de grup care se regăsește în literatura de specialitate o reprezintă holdingul. Holdingul poate fi definit ca fiind o societate care exercită acțiuni de tip monopol într-o anumită activitate, care a fost constituită prin acordul de voință a unui grup de unități (societăți).

Fiecare dintre unitățile componente are propria personalitate juridică, dar prin subscrierea acesteia la grup dispune de o independență decizională limitată de deciziile unei unități care este în componența grupului și care deține pachetul majoritar de acțiuni. Această unitate își va exercita rolul de strateg stabilind regulile de urmat și politicile economice în desfășurarea activității grupului. Prin intermediul holdingului se încearcă o conducere armonizată la nivelul societății, care permite o descentralizare a atribuțiilor la nivelul unităților componente pe linie de producție și aprovizionare. Între societatea comercială care organizează și conduce contabilitate proprie și alte societăți comerciale componente ale grupului apar relații de decontare generate de diverse operațiuni, cum ar fi:

- acordări și retrageri de ajutoare financiare în cadrul grupului;
- acordări și retrageri de resurse financiare curente ale asociațiilor și acționarilor;
- subscrieri și retrageri de capital din partea asociațiilor și acționarilor;
- acordări de dividende;
- transferuri de cheltuieli și de venituri generate de activități desfășurate în participație.

Ajutoarele materiale și financiare se pot acorda atât în mod direct cât și indirect, între societățile comerciale din cadrul grupului. În cazul ajutoarelor se au în vedere dobânzile aferente sumelor avansate sau primite, precum și diferențele de curs valutar în cazul sumelor acordate sau primite în devize (valute liber convertibile).

Datorită multitudinii de relații de transmitere de valori care pot să aibă loc, în același timp între entitățile afiliate, contabilitatea acestor conturi sintetice se detaliază în conturi analitice distincte pentru fiecare entitate (pentru conturile 4511 „Decontări între entitățile afiliate” și 4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate”).

Creanțele și datoriile temporare rezultate din ajutoarele materiale și financiare acordate între societățile comerciale afiliate pot rezulta ca urmare:

- a acordării unui împrumut altei entități afiliate;
- a evidențierii prețului de vânzare al imobilizărilor financiare cedate entităților afiliate;
- pentru reflectarea dividendelor de încasat din participații, precum și a dividendelor aferente investițiilor pe termen scurt;
- a evidențierii dobânzii de încasat aferentă împrumutului acordat unei entități afiliate;
- a încasării împrumutului, a dobânzii aferente, în lei și a dividendelor din participații și din investiții pe termen scurt.

Între entitățile afiliate pot să aibă loc diverse relații comerciale determinate de livrări de bunuri, execuție de lucrări sau prestări de servicii, precum și vânzări sau cedări de imobilizări corporale și necorporale, în contabilitate acestea oglindindu-se diferit astfel:

- entitatea care achiziționează bunuri de natura imobilizărilor sau stocurilor efectuează înregistrările contabile corespunzătoare unei achiziții de la terți, cu deosebirea că înlocuiește contul de furnizori (401 „Furnizori” sau/și 404 „Furnizori de imobilizări”) cu contul 4511 „Decontări între entitățile afiliate”;
- entitatea care realizează livrări de bunuri, execuție de lucrări sau prestări de servicii precum și vânzări sau cedări de imobilizări efectuează înregistrările contabile corespunzătoare pentru livrări cu deosebirea că va înlocui contul 4111 „Clienți” sau/și 461 „Debitori diverși” cu contul 4511 „Decontări între entitățile afiliate”.

La sfârșitul unui exercițiu financiar atunci când există datorii și creanțe în valută între entitățile afiliate este obligatoriu evaluarea acestora prin compararea valorii din contabilitate cu valoarea care rezultă prin înmulțirea valorii în devize cu cursul valutar al valutei/devizei înregistrat la BNR în ultima zi din an. În cazul în care prin comparare rezultă în contabilitate o valoare mai mare decât cea rezultată în urma calculelor cu cursul B.N.R. se va înregistra o cheltuială din diferențe de curs valutar (o depreciere a valutei în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”) iar în cazul în care ne rezultă o valoare mai mică atunci se constată o apreciere a valutei care se va înregistra ca un venit din diferențe de curs valutar (765 „Venituri din diferențe de curs valutar”).

Sumele lăsate temporar la dispoziția societății de către acționari sau asociați se vor regăsi evidențiate în creditul contului 4551 „Acționari/asociați - conturi curente”, iar sumele restituite se vor regăsi înregistrate în debitul acestui cont.

Evidența aportului de capital adus de acționari sau asociați atât în numerar cât și cel în natură se realizează prin intermediul contului 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”.

Evidența dividendelor datorate acționarilor și/sau asociaților potrivit aportului la capital se realizează cu ajutorul contului 457 "Dividende de plată", care are funcție contabilă de pasiv. Soldul creditor reprezintă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Decontările din operații în participație apar ca urmare a realizării și gestionării unei afaceri în comun de către două sau mai multe societăți (de exemplu: construcția unor obiective, desfacerea în comun a unor mărfuri, exploatarea în comun a unui imobil etc.). Conform acestui tip de afacere în participațiune

fiecare societate participă cu o anumită cotă de active patrimoniale sau activități la realizarea obiectivelor propuse, cotă care este menționată în contractul încheiat între părți și care permite în final să se distribuie rezultatele între coparticipanți în funcție de nivelul de participare.

Contabilitatea datorilor și creanțelor ce apar ca urmare a desfășurării de astfel de activități, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operații în participație”. Acest cont este bifuncțional ceea ce presupune că:

- prin soldul creditor vom înțelege că avem sume datorate coparticipanților (profit) din operații în participație, precum și sume datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație;
- prin soldul debitor vom înțelege că avem sume ce urmează a fi încasate din operațiile în participație ca rezultat favorabil (profit) sau sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

În situația în care coasociatul este persoană fizică, atunci asociatul care asigură contabilitatea va efectua pentru acesta decontarea sub formă de „reținere la sursă” a impozitului pe profit și pe dividende, care se va înregistra prin debitarea contului 4581 „Decontări din operații în participație – pasiv” și creditarea conturilor: 4411 „Impozit pe profit” și 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”. În contabilitatea financiară fiecărui element de datorie i se atribuie un cont distinct, conform Tabel 58:

Tabel 58. Conturi sintetice – Grup și acționari. asociați

45. GRUP SI ACTIONARI/ASOCIATI	455. Sume datorate acționarilor/asociaților
451. Decontări între entitățile afiliate	4551. Acționari/asociați - conturi curente (P)
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)	
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)	4558. Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente (P)
453. Decontări privind interesele de participare	456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
4531. Decontări privind interesele de participare(A/P)	457. Dividende de plată (P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)	458. Decontări din operații în participație
	4581. Decontări din operații în participație - pasiv (P)

Funcțiunea conturilor din grupa 45 „Grup și acționari/asociați” este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de grup și acționari/asociați sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit pentru conturile de pasiv

și invers pentru conturile de activ;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Grup și acționari/ asociați	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

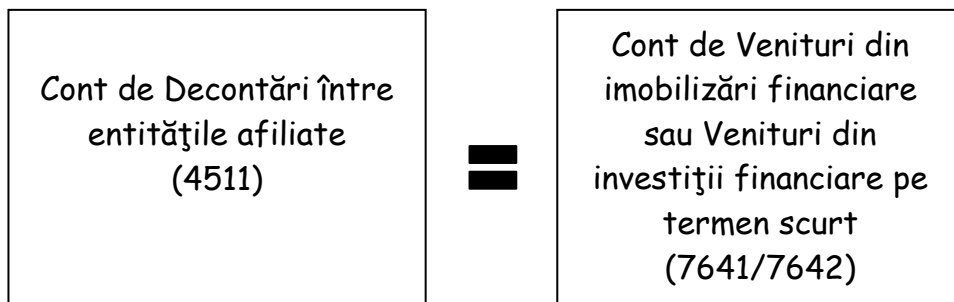
- o înregistrare reprezentând acordarea unui împrumut unei entități afiliate, va fi de tipul:

Cont de Decontări între entitățile afiliate (4511)	=	Cont de Conturi la bănci în lei sau Conturi la bănci în devize (5121/5124)
--	---	--

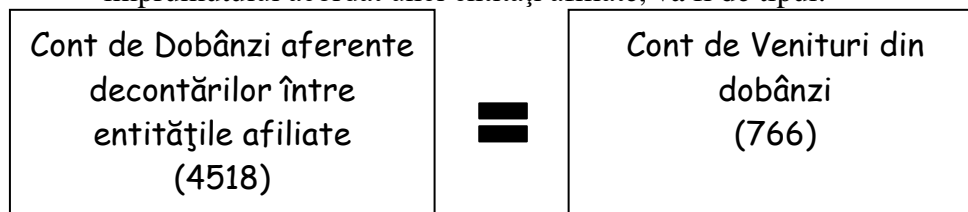
- o înregistrare reprezentând evidențierea prețului de vânzare a unei imobilizări cedate unei entități afiliate, va fi de tipul:

Cont de Decontări între entitățile afiliate (4511)	=	Venituri din imobilizări financiare cedate (7583/764)
--	---	---

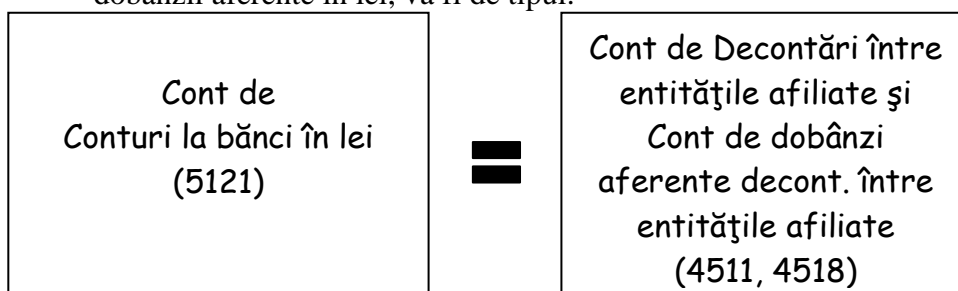
- o înregistrare reprezentând dividendele de încasat din participații precum și a dividendelor aferente investițiilor financiare pe termen scurt, va fi de tipul:



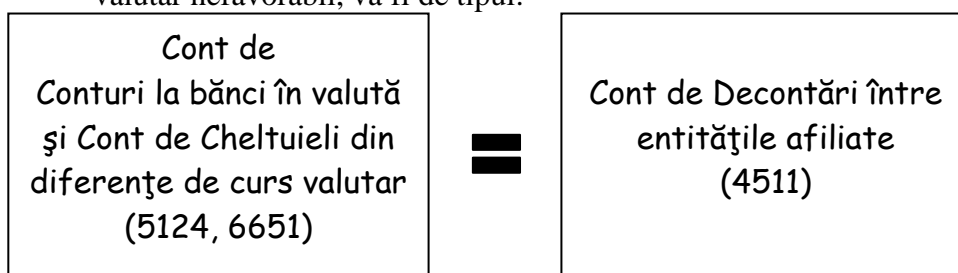
- o înregistrare reprezentând dobânda de încasat aferentă împrumutului acordat unei entități afiliate, va fi de tipul:



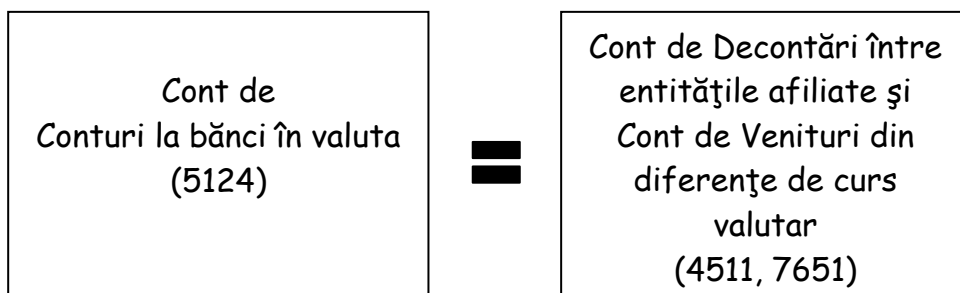
- o înregistrare reprezentând încasarea împrumutului acordat, a dobânzii aferente în lei, va fi de tipul:



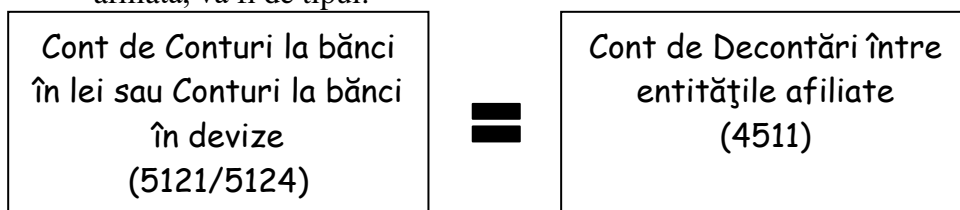
- o înregistrare reprezentând o încasare a unei creanțe care a fost acordată în devize și care la data încasării se înregistrează un curs valutar nefavorabil, va fi de tipul:



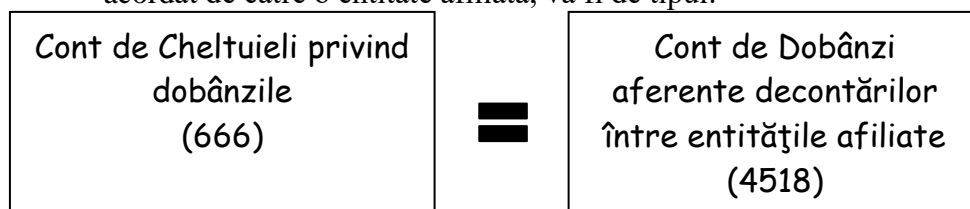
- o înregistrare reprezentând o încasare a unei creanțe care a fost acordată în devize și care la data încasării se înregistrează un curs valutar favorabil, va fi de tipul:



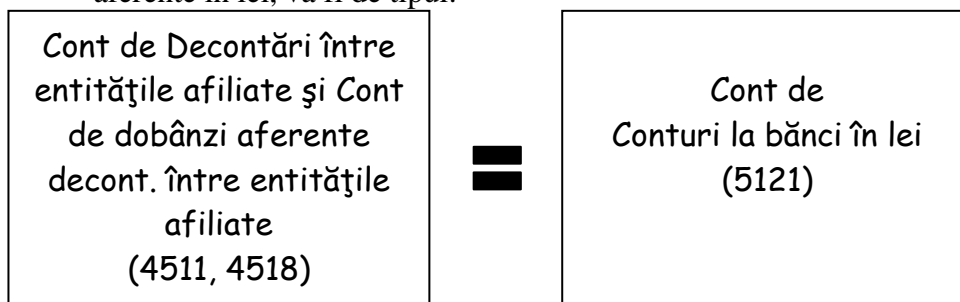
- o înregistrare reprezentând primirea unui împrumut de la o entitate afiliată, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând dobânda datorată aferentă împrumutului acordat de către o entitate afiliată, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând plata împrumutului și a dobânzilor aferente în lei, va fi de tipul:



5.2.7. Creditori diverși

Pe lângă datoriile față de furnizori, personal și alte decontări din operațiuni curente în contabilitatea unei societăți mai pot să apară și alte datorii care au de regulă o pondere redusă și care pot fi ca urmare a unor sume datorate terților rezultate în urma unor titluri executorii, sau ca urmare

a unor obligații provenind din alte operații care urmează să fie restituite terților la o dată ulterioară conform unor clauze contractuale (din garanții de participare la licitație, garanții de bună execuție sau alte garanții instituite etc.).

În contabilitatea financiară fiecărui element de grup și acționari i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 59:

Tabel 59. Conturi sintetice – Grup și acționari. asociați

46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
462. Creditori diverși (P)

Funcțiunea conturilor din grupa 46 „Creditori” este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece contul creditori diverși este un cont de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Creditori diverși	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

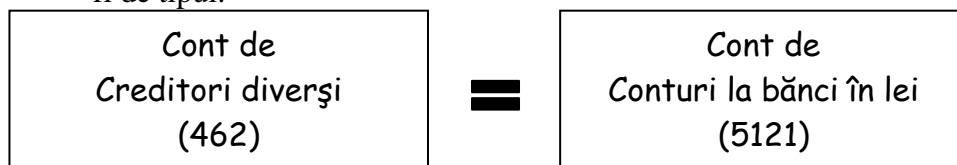
Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând încasarea unor sume necuvenite în lei, va fi de tipul:

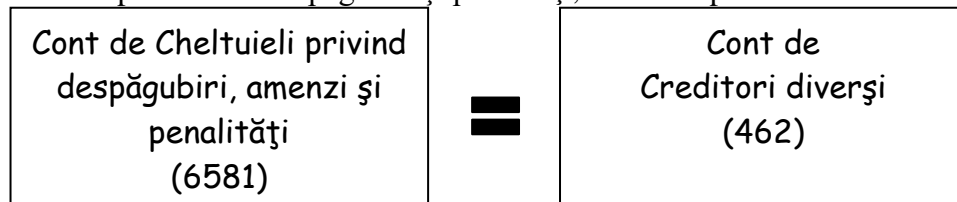
Cont de Conturi la bănci în lei (5121)	=	Cont de Creditori diverși (462)
--	----------	---------------------------------------

- o înregistrare reprezentând restituirea unor sume necuvenite în lei, va

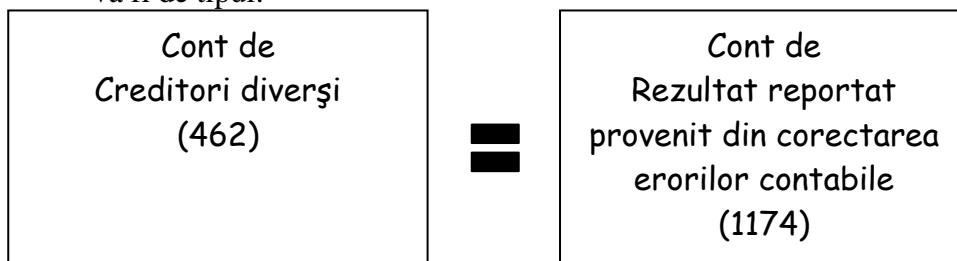
fi de tipul:



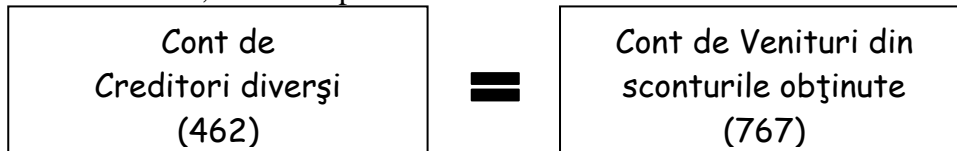
- o înregistrare reprezentând evidențierea unor sume datorate terților reprezentând despăgubiri și penalități, va fi de tipul:



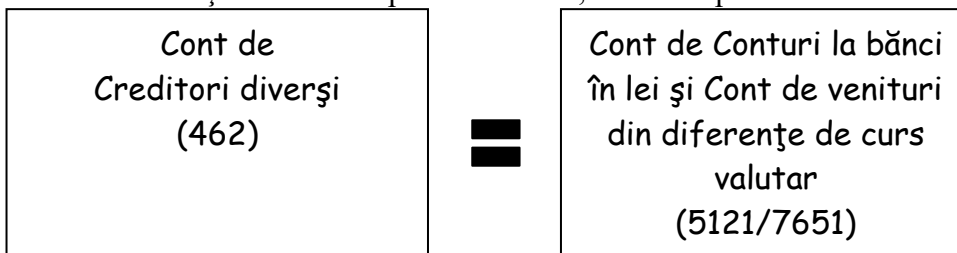
- o înregistrare reprezentând evidențierea unor datorii anulate aferente exercițiului financiar anterior reprezentând despăgubiri și penalități, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând evidențierea unor sconturi obținute de la creditori, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând evidențierea unor datorii în devize care în momentul achitării se înregistrează un curs valutar favorabil pentru datornic și nefavorabil pentru creditor, va fi de tipul:



5.2.8. Decontări în cadrul unității

Societățile comerciale mari pe parcursul desfășurării activității datorită extinderii activității își dezvoltă subunități sau filiale care deși nu au personalitate juridică conduc la rândul lor o contabilitate proprie iar apoi aceasta este transmisă pentru centralizare unității coordonatoare.

Aceasta se realizează atunci când există un volum mare de activitate, există o distanță relativ mare între unitate și subunități sau atunci când există anumite particularități în obiectul de activitate care poate duce la descentralizarea contabilității unității economice pe subunități.

Toate evidențele contabile ale subunităților fără personalitate juridică, se realizează la nivelul acestora, până la bilanța de verificare, urmând ca acestea să fie centralizate pentru ca să se poată întocmi situațiile financiare anuale și alte lucrări de sinteză la nivelul unității. Subunitățile pot să funcționeze prin existența unor conturi la bănci pentru realizarea încasărilor și plăților.

Între unitate și subunitate pot să existe transferuri de valori, în urma cărora se nasc datorii și creanțe ale unității față de subunități și invers, care în contabilitate se realizează prin intermediul contului 481 „Decontări între unitate și subunități”. Acest cont se deschide atât în contabilitatea unității cât și în contabilitatea subunităților, prin detalierea pe analitice distincte pentru fiecare subunitate în parte.

Relațiile de decontare între unitate și subunități se evidențiază atât în contabilitatea unității cât și la subunități și pot avea loc pentru următoarele tipuri de operațiuni:

- transferul de active circulante materiale din patrimoniul unității în patrimoniul subunității;
- virarea de sume de la unitate la subunități.

Totodată se pot efectua transferuri de valori între subunitățile fără personalitate juridică ale aceleiași unități, relații care conduc la un alt tip de decontare a datoriilor și creanțelor între subunități, contabilitatea realizându-se prin intermediul contului 482 „Decontări între subunități”. Acest cont se detaliază în conturi analitice la fiecare subunitate, pe subunitățile cu care acestea intră în relații de transfer de valori.

În cadrul bilanțelor întocmite la nivelul unității, cele două conturi sintetice (481 și 482) trebuie să se soldeze, deoarece suma datoriilor trebuie să fie egală cu cea a creanțelor, în cadrul decontărilor din cadrul unității. Operația de lichidare a datoriilor și creanțelor reciproce care duce la soldarea conturilor (481 și 482) se poate realiza prin restituirea bunurilor sau prin plăți din conturile de trezorerie. În contabilitatea financiară fiecărui

element de decontare în cadrul unității i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 60:

Tabel 60. Conturi sintetice – Decontări în cadrul unității

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481. Decontari între unitate și subunitati (A/P)

482. Decontari între subunitati (A/P)

Funcțiunea conturilor din grupa 48 „Decontări în cadrul unității” este prezentată detaliat în Anexa 5, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de decontări în cadrul unității sunt conturi bifuncționale, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit (valorile materiale și bănești primite de către entitate de la subunități) iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit (valorile materiale și bănești transferate de către entitate subunităților);

Cont	Descreșteri	Creșteri
Decontări în cadrul unității	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

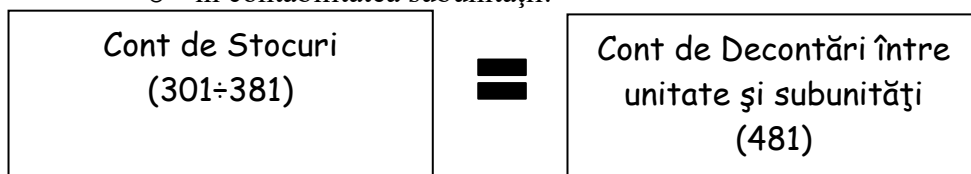
Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând un transfer de valori materiale între o entitate și o subunitate, va fi de tipul:

- în contabilitatea entității:

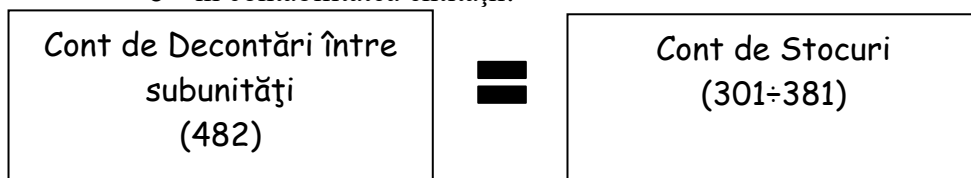
Cont de Decontări între unitate și subunități (481)	==	Cont de Stocuri (301÷381)
---	-----------	------------------------------

- în contabilitatea subunității:

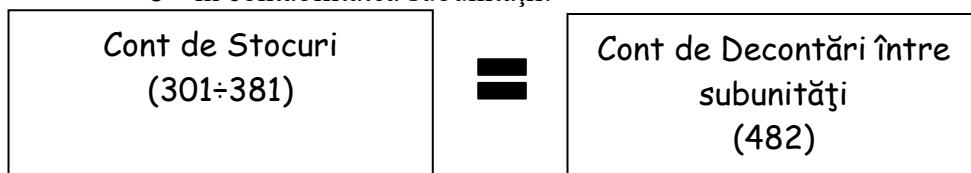


- o înregistrare reprezentând un transfer de valori materiale între subunități, va fi de tipul:

- în contabilitatea entității:



- în contabilitatea subunității:



5.2.9. Credite bancare

Într-o economie de piață dezvoltată cei mai mulți agenți economici atunci când doresc să-și dezvolte activitatea apelează la credite bancare, care reprezintă un mijloc de procurare a mijloacelor bănești (a fondului de rulment) pentru susținerea producției sau a procesului de vânzare a produselor.

Decizia de contractare a unui credit este de cele mai multe ori luată după ce se analizează o serie de elemente (condiții) care stau la baza acordării acestuia: mărimea acestuia, termenul de rambursare, dobânda aferentă, condițiile de contractare și posibilitatea de rambursare. Această decizie se ia atunci când s-au epuizat toate resursele interne de care agentul economic dispunea iar posibilitatea de procurare de mijloace bănești prin apelarea la credit este singura soluție.

O entitate poate să obțină capitalurile de care are nevoie pentru acoperirea unei nevoi suplimentare de capital prin apelarea la împrumuturi sau/și credite, astfel:

- împrumuturile se pot acorda de către societăți prin negociere, luând forma contractelor de împrumut unde se stipulează de obicei: garanția, drepturile, obligațiile, data și modul de restituire;

- creditele se pot acorda numai de instituții financiar-bancare specializate, ele având următoarele caracteristici: sunt rambursabile, purtătoare de dobânzi, au termene scurte, medii sau lungi, se acordă conform unor politici proprii dezvoltate de către fiecare bancă.

5.2.9.1. Dobânzi și credite bancare pe termen scurt

În cadrul conturilor de credite la bănci denumite „pe termen scurt” se înregistrează împrumuturile luate de către entități sub forma unor sume de bani pe o perioadă de până la un an. Dobânda datorată pentru acest tip de credit este de obicei fixată peste rata medie din momentul obținerii împrumutului. Rata dobânzii poate să fie de asemenea influențată și de tipul de garanție oferită. În contabilitatea financiară creditele bancare pe termen scurt sunt structurate în funcție de scadență, de tipul creditului, de modul de garantare etc., atribuindu-se un cont sintetic distinct conform Tabel 61:

Tabel 61. Conturi sintetice – Dobânzi și credite bancare pe termen scurt

518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
5193. Credite externe guvernamentale (P)
5194. Credite externe garantate de stat (P)
5195. Credite externe garantate de bănci (P)
5196. Credite de la trezoreria statului (P)
5197. Credite interne garantate de stat (P)
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

Funcțiunea conturilor de credite bancare și dobânzi este prezentată detaliat în Anexa 6, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de credite bancare sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Credite bancare pe termen scurt	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu

semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o încasare a unui credit acordat de către o bancă, va fi de tipul:

Cont de Conturi la bănci (5121/5124)	=	Cont de Credite bancare pe termen scurt (5191)
---	---	--

și simultan se înregistrează obligația de plată pentru dobândă, care se va achita băncii, astfel:

Cont de Cheltuieli privind dobânzile (666)	=	Cont de Dobânzi de plătit (5186)
--	---	--

- o înregistrare reprezentând rambursarea creditului la scadență, va fi de tipul:

Cont de Credite bancare pe termen scurt (5191)	=	Cont de Conturi la bănci (5121/5124)
--	---	---

- o înregistrare reprezentând un credit pe termen scurt nerambursat la scadență, va fi de tipul:

Cont de Credite bancare pe termen scurt (5191)	=	Cont de Credite bancare pe termen scurt nerambursat la scadență (5192)
--	---	---

- o înregistrare reprezentând rambursarea ulterioară a creditului restant (nerambursat), va fi de tipul:

Cont de Credite bancare
pe termen scurt
nerambursat la scadență
(5192)



Cont de Conturi la bănci
(5121/5124)

5.2.9.2. Împrumuturi și datorii asimilate

Creditele bancare pe termen lung și mediu sunt o sursă de finanțare pe termen lung și de aceea sunt considerate o componentă a capitalurilor permanente ale unei entități. De obicei aceste tipuri de credite sunt destinate finanțării unor obiective de investiții și de aceea instituțiile financiar bancare acordă sume mari de bani pentru că aceste credite pot fi garantate cu activele entității (sub forma de ipotecă). Creditele bancare pe termen lung se acordă de către bănci pe o perioadă cuprinsă între 5-10 ani. Acestea pot fi acordate în lei sau în valută și sunt purtătoare de dobândă. În cazul în care se contractează împrumuturi în valută contabilitatea trebuie ținută atât în lei cât și în valută respectivă. Evaluarea acestor credite în valută se face în momentul rambursării și la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar când se calculează diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile în funcție de creșterea/descrșterea cursului de schimb valutar al Băncii Naționale a României (B.N.R.).

În funcție de tipul emisiunii, de scadență, de tipul creditului, de modul de garantare etc., avem următoarele conturi de împrumuturi și credite bancare, conform Tabel 62:

Tabelul 62. Conturi sintetice – Împru

<p>16. IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE</p> <p>161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni</p> <p>1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)</p> <p>1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)</p> <p>1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)</p> <p>1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)</p> <p>162. Credite bancare pe termen lung</p> <p>1621. Credite bancare pe termen lung (P)</p> <p>1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)</p> <p>1623. Credite externe guvernamentale (P)</p>	<p>1661. Datorii fata de entitățile afiliate</p> <p>1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)</p> <p>167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)</p> <p>168. Dobanzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate</p> <p>1681. Dobanzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)</p> <p>1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)</p> <p>1685. Dobanzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)</p> <p>1686. Dobanzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată</p>
--	---

1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)	prin interese de participare (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)	1687. Dobanzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)	169. Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii (A)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)	1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)
166. Datorii care privesc imobiliz. financiare (P)	1692 Prime privind rambursarea altor datorii (A)
1661. Datorii față de entitățile afiliate	

muturi și datorii asimilate

Funcțiunea conturilor de împrumuturi și datorii asimilate este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de împrumuturi și datorii asimilate sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile (descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Împrumuturi și datorii asimilate	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

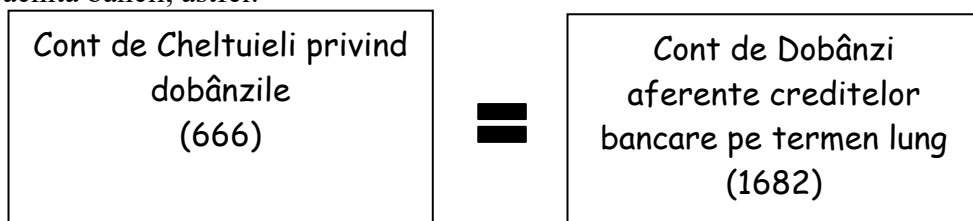
Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând o încasare a unui credit acordat de către o bancă, va fi de tipul:

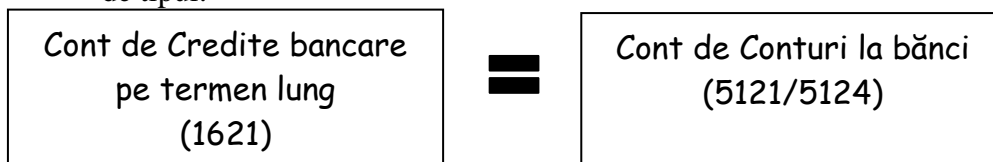
Cont de Conturi la bănci (5121/5124)	=	Cont de Credite bancare pe termen lung (1621)
---	----------	---

și simultan se înregistrează obligația de plată pentru dobândă, care se va

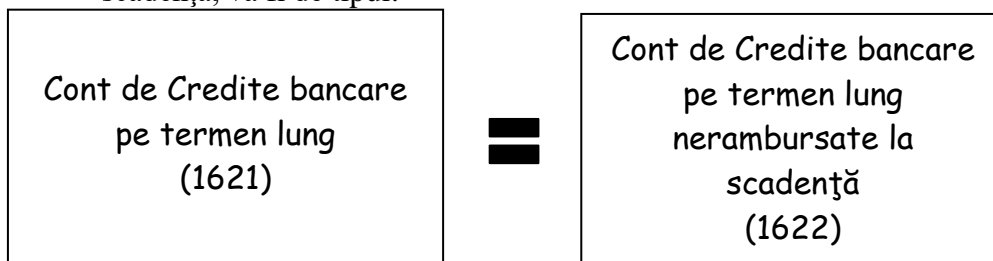
achita băncii, astfel:



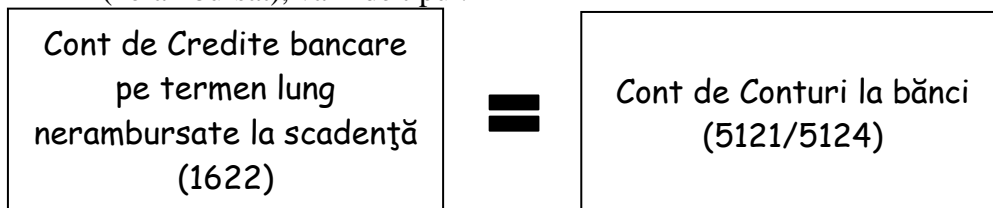
- o înregistrare reprezentând rambursarea creditului la scadență, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând un credit pe termen scurt nerambursat la scadență, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând rambursarea ulterioară a creditului restant (nerambursat), va fi de tipul:



5.3. Evaluarea datoriilor

Datoriile se evaluează în contabilitate la:

- cost istoric
- cost curent
- valoare realizabilă sau de decontare
- valoare actualizată

Conform principiului prudenței, în bilanț datoriile se evaluează la valoarea nominală, în funcție de baza de evaluare utilizată (cost istoric). În bilanț elementelor de datorii apar conform Tabel 63:

Tabel 63. Prezentarea Datoriilor în Bilanț

Denumirea elementului
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+ 423+424+426+ 427+4281+431*** +437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+453*** +455+456***+457+4581+462+473***+509+5186+519)
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE
G. DATORII:SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+453*** +455+456***+4581+462+473***+509+5186+519)

6. Contabilitatea provizioanelor

Un provizion este definit în O.M.F.P. nr. 1752/2005 la pct. 184 astfel, citez: „un provizion este o datorie cu exigibilitate și valoare incertă. Acesta va fi recunoscut numai în momentul în care:

- entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, atunci nu va fi recunoscut un provizion, ci probabil datorii contingente.”

Provizioanele pot fi înregistrate în contabilitate pentru următoarele situații: litigii, garanții acordate clienților, dezafectare imobilizări corporale, restructurare, pensii pentru personalul angajat etc.

În bilanțul prescurtat conturile de provizioane se regăsesc grupate sub următoarea formă, prezentată în Tabel 64:

Tabel 64. Prezentarea Provizioanelor în Bilanț

H. Provizioane
1. Provizioane pentru litigii
2. Provizioane pentru garanții acordate clienților
3. Provizioane pentru pensii și obligații similare
4. Provizioane pentru impozite
5. Alte provizioane

În contabilitatea financiară fiecărui element de provizion i se atribuie un cont distinct, conform Tabel 65:

Tabel 65. Conturi sintetice – Provizioane

15. PROVIZIOANE	1514. Provizioane pentru restructurare (P)
151. Provizioane	1515. Provizioane pentru pensii si obligatii similare (P)
1511. Provizioane pentru litigii (P)	1516. Provizioane pentru impozite (P)
1512. Provizioane pentru garantii acordate clientilor (P)	1517. Provizioane pentru terminarea contractului de munca (P)
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea (P)	1518. Alte provizioane (P)

Funcțiunea conturilor de provizioane este prezentată detaliat în Anexa 2, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de provizioane sunt conturi de pasiv, întotdeauna intrările (creșterile) vor fi prezentate în partea de credit iar ieșirile

(descreșterile) pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Provizioane	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	IEȘIRI “+”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	INTRĂRI (stornări) “-”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând constituirea unui provizion pentru eventuale litigii, va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli de exploatare privind provizioanele (6812)	=	Cont de Credite bancare pe termen lung (1621)
---	---	---

- o înregistrare reprezentând preluarea la venituri a unui provizion constituit anterior, va fi de tipul:

Cont de Provizioane pentru litigii (1511)	=	Cont de Venituri din provizioane (7812)
---	---	---

7. Contabilitatea veniturilor înregistrate în avans, subvenții

Veniturile înregistrate în avans reprezintă valori încasate în perioada curentă, care sunt recunoscute ca venituri în exercițiile financiare următoare. În structura veniturilor în avans se includ:

- subvenții pentru investiții - surse de finanțare nerambursabile, alocate de la bugetul de stat sau de alte instituții, fiind destinate pentru achiziționarea sau producerea de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor;
- venituri înregistrate în avans - sume încasate cu anticipație în exercițiul curent, în vederea livrării de bunuri sau prestării de servicii în exercițiile următoare (chirii, abonamente, prime de asigurare, locații de gestiune, vânzări de locuințe cu plata în rate etc.), și care sunt recunoscute ca venituri în exercițiile viitoare.

În categoria subvențiilor conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 la pct. 42 avem definiția acestora: „reprezintă sumele alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile primite din afară de care beneficiază unitatea patrimonială în vederea procurării sau producerii de echipamente ori a altor bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanțarea unor activități pe termen lung sau altor cheltuieli de natura investițiilor”. Conform acestui regulament subvenția primită se înregistrează în contabilitate la venituri excepționale pe măsura amortizării bunurilor pentru care a fost acordată. În contabilitatea financiară fiecărui element de subvenție i se atribuie un cont, conform Tabel 66:

Tabel 66. Conturi sintetice – Subvenții, regularizare și asimilate

47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
472. Venituri înregistrate în avans (P)	4753. Donatii pentru investiții (P)
473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)	4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII	4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4751. Subv. Guvernam. pt. investiții (P)	

În bilanț evaluarea elementelor de trezorerie se face conform Tabel 67:

Tabel 67. Prezentarea în Bilanț a Veniturilor înregistrate în avans

I. VENITURI IN AVANS, din care: Subvenții pentru investiții (ct. 475) Venituri înregistrate în avans (ct. 472) - total , din care:	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472*) Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 472*) Fondul comercial negativ (ct. 2075)
---	--

8. Contabilitatea cheltuielilor

8.1. Noțiuni generale

Orice activitatea economica care se desfasoara presupune consum de resurse care sunt denumite generic cheltuieli⁷⁴. Cheltuielile sunt definite ca fiind, citez “diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor, ori creșteri ale datoriilor care se concretizeaza în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari”⁷⁵.

În activitatea unei entități cheltuielile parcurg mai multe etape⁷⁶:

- angajarea - intervine în momentul cumpărării de bunuri destinate desfășurării activității, moment în care apare o obligație sau o datorie față de furnizori;
- consumul – reprezintă utilizarea efectivă a resurselor pentru realizarea producției (materii prime, materiale auxiliare etc.), prestarea de servicii sau executia de lucrari;
- plata – achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor și serviciilor achiziționate;
- încorporarea sau imputarea – când sunt transferate la sfârșit de lună asupra rezultatului exercițiului.

Principalele cheltuieli pe care le întâlnim în orice entitate pot fi clasificate conform Tabel 68:

Tabel 68. Tipuri de cheltuieli

Tipuri de cheltuieli	Cheltuieli materiale	Cheltuieli de personal	Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare
Cheltuieli curente sau de exploatare	- consumuri de stocuri și servicii executate de terți necesare pentru desfășurarea producției, execuției de lucrări sau prestării de servicii	- cheltuieli cu salariile angajaților și contribuțiile salariale pentru asigurări și	- amortizările la imobilizările corporale sau necorporale care rezultă ca urmare a înregistrării unei uzuri fizice sau morale; - cheltuieli de exploatare

⁷⁴ Dumbravă P., Contabilitate financiară, Ed. Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2002, p. 246.

⁷⁵ Cooke B., Mihai M., Ionescu C., Solomon M., Dușescu A., Standardele Internaționale de Contabilitate, Ed. Economică, București, 2002, Cadrul general, paragraful 70 (b).

⁷⁶ Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 315.

	realizate de o entitate ca urmare a desfășurării normale a activității; - obligații legale pe care o entitate le angajează și care nu sunt direct legate de obiectul principal de activitate dar care completează sau contribuie la buna desfășurare a activității.* - cheltuieli cu calamități naturale și alte evenimente	protecție socială; - cheltuieli în natură: tichete de masă și alte stimulente în produse; - prime în bani reprezentând participarea la profit; - remunerare în instrumente de capitaluri.	privind provizioanele; - ajustările pentru depreciere care sunt reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta ca urmare a unor produse perisabile care nu mai pot fi vândute, reduceri de valoare la bunuri datorită trecerii timpului fie ca urmare a unor fluctuații de preț, fie ca urmare a unei depășiri tehnologice datorită apariției altor produse mai performante.
Cheltuieli financiare	- comisioanele bancare, dobânzile aferente unor împrumuturi, diferențe de curs valutar, sconturi acordate etc.		- ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare; - ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante; - privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
*Exemplu asigurări, reclamă și publicitate, deplasări ale personalului, litigii, amenzi și penalizări, impozite și taxe locale etc.			

8.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de cheltuieli

Contabilitatea cheltuielilor se ține distinct pe feluri de cheltuieli, astfel⁷⁷:

- cheltuieli de exploatare care cuprind:
 - cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar; costul de achiziție al materialelor nestocate; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor vândute vii sau sacrificate, costul mărfurilor și al ambalajelor vândute.
 - cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți: de întreținere și reparații, cu redevențe, locații de gestiune și chirii, cu prime de asigurare, cu studii și cercetări; cu alte servicii executate de terți (colaboratori): comisioane și onorarii,

⁷⁷ O.M.F.P. nr. 1752 din 17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1080 din 30 noiembrie 2005, cu modificările și completările ulterioare, cap. 7.10.2, pct. 219-221.

- cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, cu transportul de bunuri și persoane, cu deplasări, detașări și transferuri, poștale și taxe de telecomunicații, cu servicii bancare și altele.
- cheltuieli cu personalul: salariile, asigurările și protecția socială precum și alte cheltuieli cu personalul suportate de persoana juridică.
- alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanțe și debitori diverși, cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități suportate de persoana juridică, donații și alte cheltuieli similare precum și cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc..
- cheltuieli financiare care cuprind:
 - pierderi din creanțe legate de participații;
 - investiții financiare cedate;
 - diferențe de curs valutar nefavorabile;
 - dobânzi privind exercițiul financiar în curs;
 - sconturi acordate clienților;
 - pierderi din creanțe de natură financiară și altele.
- cheltuieli extraordinare sunt reprezentate de pierderi din calamități și alte evenimente extraordinare.

Cheltuielile cu amortizările și provizioanele se reflectă distinct în funcție de natura elementelor la care se referă, respectiv: cheltuieli de exploatare cu amortizările, cu ajustările pentru riscuri, respectiv și cheltuieli financiare referitoare la amortizarea primelor privind rambursarea obligațiunilor.

În țara noastră legislația prevede o contabilitate de angajamente, care constă în înregistrarea cheltuielilor în momentul consumului sau al ieșirii din patrimoniu, indiferent de momentul plății.

În cazul în care organizarea contabilității stocurilor se face prin metoda inventarului intermitent, cheltuielile apar în momentul achiziției bunurilor și nu în momentul consumului, urmând ca la sfârșitul lunii să se rectifice mărimea cheltuielilor înregistrate în funcție de mărimea stocurilor constatate la inventariere.

Conform planului general de conturi cheltuielile sunt grupate astfel:

- cheltuieli privind stocurile
- cheltuieli cu serviciile executate de terți
- cheltuieli cu alte servicii executate de terți
- cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte asimilate
- cheltuieli cu personalul
- alte cheltuieli de exploatare
- cheltuieli financiare
- cheltuieli extraordinare

- cheltuieli cu amortizări, provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
- cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite

8.2.1. Cheltuieli privind stocurile

Cheltuielile privind stocurile cuprind cheltuielile legate de consumul de materii prime, materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb etc.), consumul de materiale de natura obiectelor de inventar, de materiale nestocate, de energie și apă, animale și păsări, precum și costul mărfurilor vândute și cheltuielile cu ambalajele.

Cheltuielile cu materiile prime cuprind toate acele cheltuieli ocazionate de consumul de materii prime în procesul de producție. Aceste cheltuieli apar pe măsură ce materiile prime sunt scoase din magazie și sunt predate la atelierul sau secția care urmează să le folosească.

Cheltuielile cu materialele consumabile sunt acele cheltuieli care apar în activitatea unei entități ca urmare a consumului unor:

- materiale auxiliare care sunt folosite în procesul de producție;
- combustibili folosiți atât în procesul de producție la mașini și utilaje cât și pentru transportul de marfă sau de persoane;
- materiale de ambalat folosite în procesul de producție sau ca urmare a activității de desfacere;
- piese de schimb care au fost folosite pentru înlocuirea unor piese defecte la mașini, utilaje, instalații de lucru, echipamente sau S.D.V.-uri (scule, dispozitive, verificatoare);
- semințe și materiale de plantat folosite în cadrul procesului de producție agricolă;
- furaje folosite pentru hrana animalelor de către ferme zootehnice;
- alte materiale consumabile care nu se regăsesc enumerate mai sus dar care sunt necesare în procesul de producție, în activitatea comercială, de prestări servicii sau execuții de lucrări.

Cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar cuprind acele cheltuieli care se efectuează de către o entitate cu ocazia distribuirii spre folosință a unor bunuri care nu pot fi încadrate la categoria imobilizări datorită criteriului determinat de valoarea acestora (au o valoare mai mică decât limita stabilită de lege de 2.500 lei) și nu se consumă la prima lor întrebuințare. În categoria acestor bunuri pot fi incluse: aparate, echipamente tehnologice, SDV-uri, utilaje, echipament de lucru și de protecție, materiale de cazarmament (pături, lenjerie de pat: fețe de pernă,

cearceafuri etc.). Odată cu scoaterea din magazie și darea în folosință în contabilitate are loc includerea pe cheltuieli a materialelor de natura obiectelor de inventar motiv pentru care este necesară evidențierea extracontabilă a acestora în cadrul contului 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”.

Cheltuielile privind materialele nestocate cuprind cheltuielile ocazionate de consumul unor materiale de tipul imprimatelor tipizate care se folosesc în administrație, rechizite, precum și alte materiale care au fost aprobate de către conducerea entității pentru a fi în această categorie (materiale care nu necesită evidență distinctă deoarece nu pot face obiectul unor consumuri nejustificate sau risipei).

Cheltuielile privind energia și apa cuprind acele cheltuieli ocazionate de consumul de energie (energie electrică, gaze naturale etc.), precum și cheltuieli cu apa-canal (apă potabilă sau industrială, apa rezultată în urma consumului care se evacuează prin canalizarea locală la nivelul localității, comunei etc.).

Cheltuieli privind animalele și păsările cuprind consumurile efectuate ca urmare a vânzării sau sacrificării acestora, în cadrul activității curente de exploatare.

Cheltuieli privind mărfurile cuprind acele cheltuieli ocazionate de vânzarea mărfurilor existente în gestiunea entității și reflectă descărcarea de gestiune a acestora. Costul mărfurilor vândute cuprinde prețul lor de cumpărare la care se adaugă cheltuielile accesorii (cheltuieli de transport, taxe vamale, prime de asigurare), precum și alte taxe nedeductibile.

Cheltuieli privind ambalajele sunt ocazionate de darea în consum a acestora ca urmare a degradării, ambalajele livrate în regim de consignație, ambalajele vândute sau constatate lipsă la inventar.

Reducerile comerciale primite cuprind acele cheltuieli ocazionate de reducerile care au fost acordate de către furnizori unei entități ulterior achiziției de bunuri, lucrări sau servicii. Aceste reduceri pot fi primite prin intermediul unei facturi sau conform art. 155 alin.10 și 11 din Codul fiscal prin intermediul unui document ce conține elementele unei facturi și face trimitere la o factură inițială (în practică se folosește documentul credit-note care este similar unei facturi de stornare sau de corectare a unei operațiuni deja efectuate).

În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuială i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 69:

Tabel 69. Conturi sintetice – Cheltuieli privind stocurile

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE	6028. Cheltuieli privind alte materiale
601. Cheltuieli cu materiile prime	consumabile

602. Cheltuieli cu materialele consumabile 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare 6022. Cheltuieli privind combustibilii 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat 6026. Cheltuieli privind furajele	603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar 604. Cheltuieli privind materialele nestocate 605. Cheltuieli privind energia și apa 6051. Cheltuieli privind consumul de energie 6052. Cheltuieli privind consumul de apă 606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor 607. Cheltuieli privind mărfurile 608. Cheltuieli privind ambalajele 609. Reduceri comerciale primite
---	---

Funcțiunea conturilor de cheltuieli privind stocurile este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

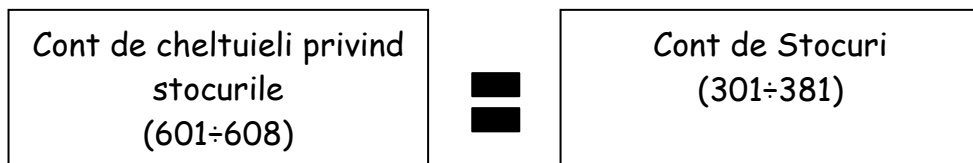
- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli privind stocurile	Debit	Credit

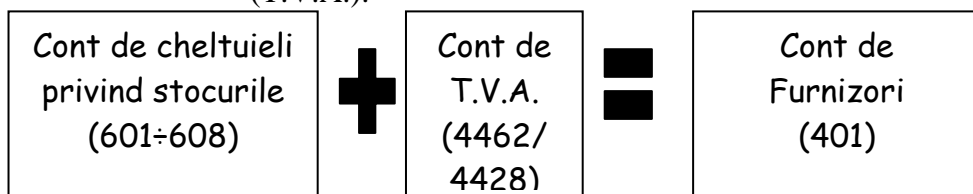
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

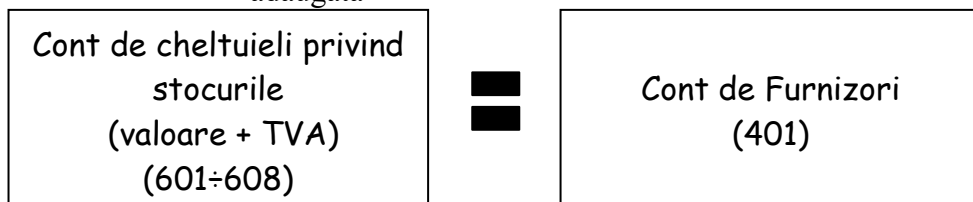
- o înregistrare reprezentând o cheltuială în cazul în care entitatea folosește inventarul permanent, va fi de tipul:



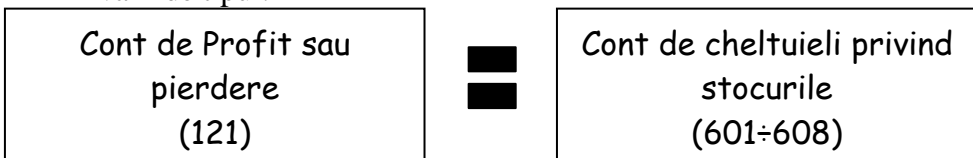
- o înregistrare reprezentând o cheltuială în cazul în care entitatea folosește inventarul intermitent, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



- o înregistrare reprezentând transferul cheltuielilor cu stocurile asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de tipul:



8.2.2. Cheltuieli cu serviciile executate de terți

Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți includ: cheltuielile cu întreținerea și reparațiile, redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, primele de asigurare datorate, cheltuielile cu studiile și cercetările.

Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile sunt acele cheltuieli care sunt suportate de către o entitate pentru revizii tehnice periodice și reparații curente care au ca scop asigurarea siguranței în exploatare și întreținerea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniu (echipamente, utilaje, aparate, instalații etc.). În categoria acestor cheltuieli mai sunt incluse și cheltuielile

pentru funcționarea, întreținerea și reparația unei locuințe de serviciu dată unui salariat sau administrator (conform Legii locuințelor nr. 114/1996), a unui sediu de firmă (inclusiv a unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice), cele cu întreținerea și reparația autoturismelor folosite de angajați cu funcții de conducere. Aceste cheltuieli pentru a fi deduse de entitate trebuie justificate prin documente legale (contracte de închiriere pentru locuință de serviciu/sediu cu menționarea suprafeței folosite de către entitate, în cazul folosirii mai multor persoane, facturi de utilități pe numele entității etc.).

Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile sunt acele cheltuieli efectuate ca urmare a concesiunii unor bunuri de la terți sau a închirierii unor active. Aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal deoarece se consideră că aceste bunuri aduc pentru entitate beneficii viitoare.

Cheltuielile cu primele de asigurare sunt acele cheltuieli care sunt efectuate de către o entitate pentru acoperirea unor riscuri care ar putea să se producă, riscuri care dacă s-ar produce ar afecta grav activitatea entității din punct de vedere financiar. Sunt deductibile cheltuielile cu primele de asigurare aferente activelor. Primele de asigurare plătite de angajator în numele angajaților nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, dacă nu fac parte din veniturile salariale ale acestuia.

Cheltuielile cu studiile și cercetările constau în acele cheltuieli care sunt premergătoare lansării unor produse și includ toate studiile de cercetare pentru proiecte de dezvoltare realizate de entitate.

În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuieli cu serviciile executate de terți i se atribuie un cont distinct conform Tabel 70:

Tabelul 70. Conturi sintetice – Cheltuieli cu serviciile executate de terți

61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	613. Cheltuieli cu primele de asigurare 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările 615. Cheltuieli cu pregătirea personalului
---	---

Funcționarea conturilor de cheltuieli cu serviciile executate de terți este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

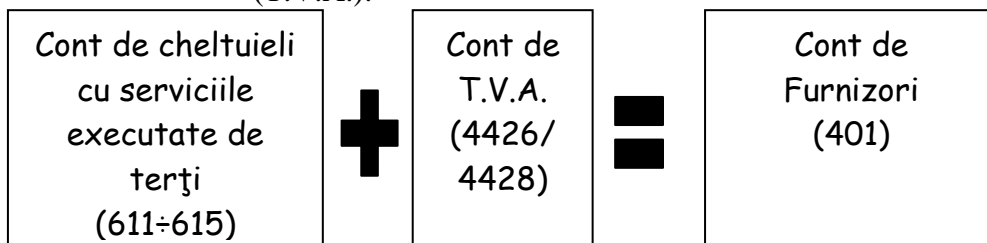
- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu serviciile executate de terți	Debit	Credit

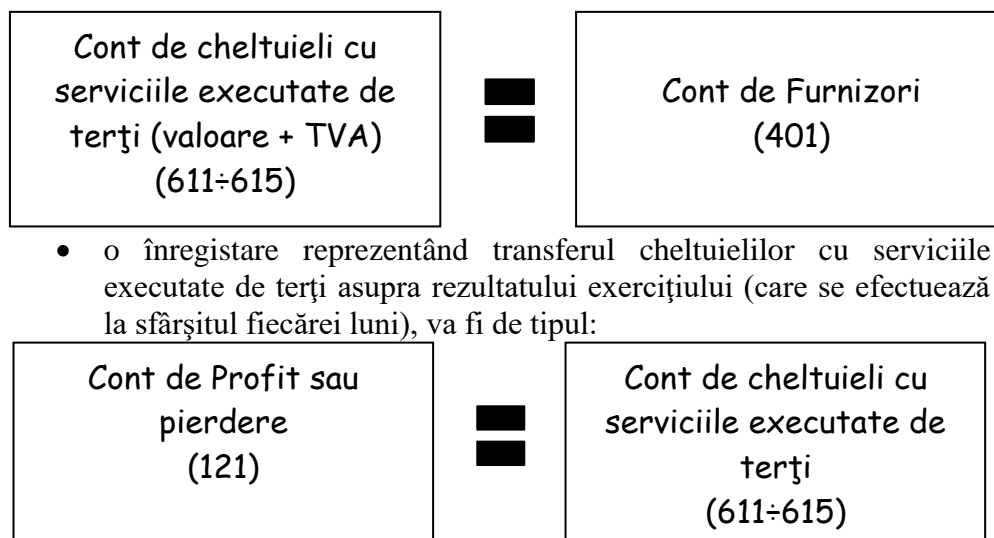
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând o cheltuială cu serviciile executate de terți, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



8.2.3. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți

Cheltuielile cu alte servicii executate de terți cuprind cheltuielile cu colaboratorii, comisioane și onorarii, cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate, transportul de bunuri și personal, deplasări, detașări și transferări, cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații, cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate, alte servicii prestate de terți.

Cheltuielile cu colaboratorii cuprind acele cheltuieli efectuate cu indemnizațiile persoanelor fizice care sunt membre în Consiliul de Administrație, în Adunarea generală a asociațiilor sau acționarilor precum și cu cenzorii unei entități. Aceste cheltuieli sunt realizate pentru remunerarea persoanelor fizice menționate mai sus ale căror venituri sunt considerate a fi natură salarială și sunt impozabile prin „reținerea la sursă” din suma brută negociată conform reglementărilor legale aplicabile în momentul plății (de către entitatea care le plătește).

Cheltuielile cu comisioane și onorarii sunt acele cheltuieli care nu au fost efectuate cu ocazia achizițiilor de active imobilizate și ca urmare sunt recunoscute ca și o cheltuială materială. În categoria acestor cheltuieli se includ acele cheltuieli angajate și achitate ca urmare a unor servicii de gestiune a unor fonduri, în cazul administrării unui contract de leasing operațional reprezentând comisionul perceput sau în cazul contractării de la terți a unor drepturi de proprietate intelectuală.

Cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate sunt acele cheltuieli efectuate de către o entitate pentru a-și îmbunătăți imaginea și pentru atragerea de noi clienți. Cheltuielile de protocol constau în mese festive,

cadouri, întâlniri de afaceri care se realizează cu prilejul unor vizite, a lansării unor produse, a unor expoziții, a unor întâlniri pentru negociere și perfectarea de acorduri comerciale, încheieri de contracte etc. Cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita a 2% conform Codului fiscal, procent care se aplică asupra diferenței dintre veniturile impozabile și cheltuielile aferente acestor venituri. Cheltuielile de reclamă și publicitate cuprind acele costuri cu materialele publicitare și cu difuzarea acestora prin mijloace de informare mass-media (radio, TV, pliante, cataloage, reviste, ziare etc.) efectuate în scopul îmbunătățirii imaginii firmei sau a produselor acestuia, pentru promovare și influențarea consumatorilor în vederea creșterii vânzărilor.

Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal sunt efectuate de către terți ca urmare a unor servicii pe care aceștia le-au realizat. Obiectul acestor servicii este transportul: unor bunuri achiziționate, unor bunuri care urmează a fi prelucrate sau reparate, unor bunuri destinate livrării (stocuri de semifabricate, produse finite, materiale consumabile, mărfuri), a personalului propriu la și de la locul de muncă până la domiciliu etc..

Cheltuielile cu deplasările, transferările și detașările sunt acele cheltuieli care se decontează angajaților proprii pentru deplasarea în interesul serviciului în afara localității în care entitatea își are sediul, sau de la un punct de lucru la altul. În categoria acestor cheltuieli sunt incluse: transportul, cazarea și indemnizația de deplasare (diurna) care se decontează pe baza ordinului de deplasare ștampilat și semnat atât de entitatea care trimite cât și de entitatea la care angajatul a fost trimis. Decontarea cheltuielilor pentru transport și cazare se face pe bază de documente justificative (factură, chitanță/bon de casă, bilete pentru transportul rutier/feroviar/aerian, bonuri de benzină în cazul transportului auto cu autoturism personal sau de serviciu) în care sunt înscrise date de identificare necesare pentru justificarea cheltuielilor (perioada, valoarea etc.). Cheltuielile cu indemnizația de delegare sunt deductibile la entitățile cu capital privat în limita a de 2,5 ori nivelul legal care este stabilit prin reglementările legale la personalul (angajații) din cadrul instituțiilor publice (pentru deplasările în țară nivelul este stabilit la 13 lei/zi, pentru deplasările în Uniunea Europeană nivelul este de 35 eur/zi iar pentru alte țări din afara Uniunii Europene nivelul este stabilit separat pentru fiecare țară de către H.G. 518/1995 cu modificările și completările ulterioare). Acest nivel de deductibilitate este admis în cazul în care entitatea cu capital privat înregistrează profit în exercițiul curent, iar în cazul în care se înregistrează pierdere nivelul de deductibilitate este limitat la nivelul legal admis pentru angajații din instituțiile publice.

Cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații sunt acele cheltuieli efectuate de către o entitate cu convorbirile telefonice, internet, fax, telegraf precum și cheltuielile poștale efectuate pentru expedierea corespondenței sau a coletelor, cheltuieli care se realizează în scopul desfășurării activității.

Cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate iau forma unor comisioane percepute de bănci sau instituții financiare ca urmare a unor servicii de gestionare a conturilor deschise la acestea (conturi curente sau de depozit pentru derulare de operațiuni de încasări și plăți).

Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți cuprind toate cheltuielile care se fac de către o entitate pentru desfășurarea activității și care nu se regăsesc și nu pot fi încadrate în cheltuielile enumerate anterior. Aceste cheltuieli pot fi: pentru asigurarea pazei și ordinii în cadrul entității, pentru anumite servicii externalizate de către entitate, pentru abonamente la diverse publicații sau baze de date, pentru servicii de salubritate, pentru servicii de deratizare, pentru servicii de curățenie etc.

În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuială cu alte servicii executate de terți i se atribuie un cont distinct conform Tabel 71:

Tabel 71. Conturi sintetice – Cheltuieli cu alte servicii executate de terți

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI	624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
621. Cheltuieli cu colaboratorii	625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
623. Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate	627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
6231. Cheltuieli de protocol	628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
6232. Cheltuieli de reclama și publicitate	

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu alte servicii executate de terți este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

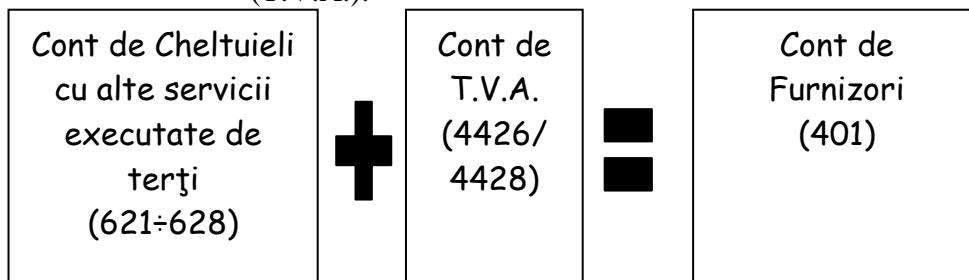
- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu alte servicii executate de terți	Debit	Credit

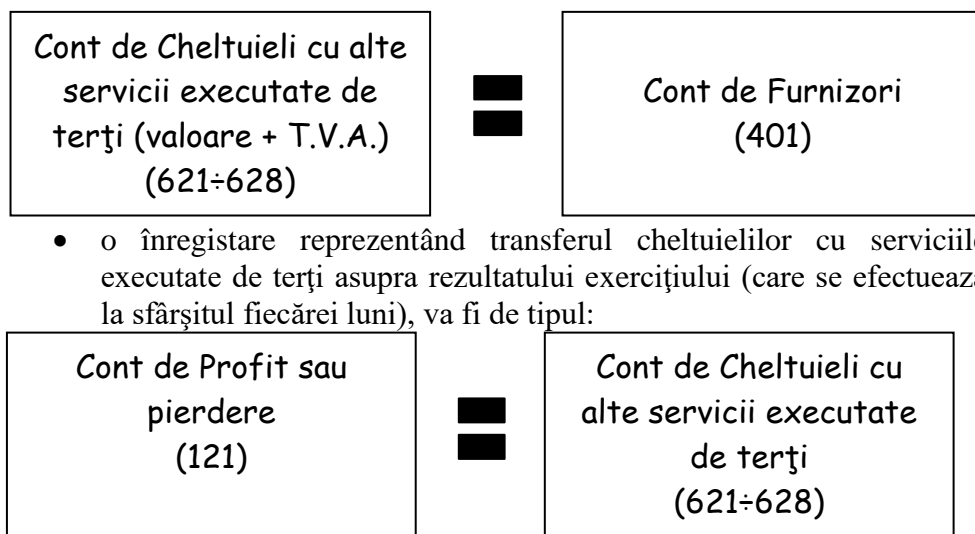
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând o cheltuială cu alte serviciile executate de terți, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



8.2.4. Cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte asimilate

Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate se referă la cheltuielile cu impozite, taxe și alte vărsăminte suportate de o entitate pe parcursul desfășurării activității cum ar fi: impozitul pe clădiri, taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport etc.

În contabilitatea financiară pentru cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate există un cont sintetic distinct conform Tabel 72:

Tabel 72. Conturi sintetice – Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
--

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu alte servicii executate de terți este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

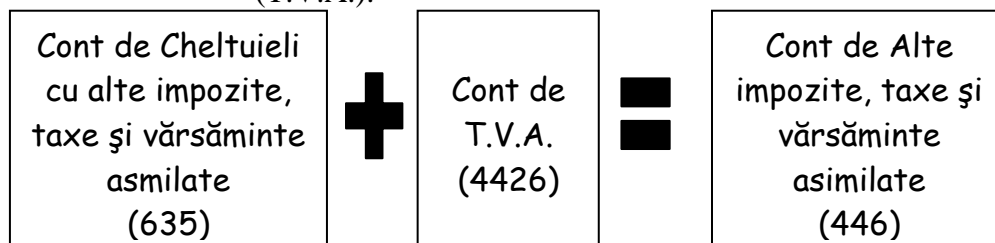
- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	Debit	Credit

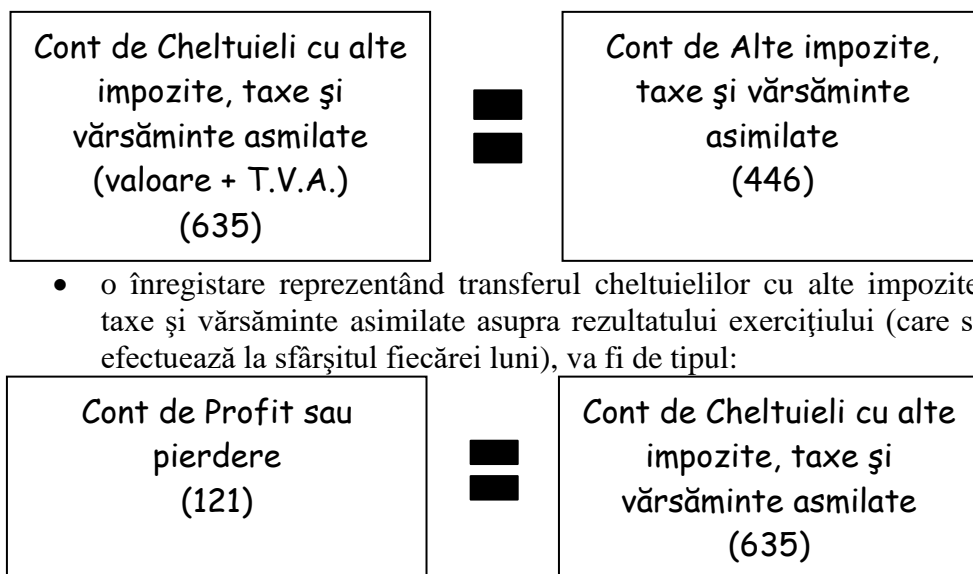
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând o cheltuială cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, va fi de tipul:
 - dacă entitatea este plătitoare de taxă pe valoare adăugată (T.V.A.):



- sau dacă entitatea nu este plătitoare de taxă pe valoare adăugată



8.2.5. Cheltuieli cu personalul

Cheltuieli cu personalul se referă la cheltuielile cu salariile aferente angajaților din cadrul unei entități precum și cheltuieli legate de contribuțiile datorate de angajator care sunt suportate de către entitate la nivelul fondului total de salarii. Conform reglementărilor legale plata salariilor, plata impozitelor și a contribuțiilor sociale aferente are prioritate în fața altor datorii pe care o entitate le are față de alte persoane fizice sau juridice.

În categoria cheltuielilor cu salariile personalului sunt incluse cheltuielile cu salariul de încadrare precum și sporurile aferente care au fost stipulate în contracte individuale de muncă ale angajaților (sau în actele adiționale care au adus modificări la acestea). Aceste contracte individuale de muncă se înregistrează în „Registrul de evidență al salariaților” (prin programul REVISAL) care este transmis de către fiecare entitate on-line la Inspectoratul Teritorial de Muncă din raza fiecărui județ. De asemenea entitatea care are calitatea de „angajator” este obligată să transmită în termenul legal (48 de ore) toate mișcările care au avut loc în raporturile de muncă dintre aceasta și un angajat (angajare, modificare clauze contractuale, desfacere contract de muncă prin inițiativa entității sau prin demisia dată de angajat, precum și orice suspendare, trecere în C.F.S. = concediu fără salariu etc.). În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuieli cu personalul i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 73:

Tabel 73. Conturi sintetice – Cheltuieli cu personalul

<p>64. CHELTUIELI CU PERSONALUL</p> <p>641. Cheltuieli cu salariile personalului</p> <p>642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților</p> <p>6421 Cheltuieli cu avantajele în natură</p> <p>6422 Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților</p> <p>643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii</p> <p>644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit</p> <p>645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială</p> <p>6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale</p> <p>6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de somaj</p> <p>6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate</p>	<p>6455. Cheltuieli privind contribuția angajatorului la asigurările de viață</p> <p>6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative</p> <p>6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate</p> <p>6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială</p> <p>646. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă</p> <p>6461. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru munca corespunzătoare salariaților</p> <p>6462. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă pentru munca corespunzătoare altor persoane decât salariații</p>
--	---

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu personalul este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu personalul	Debit	Credit

- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI "+"	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) "-"
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) "-"	ÎNCHIDEREA CONTURILOR "+"

- o înregistrare reprezentând o cheltuială cu personalul, va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli cu personalul (641)	=	Cont de Personal și conturi asimilate (421)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând o cheltuială cu contribuția angajatorului, va fi de tipul:

Cont de Cheltuieli cu privind contribuția asiguratorie de muncă (646)	=	Cont de Contribuția asiguratorie pentru muncă (436)
--	---	--

- o înregistrare reprezentând transferul cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de tipul:

Cont de Profit sau pierdere (121)	=	Cont de Cheltuieli cu personalul (641, 646)
--------------------------------------	---	--

8.2.6. Alte cheltuieli de exploatare

Alte cheltuieli de exploatare cuprind: cheltuielile cu protecția mediului înconjurător, pierderile din creanțe și debitorii diverși, despăgubiri, amenzi și penalități, donații acordate, cheltuielile privind activele cedate și alte operații de capital, alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile *cu protecția mediului înconjurător* sunt acele cheltuieli care sunt impuse de reglementările de mediu de la nivel național și au ca scop reducerea poluării sau ținerea sub control a impactului activităților, produselor și serviciilor asupra mediului înconjurător. Fiecare țară duce o politică de mediu la nivel național deoarece s-a constatat că activitățile economice ale unei entități pot să producă anumite influențe negative asupra componentelor de mediu și astfel să contribuie la dereglarea echilibrului ecologic, deteriorarea ecosistemelor, schimbări asupra resurselor naturale (exploatare necorespunzătoare, consum care să ducă la epuizare etc.), precum și dispariția unor specii de floră și faună, fapt care să pună în pericol mediul din punct de vedere ecologic. Aceste cheltuieli cuprind taxele de mediu care sunt achitate de entitate, certificate de emisii de gaze cu efect de seră, care sunt achiziționate pentru a compensa efectele poluării pe care entitatea le-a produs, conform definiției, citez: “b) certificat de emisii de gaze cu efect de seră - titlul care conferă dreptul de a emite o tonă de dioxid de carbon echivalent într-o perioadă definită, valabil numai pentru îndeplinirea scopului prezentei hotărâri și care este transferabil în condițiile prevăzute de prezenta hotărâre;”⁷⁸. Prin emisii se înțelege citez “c) emisii - eliberarea în atmosferă a gazelor cu efect de seră generate de sursele unei instalații sau de o aeronavă, care efectuează o activitate prevăzută în anexa nr. 1, a gazelor specificate în cadrul respectivei activități;”⁷⁹.

Pierderi din creanțe și debitori diverși cuprind cheltuielile generate de pierderile înregistrate ca urmare a scoaterii din evidențele contabile a clienților incerti sau în litigiu. Aceste cheltuieli nu sunt deductibile (pentru partea de provizion neacoperit prevăzut la art. 22 și pentru alte situații decât cele prevăzute de art. 21 alin. 2 lit n)) din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit potrivit art. 21 alin. 4 lit. o) din Codul fiscal. Conform Codului fiscal aceste pierderi din creanțe și debitori diverși sunt deductibile din punct de vedere fiscal în următoarele situații: a) fost închisă procedura de faliment a debitorilor pe baza unei hotărâri judecătorești, debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori, în situația în care debitorul a fost dizolvat (la societățile cu răspundere limitată cu asociat unic) sau lichidat fără succesori, sau în situația în care debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează patrimonial (situații

⁷⁸ Hotărârea de Guvern nr. 780 privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efecte de seră, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 554 din 27 iunie 2006, art. 3 lit. b.

⁷⁹ Hotărârea de Guvern nr. 780 privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efecte de seră, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 554 din 27 iunie 2006, art. 3 lit. c).

determinate de: calamități naturale, accidente industriale, incendii, războaie etc).

Alte cheltuieli de exploatare cuprind cheltuielile efectuate de entitate pentru plata unor despăgubiri ca urmare a unor pagube produse de entitate, și care se regăsesc în amenzi și penalități datorate ca urmare a unor contravenții săvârșite:

- plata după termenul legal de 25 a lunii următoare celei datorate a contribuțiilor salariale cu asigurările și protecția socială, sau a T.V.A.-ului de plată, sau a impozitului pe profit pentru care se percep penalizări de întârziere;
- amenzi pentru nedepunerea în termen a declarațiilor privind obligațiile fiscale de plată, sau nedepunerea situațiilor financiare etc.;
- donații acordate prin intermediul unor bunuri în natură, active cedate sau alte cheltuieli de exploatare.

În contabilitatea financiară fiecărui element de alte cheltuieli de exploatare i se atribuie un cont distinct conform Tabel 74:

Tabel 74. Conturi sintetice – Alte cheltuieli de exploatare

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
651. Cheltuieli din operațiuni de fiducie
6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
6512. Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie
6513. Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie
652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
6582. Donații acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări
6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale
6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu personalul este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Alte cheltuieli de exploatare	Debit	Credit

- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând alte cheltuieli de exploatare, va fi de tipul:

Cont Alte cheltuieli de exploatare (6511÷6588)	■	Cont de Furnizori (401)
--	---	-------------------------

- o înregistrare reprezentând transferul altor cheltuieli de exploatare asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de tipul:

Cont de Profit sau pierdere (121)	■	Cont Alte cheltuieli de exploatare (6511÷6588)
-----------------------------------	---	--

8.2.7. Cheltuieli financiare

Cheltuielile financiare cuprind pierderile legate de participații, cheltuieli privind investițiile financiare cedate (imobilizările cedate și investiții pe termen scurt), cheltuieli din diferențe de curs valutar, din dobânzi, din sconturile acordate, alte cheltuieli.

Cheltuielile reprezentând pierderi din creanțe legate de participații cuprind acele cheltuieli realizate de o entitate reprezentând pierderile din împrumuturile acordate pe termen lung și alte creanțe immobilizate (depozite, garanții plătite, cauțiuni etc.) la entitățile la care aceasta deține titluri de participare sau interese de participare.

Cheltuielile privind immobilizările financiare cedate (investiții pe termen lung) cuprind acele cheltuieli rezultate ca urmare a vânzării creanțelor la un preț de vânzare inferior celui de cumpărare (diferența nefavorabilă dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul lor de cesiune).

Cheltuielile din investiții financiare pe termen scurt cedate se formează din diferențele nefavorabile dintre prețul de vânzare (cesiune) al investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de înregistrare.

Cheltuielile din diferențe de curs valutar reprezintă acele cheltuieli obținute din diferențele de curs valutar nefavorabil rezultat în urma vânzării creanțelor, plății datoriilor în valută ale unei entități sau aferente disponibilităților în conturile bancare sau la casieria entității. Aceste diferențe nefavorabile de curs valutar înregistrate pe seama disponibilităților în devize, numerarului în casierie în devize și a existentului în conturile de acreditive în devize se datorează ca urmare a scăderii cursului valutar la devizele existente (valute liber convertibile) față de valoarea înregistrată în contabilitate.

Cheltuielile cu dobânzile sunt aferente dobânzilor datorate și plătite ca urmare a împrumuturilor primite de la instituțiile financiare de credit sau de la entități din cadrul grupului.

Cheltuielile cu sconturile acordate sunt sumele plătite băncilor pentru încasarea de efecte comerciale înainte de termen pentru sconturile acordate clienților și debitorilor. Scontul acordat se determină ca diferență dintre valoarea efectelor comerciale și suma încasată de la bancă (acea sumă din care s-a reținut valoarea dobânzii și comisionului perceput de bancă) ca urmare a scontării efectelor comerciale.

În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuieli financiare i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 75:

Tabel 75. Conturi sintetice – Cheltuieli financiare

66. CHELTUIELI FINANCIARE	6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementele monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
663. Pierderi din creanțe legate de participații	666. Cheltuieli privind dobânzile
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate	667. Cheltuieli privind sconturile acordate
6641. Cheltuieli privind immobilizările financiare cedate	668. Alte cheltuieli financiare
6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate	

665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar 6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate valută	
--	--

Funcțiunea conturilor de cheltuieli financiare este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:


- deoarece conturile de cheltuieli financiare sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli financiare	Debit	Credit

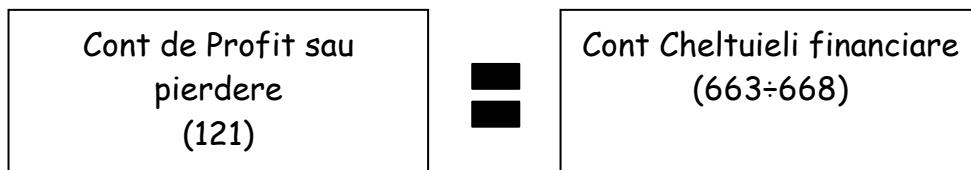
- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând cheltuieli financiare, va fi de tipul:

Cont Cheltuieli Financiare (663÷668)		Conturi de Grup și acționari/ asociați sau Debitori diverși sau Conturi de Trezorerie (4511÷4582)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând transferul altor cheltuieli de exploatare asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de tipul:



8.2.8. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare sunt cheltuieli de exploatare care cuprind valoarea provizioanelor constituite, amortizarea aferentă imobilizărilor corporale și necorporale precum și ajustările pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale, a stocurilor și producției în curs de execuție, a creanțelor neîncasabile, a clienților rău platnici sau în litigiu.

În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare i se atribuie un cont distinct conform Tabel 76:

Tabel 76. Conturi sintetice –Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

<p>68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE</p> <p>681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere</p> <p>6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor</p> <p>6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele</p> <p>6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor</p> <p>6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante</p> <p>6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial</p> <p>686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare</p> <p>6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor</p> <p>6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare</p> <p>6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante</p> <p>6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat</p> <p>6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii</p>

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu amortizări, provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

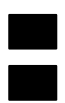
- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	Debit	Credit

- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

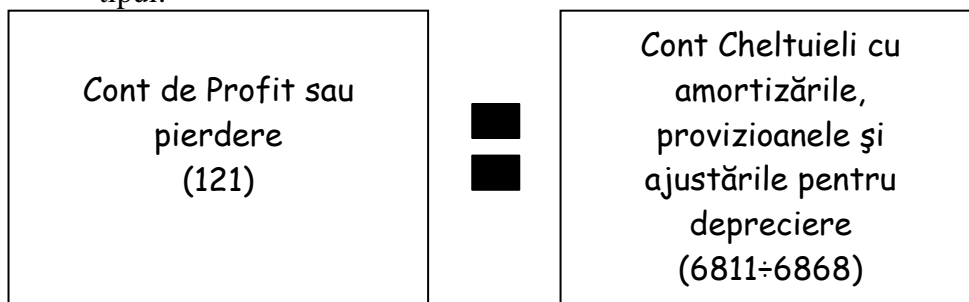
Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere, va fi de tipul:

Cont Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere (6811÷6868)		Conturi de Imobilizări sau Stocuri (201÷227/ 301÷381)
--	---	---

- o înregistrare reprezentând transferul cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de

tipul:



8.2.9. Cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite

O societatea comercială atunci când trebuie să calculeze impozitul pe profit trebuie ca anterior să stabilească profitul impozabil.

Profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile totale realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adună cheltuielile nedeductibile.

Sunt considerate veniturile neimpozabile atunci când se calculează impozitul pe profit veniturile stabilite conform art. 20 din Codul fiscal, citez: „Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil: **a)** dividendele primite de la o persoană juridică română; **b)** diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele favorabile de valoare rezultate din evaluarea titlurilor de participare și a obligațiunilor emise pe termen lung, efectuate potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, a lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social de la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare; **c)** veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere; **d)** veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative. **e)** în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009 inclusiv, veniturile din tranzacționarea titlurilor de participare pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În aceeași perioadă, cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a acestor titluri de participare, precum și cheltuielile

înregistrate cu ocazia desfășurării operațiunilor de tranzacționare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

În contabilitate deductibilitatea cheltuielilor este reglementată legal prin existența a trei categorii de cheltuieli: cheltuieli deductibile integral, cele cu deductibilitate limitată și cele nedeductibile. Cheltuielile deductibile integral sunt acele cheltuieli care se realizează de către o entitate în scopul realizării de venituri impozabile și care nuprezintă nici o limitare expresă în legislație. Acestea sunt definite ca fiind, citez „Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: **a)** cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil; **b)** cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale; **c)** cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale; **d)** cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor; **e)** cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme; **f)** contribuția la rezerva mutuală de garantare a casei centrale a cooperativelor de credit; **g)** taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă; **h)** cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat; **i)** cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii; **j)** cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil; **k)** cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate; **l)** cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor; **m)** taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și

organizațiile patronale; **n)** pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

o) cheltuielile efectuate de operatorii economici cu evaluarea/reevaluarea activelor fixe corporale care aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate; **p)** cheltuielile efectuate de operatorii economici cu înscrierea în cărțile funciare sau cărțile de publicitate imobiliară, după caz, a dreptului de proprietate a statului sau a unităților administrativ-teritoriale asupra bunurilor publice primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate.”⁸⁰

Pentru a putea stabili care sunt cheltuielile cu deductibilitate limitată dintr-o entitate, trebuie să se țină seama de prevederile Codului fiscal care la art. 21 alin.3 care stabilește deductibilitatea limitată la următoarele tipuri de cheltuieli, citez:

„**a)** cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit; **b)** suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; **c)** cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoare pentru naștere, ajutoare pentru înmormantare, ajutoare pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuieli pentru

⁸⁰ Legea nr. 571 cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927 din 23.12.2003, coroborată cu H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 26.02.2004 și cu H.G. nr. 670 din 04 iulie 2012.

funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, camine de nefamilisti, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natura oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natura acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament; **d)** perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice; **e)** cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii; **f)** abrogată; **g)** cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22; **h)** cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23; **i)** amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; **j)** cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; **k)** cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; **l)** cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%; **m)** cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop; **n)** cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”⁸¹

⁸¹ Legea nr. 571 cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al

Tot în Codul fiscal sunt prevăzute și categoriile de cheltuieli nedeductibile la art.21 alin. 4, acestea adaugându-se la calculul profitului impozabil (venituri – cheltuieli + cheltuieli nedeductibile fiscal), citez: “**(4)** Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: **a)** cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România; **b)** dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale; **c)** cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; **d)** cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă; **e)** cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii; **f)** cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; **g)** cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere; **h)** cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora. Excepția nu se aplică pentru cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a titlurilor de participare tranzacționate pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a

României, partea I, nr. 927 din 23.12.2003, coroborată cu H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 26.02.2004 și cu H.G. nr. 670 din 04 iulie 2012.

Valorilor Mobiliare, în perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 inclusiv; **i)** cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c); **j)** cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative; **k)** cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III; **l)** alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III; **m)** cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; **n)** cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale; **o)** pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În aceasta situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz; **p)** cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos: 1.3 la mie din cifra de afaceri; 2.20% din impozitul pe profit datorat. În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale; **r)** cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. **s)** cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale

sau asociațiile profesionale care au legătura cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. g) și m). **ș)** cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora. **t)** în perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: 1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, paza și protecție, curierat, transport de personal la șsi de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă; 2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi; 3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”⁸²

Cheltuielile cu impozitul pe profit sunt acele cheltuieli rezultate prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil.

Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus cuprind acele cheltuieli cu impozitul pe venit plătite de către o entitate care este microîntreprindere. Sunt considerate microîntreprinderi conform art. 112 indice 1 din codul fiscal, entitățile cu capital privat care la sfârșitul anului fiscal precedent au îndeplinit următoarele condiții, citez:

“- realizează **venituri, altele decât cele din activități desfășurate în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, în domeniile jocurilor de noroc, consultanței și managementului;**

- au de la **1 până la 9 salariați** inclusiv;

- au realizat **venituri care nu au depășit echivalentul în lei al 100.000 euro;**

⁸² Legea nr. 571 cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927 din 23.12.2003, coroborată cu H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 26.02.2004 și cu H.G. nr. 670 din 04 iulie 2012.

- **capitalul social** al acestora este **deținut de persoane**, altele decât statul și autoritățile locale”⁸³.

Impozitul pe venitul microîntreprindere este reglementat de O.U.G. nr. 117/2011 care reintroduce titlul IV din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și care stabilește posibilitatea de opțiune a entităților pentru acest tip de impozit dacă îndeplinesc condițiile de microîntreprindere. Cota de impozit pe venit microîntreprindere a fost stabilită pentru anul 2011 la procentul de 3% care se aplică asupra tuturor veniturilor.

În situația în care în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri care depășesc pragul de 100.000 de euro, atunci începând cu trimestrul în care s-a constatat depășirea va calcula și va vira impozit pe profit și nu va mai putea să mai revină la statutul de microîntreprindere, respectiv să fie plătitoare de impozit pe venit. În contabilitatea financiară fiecărui element de cheltuială i se atribuie un cont distinct conform Tabel 77:

Tabel 77. Conturi sintetice – Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activități
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus*
<i>* Se utilizează conform reglementărilor legale.</i>

Funcțiunea conturilor de cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite este prezentată detaliat în Anexa 7, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de cheltuieli sunt conturi de activ, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de debit iar descreșterile sau micșorările pe partea de credit;

⁸³ Legea nr. 571 cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 927 din 23.12.2003, coroborată cu H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 26.02.2004 și cu H.G. nr. 670 din 04 iulie 2012.

Cont	Creșteri	Descreșteri
Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite	Debit	Credit

- înregistrările contabile în conturi pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”

Cont	Debit	Credit
Creșteri	INTRĂRI “+”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”
Descreșteri	IEȘIRI (stornări) “-”	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”

- o înregistrare reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, va fi de tipul:

Cont Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite (691÷698)	=	Conturi de Impozit pe profit/venit (4411÷4418)
---	---	--

- o înregistrare reprezentând transferul cheltuielilor cu impozitul pe profit și alte impozite asupra rezultatului exercițiului (care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni), va fi de tipul:

Cont de Profit sau pierdere (121)	=	Cont Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite (691÷698)
-----------------------------------	---	---

Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de cheltuieli sunt prezentate în anexa 10.

9. Contabilitatea veniturilor

9.1. Noțiuni generale

Intr-o activitate economica veniturile apar ca urmare a vanzarilor de produse finite, vanzarilor de marfuri, din dividende, chirii, sau ca urmare a unor castiguri din orice alte surse.⁸⁴ Veniturile reprezintă fie o creștere a unor elemente de activ, fie o diminuare a unor elemente de pasiv, care generează o majorare a beneficiilor economice. În general veniturile reprezintă expresia valorică a producției stocate și/sau livrate.

Există patru momente de formare (aparitie) a veniturilor⁸⁵:

- producția – realizarea unor procese de transformare și prelucrare a materiilor prime și materialelor care ulterior duc la obținerea de produse finite, lucrări executate și/sau servicii prestate prin folosirea de resurse materiale, financiare și umane;
- facturarea sau vânzarea - constituie momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunului de la producător (vânzător) către client (cumpărător);
- încasarea – etapa în care bunurile și serviciile care au fost vândute se transformă în bani;
- încorporarea (includerea) – momentul în care veniturile se transferă asupra rezultatului exercițiului.

Conform reglementărilor contabile (O.M.F.P. nr. 306/2002) veniturile vizează:

- sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, activități care corespund obiectului de activitate a persoanei juridice, precum și activități conexe ale acestora. Veniturile din activitățile curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende etc..
- câștigurile din orice alte surse, care reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot fi sau nu ca rezultat al activității curente, dar care nu diferă ca natură de veniturile din această activitate

⁸⁴ Dumbravă P., Contabilitate financiară, Ed. Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2002, p. 241.

⁸⁵ Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 316.

9.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor de venituri

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri (tipuri), astfel:

- Venituri din exploatare, care cuprind:
 - venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
 - venituri din variația stocurilor reprezintă variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție a stocurilor de produse și producția în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere constituite.
 - venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;
 - venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare) de care beneficiază unitatea;
- Venituri financiare, care cuprind:
 - venituri din imobilizări financiare;
 - venituri din investiții financiare pe termen scurt;
 - venituri din creanțe imobilizate;
 - venituri din investiții financiare cedate;
 - venituri din diferențe de curs valutar;
 - venituri din dobânzi;
 - venituri din sconturi obținute;
 - alte venituri financiare.
- Venituri extraordinare (daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități ca urmare a riscului asigurat).

Există de asemenea în activitatea unor entități anumite sumele care sunt colectate de către aceasta în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, care nu reprezintă venituri din activitatea curentă și ca urmare nu vor fi înregistrate în contabilitate ca venituri. Pentru acest tip de entitate se vor putea considera venituri din activitatea curentă numai comisioanele percepute ca urmare a acestor servicii de colectare.

Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție economică se regăsește, de obicei, înscrisă într-un contract sau acord de colaborare între cel puțin două

părți (vânzător, cumpărător) iar ulterior pe baza clauzelor contractuale se nasc drepturi și obligații valabile pentru părțile semnatare.

9.2.1. Cifra de afaceri netă

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

Veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către client.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în contabilitate în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții⁸⁶:

- entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- entitatea numai 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;
- mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Se cunosc și alte forme de livrare în care transferul proprietății și respectiv considerarea efectuării vânzării și includerea în venituri are loc la o dată ulterioară astfel:

- în cazul bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi;
- în cazul 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. Aceste bunuri sunt oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul să le achiziționeze sau să le returneze furnizorului. Bunurile se transmit pe baza unui contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare

⁸⁶ Ordinul nr. 3055 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 din 10 noiembrie 2009, art. 258, alin.2.

în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării lor și sunt formate atât din executarea de servicii cât și din executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Stadiul de execuție al unei lucrări se determină pe bază de procese verbale de recepție parțială și situații de lucrări care sunt documente însoțitoare cu calcule detaliate (cantitative și valorice) la facturile emise. Procese-verbale de recepție parțială se întocmesc în funcție de prevederile contractuale încheiate între părți (de obicei la anumite momente de finalizare a execuției unei lucrări care permit delimitarea unei etape de execuție). Ulterior la finalizare se întocmește procesul verbal de recepție finală care atestă că lucrarea a fost încheiată și moment în care o comisie de recepție atât din partea prestatorului cât și din partea beneficiarului va verifica și ulterior va semna predarea respectiv acceptarea lucrării de execuție.

Conform ordinului nr. 3055/2009, recunoașterea veniturilor în cazul lucrărilor de construcții, se face pe baza documentului de recepție semnat de beneficiar (proces verbal de recepție), prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

În mediul de afaceri tranzacțiile comerciale sunt însoțite uneori de reduceri comerciale pe care vânzătorul le acordă cumpărătorului în diverse situații: pentru a-i răsplăti fidelitatea (în situația în care acesta plătește înainte de termenul de scadență) sau din motive comerciale pentru creșterea cifrei de afaceri (prin încurajarea spre cumpărare/consum). Reducerile de preț se regăsesc în practică clasificate în: comerciale și financiare. Reducerile comerciale sunt oglindite distinct în factură, având rolul de a reduce valoarea acesteia și încurajarea spre cumpărare.

Din categoria reducerilor comerciale întâlnim:

- rabatul este o reducere aplicată în mod excepțional asupra prețului de vânzare convenit anterior între vânzător și cumpărător datorită unor defecte constatate (de calitate, de design etc.) fie direct din inițiativa furnizorului, fie la cererea cumpărătorului ca urmare a comparării clauzelor contractuale legate de calitate cu cele observate la bunurile livrate;
- remiza este o reducere aplicată, în mod excepțional asupra prețului de vânzare, fie ca urmare a volumului de vânzări efectuat, fie ca urmare a importanței pe care o acordăm unui cumpărător (datorită

calității vânzării, a priceperii acestuia, a atragerii de alți clienți etc). Aceasta este regăsită în practică prin acordarea unui procent fie în urma unei negocieri fie a unui procent prestabilit care este prevăzut în ofertă;

- risturnul este o reducere de preț calculată asupra volumului total al operațiunilor de vânzare efectuate pentru un client într-un anumit interval de timp.

Reduceri financiare apar ulterior facturării și mai sunt cunoscute și sub denumirea de sconturi (sconturi acordate sau sconturi de decontare). Scontul de decontare este acea reducere financiară acordată sub forma unui procent asupra valorii unei facturi (creanțe) achitate înainte de termenul prevăzut pe factură sau în contract. Uneori este întâlnită ca și înlocuitor al noțiunii de „scont de decontare” și noțiunea de „bonificație” care este acordată de către un furnizor clientului său atunci când acesta efectuează o plată înainte de termen (cu anticipație). În contabilitate scontul reprezintă o cheltuială financiară pentru furnizor (cel care-l acordă) iar pentru client va reprezenta un venit financiar (cel care-l primește).

Tratamentul contabil al reducerilor comerciale cuprinde următoarele reguli:

- toate reducerile comerciale (de preț) trebuie să apară în mod explicit în factură;
- reducerile comerciale se acordă înaintea reducerilor financiare;
- reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de vânzare duc la scăderea costului de achiziție a bunurilor;
- reducerile comerciale acordate ulterior facturării (primate ulterior) se vor înregistra distinct în contabilitate (în contul 709 „Reduceri comerciale acordate”).

Tratamentul fiscal al reducerilor comerciale poate fi:

- pentru livrări de bunuri și prestări de servicii în interiorul țării, conform art. 137 alin. 3 lit. a) din Codul fiscal, citez: „baza de impozitare nu cuprinde următoarele: a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”
- pentru ajustarea ulterioară, conform art. 138 din Codul fiscal, citez: „baza de impozitare se reduce în următoarele situații: (..) c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

În contabilitatea financiară fiecărui element de venit aferent cifrei de afaceri nete i se atribuie un cont distinct conform Tabel 78:

Tabel 78. Conturi sintetice – Cifra de afaceri netă

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ
701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
7015. Venituri din vânzarea produselor finite
7017. Venituri din vânzarea produselor agricole
7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii și cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse
709. Reduceri comerciale acordate

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

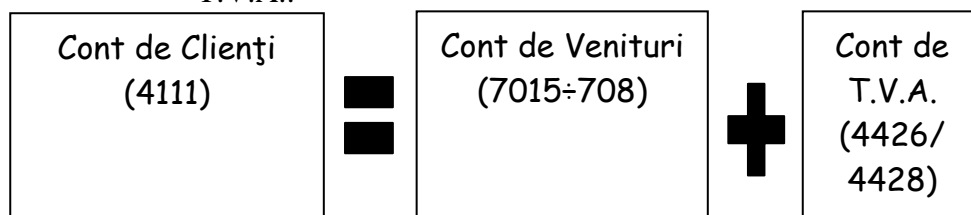
- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri (Cifra de afaceri)	Debit	Credit

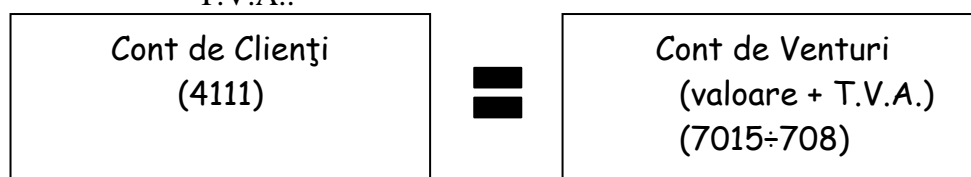
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”	IEȘIRI (stornări) “-”

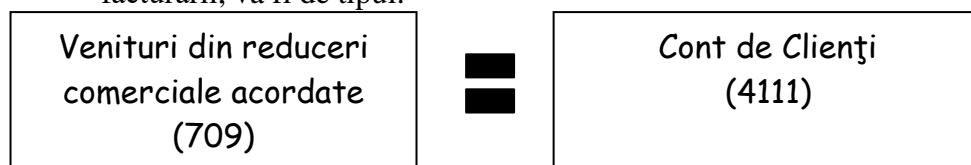
- o înregistrare reprezentând un venit realizat ca urmare a unei vânzări de bunuri, prestare de serviciu sau execuție de lucrări, va fi de tipul:
 - o pentru o entitate care realizează venitul și este plătitoare de T.V.A.:



- o pentru o entitate care realizează venitul și este neplătitoare de T.V.A.:



- o înregistrare reprezentând o reducere comercială acordată ulterior facturării, va fi de tipul:



9.2.2. Venituri aferente costului producției în curs de execuție

Contravaloarea stocurilor de produse nerecepționate până la sfârșitul perioadei se evidențiază la costul de execuție, în contul 331 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse".

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la costul de execuție, în contul 332 "Produse în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

În contabilitatea financiară fiecărui element de venit aferent costului producției în curs de execuție i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 79:

Tabel 79. Conturi sintetice – Venituri aferente costului producției în curs de execuție

71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
--

711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

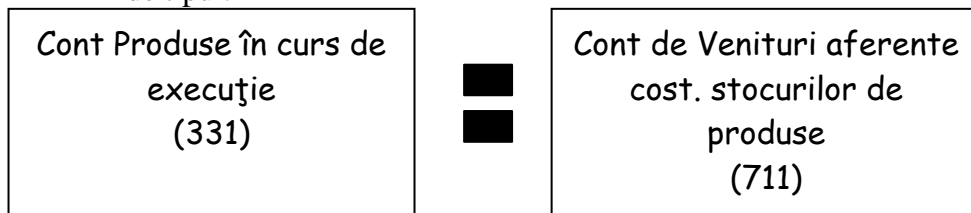
- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri aferente costului prod. în curs de execuție	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

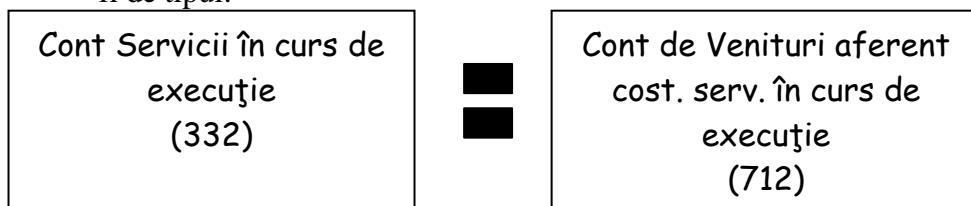
Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând un venit aferent producției de bunuri, va fi de tipul:

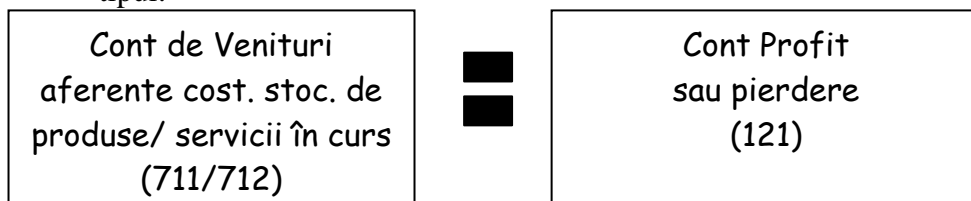


- o înregistrare reprezentând un venit aferent producției de servicii, va

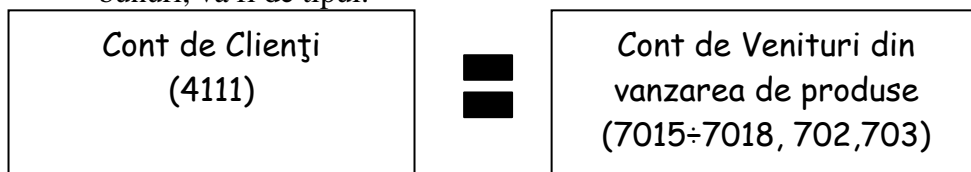
fi de tipul:



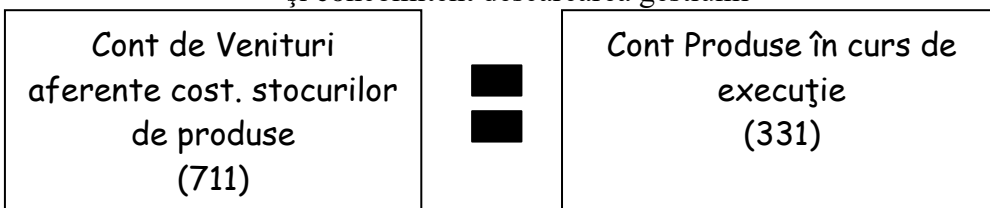
- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



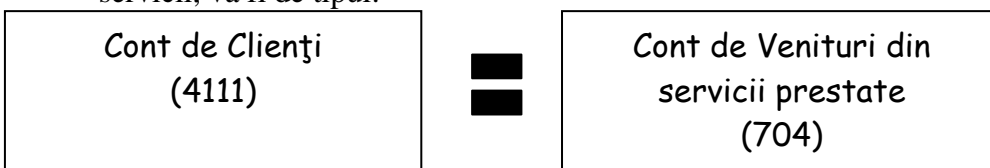
- o înregistrare reprezentând facturarea către clienți a producției de bunuri, va fi de tipul:



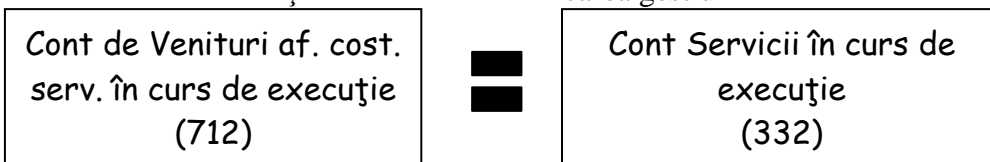
și concomitent descărcarea gestiunii



- o înregistrare reprezentând facturarea către clienți a producției de servicii, va fi de tipul:



și concomitent descărcarea gestiunii



9.2.3. Venituri din producția de imobilizări

Veniturile din producția de imobilizări se formează ca urmare a realizării din producția proprie a unor bunuri de natura imobilizărilor necorporale și corporale. Se va înregistra un astfel de venit din producția de imobilizări atunci când entitatea va folosi aceste imobilizări în scopuri proprii. Evaluarea producției de imobilizări se realizează la nivelul costului de producție stabilit în contabilitatea de gestiune.

În contabilitatea financiară fiecărui element de venit din producția de imobilizări i se atribuie un cont sintetic distinct conform Tabel 80:

Tabel 80. Conturi sintetice – Venituri din producția de imobilizări

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale
725. Venituri din producția de investiții imobiliare

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

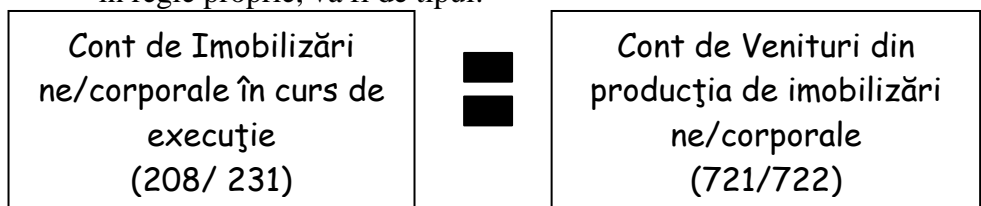
- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri din producția de imobilizări	Debit	Credit

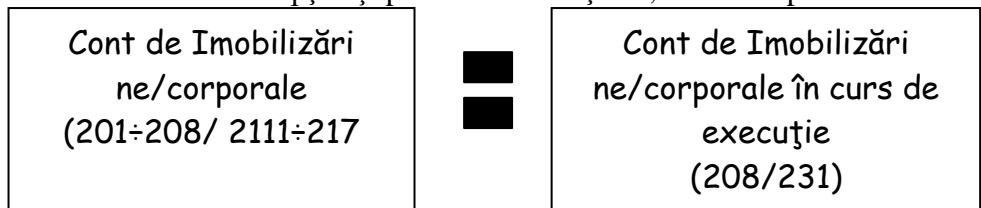
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) "-"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR "+"	IEȘIRI (stornări) "-"

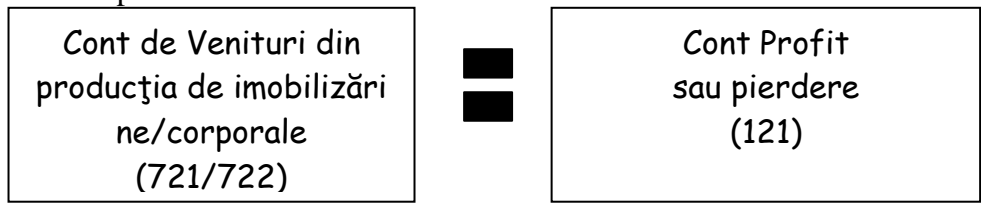
- o înregistrare reprezentând un venit aferent producției de imobilizări în regie proprie, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând finalizarea producției de imobilizări, efectuarea recepției și punerea în funcțiune, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



9.2.4. Venituri din subvenții de exploatare

Veniturile din subvenții de exploatare reprezintă subvențiile primite de o entitate pentru acoperirea pierderilor pentru diferențe de preț la produse subvenționate, pentru încurajarea și sprijinirea angajatorilor în vederea

angajării de absolvenți sau șomeri, precum și alte subvenții din partea unor organisme locale sau centrale. În contabilitatea financiară fiecărui element de venituri din subvenții de exploatare i se atribuie un cont distinct conform Tabel 81:

Tabel 81. Conturi sintetice – Venituri din subvenții de exploatare

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenții de exploatare
7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri*
7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale
7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurari și protecție socială
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
<i>* Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.</i>

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

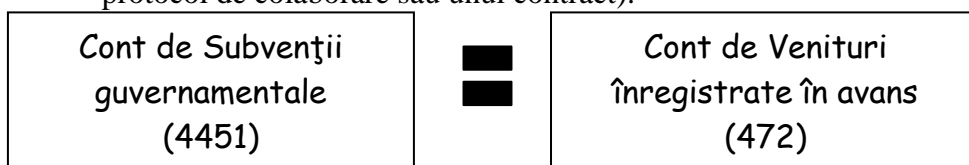
- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri din subvenții de exploatare	Debit	Credit

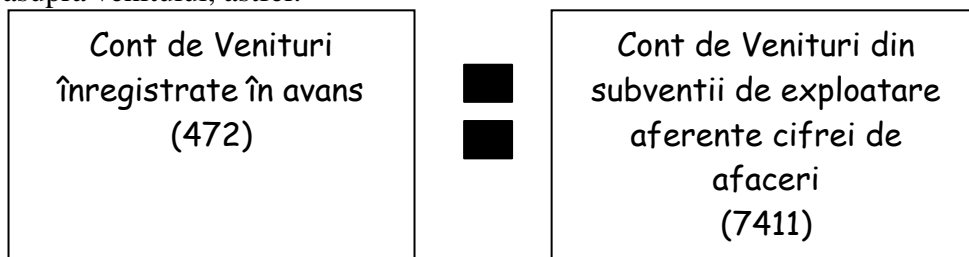
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) "-"	INTRĂRI "+"
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR "+"	IEȘIRI (stornări) "-"

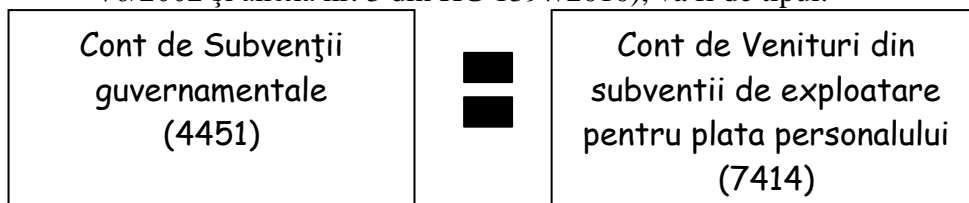
- o înregistrare reprezentând un venit aferent unei subvenții de exploatare pentru subvenționarea unor diferențe de preț (la tichetele de călătorie, acordată pentru anul următor de către Primăria unei localități unei Companii care asigură transportul local, conform unui protocol de colaborare sau unui contract):



- în anul următor la primirea subvenției vom înregistra transferul asupra venitului, astfel:

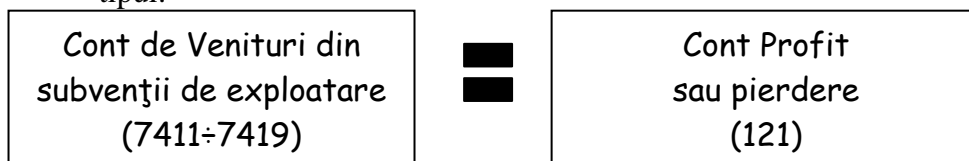


- o înregistrare reprezentând un venit aferent unei subvenții de exploatare pentru angajarea unui absolvent (art. 80 din Legea 76/2002 și anexa nr. 3 din HG 1397/2010), va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de

tipul:



9.2.5. Alte venituri din exploatare

Alte venituri din exploatare cuprind veniturile din creanțele reactivate și debitori diverși, veniturile din despăgubiri, amenzi, penalități, venituri din donații primite, venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital, venituri din subvenții pentru investiții, alte venituri, altele decât cele prezentate anterior. În contabilitatea financiară fiecărui element de alte venituri i se atribuie un cont distinct conform Tabel 82:

Tabel 82. Conturi sintetice –Alte venituri din exploatare

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE 751. Venituri din operațiuni de fiducie 7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei 7512. Venituri din derularea operațiunilor de fiducie 7513. Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși 755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale 758. Alte venituri din exploatare 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități 7582. Venituri din donații primite	7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital 7584. Venituri din subvenții pentru investiții 7586. Venituri reprezentand transferuri convenite in baza unor acte normative speciale 7588. Alte venituri din exploatare
--	---

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descręsteri	Creęteri
Alte venituri din exploatare	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creęteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descręsteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”	IEȘIRI (stornări) “-”

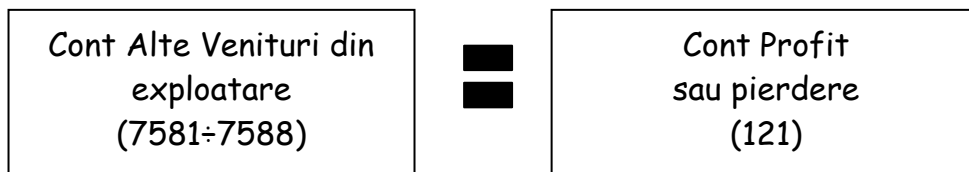
- o înregistrare reprezentând un venit din despăgubiri, amenzi și penalități, va fi de tipul:

Debitori diverși/ Clienți (461/ 4111)	■ ■	Cont de Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități (7581)
---	----------------------	--

- o înregistrare reprezentând un venit din vânzarea activelor, va fi de tipul:

Debitori diverși/ Clienți (461/ 4111)	■ ■	Cont de Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital (7583)
---	----------------------	---

- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



9.2.6. Venituri financiare

Veniturile din imobilizări financiare (investiții pe termen lung) cuprind acele venituri rezultate ca urmare a încasării dividendelor pentru participațiile la capitalul altor societăți, prețul de vânzare aferent imobilizărilor financiare cedate și dobânzile aferente creanțelor imobilizate.

Veniturile din investiții financiare pe termen scurt se formează din diferențele favorabile între prețul de vânzare (cesiune) al investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de înregistrare.

Veniturile din diferențe de curs valutar reprezintă veniturile obținute din diferențele de curs valutar favorabil rezultat în urma vânzării creanțelor sau plății datoriilor în valută ale unei entități. Aceste diferențe favorabile de curs valutar pot fi înregistrate și pe seama disponibilităților în devize, numerarului în casierie în devize și existentului în conturile de acreditive în devize.

Veniturile obținute din dobânzi se formează din dobânzile bancare acordate de instituțiile bancare pentru disponibilitățile din contul curent sau pentru depozitele bancare, precum și din dobânzile aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului etc.

Veniturile din sconturile obținute se formează atât de la furnizori cât și de la creditorii.

În contabilitatea financiară fiecărui element de venit financiar i se atribuie un cont distinct conform Tabel 83:

Tabel 83. Conturi sintetice – Venituri financiare

76. VENITURI FINANCIARE 761. Venituri din imobilizări financiare 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate 7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate 7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun 7615. Venituri din alte imobilizări financiare 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt	7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate 765. Venituri din diferențe de curs valutar 7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută 7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementele monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină 766. Venituri din dobânzi
--	--

764. Venituri din investiții financiare cedate 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate	767. Venituri din sconturi obținute 768. Alte venituri financiare
--	--

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri financiare	Debit	Credit

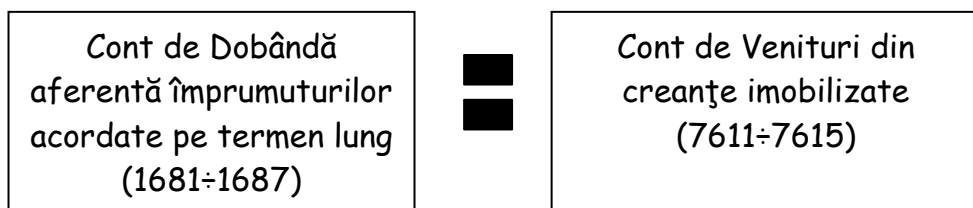
- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”	IEȘIRI (stornări) “-”

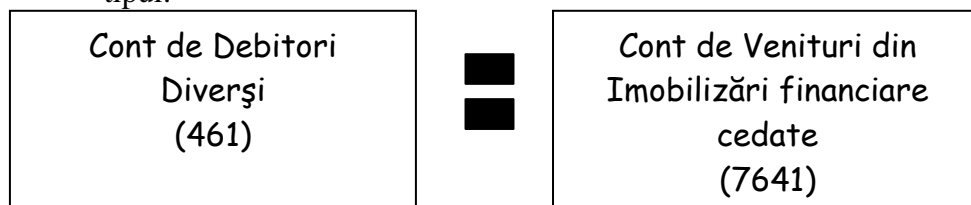
- o înregistrare reprezentând un venit din acțiuni deținute la o entitate afiliată, va fi de tipul:

Cont Acțiuni deținute la entități afiliate (261)	=	Cont de Venituri din acțiuni deținute la entități afiliate (7611)
---	---	--

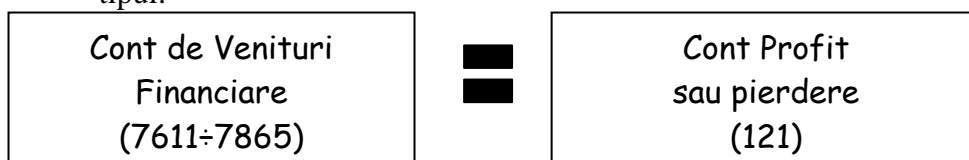
- o înregistrare reprezentând un venit din dobânda aferentă unui împrumut acordat, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând un venit din vânzarea acțiunilor, va fi de tipul:



- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:



9.2.7. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Veniturile din provizioane privind exploatarea se constituie din reluarea (prin anulare sau diminuare) provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea imobilizărilor, pentru deprecierea activelor circulante. Tot aici se cuprind și veniturile rezultate din fondul comercial negativ. În contabilitatea financiară, fiecărui element de venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare i se atribuie un cont distinct conform Tabel 84:

Tabel 84. Conturi sintetice – Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare 7812. Venituri din provizioane 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea	786. Venituri financiare din amortizări și ajustări pentru pierdere de valoare 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor
--	--

imobilizărilor 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante 7815. Venituri din fondul comercial negativ*	circulante 7865. Venituri financiare din amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat
<i>Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.</i>	

Funcțiunea conturilor de venituri este prezentată detaliat în Anexa 8, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- deoarece conturile de venituri sunt conturi de pasiv, întotdeauna creșterile vor fi prezentate în partea de credit iar descreșterile pe partea de debit;

Cont	Descreșteri	Creșteri
Venituri din proviz. și ajustări pentru depreciere	Debit	Credit

- înregistrările contabile pot fi realizate atât cu semnul „+” cât și cu semnul „-”:

Cont	Debit	Credit
Creșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR (stornări) “-”	INTRĂRI “+”
Descreșteri	ÎNCHIDEREA CONTURILOR “+”	IEȘIRI (stornări) “-”

- o înregistrare reprezentând un venit din anularea unei ajustări pentru pierderea de valoare a unei imobilizări cedate, va fi de tipul:

Cont de Ajustări pentru
pierderea de valoare a
acțiunilor
(2911÷2968)



Cont de Venituri
financiare din ajustări
pentru pierderea de
valoare
(7813÷7864)

- o înregistrare reprezentând transferul venitului asupra rezultatului exercițiului care va fi efectuată la fiecare sfârșit de lună, va fi de tipul:

Cont de Venituri din
provizioane și ajustări
pentru depreciere sau
pierdere de valoare
(7813÷7864)



Cont Profit
sau pierdere
(121)

Exemple de înregistrări contabile aferente conturilor de venituri sunt prezentate în anexa 10.

10. Contabilitatea conturilor speciale

10.1. Noțiuni generale

Conturile speciale sunt acele conturi care nu reflectă activele sau pasivele unei entități ele fiind denumite și conturi extrapatrimoniale sau conturi în afara bilanțului.

Conturile speciale se pot clasifica după mai multe criterii:

- după modul de utilizare și natura elementelor pe care le reflectă avem:
 - conturi care se folosesc la înregistrarea drepturilor din angajamentele acordate, a obligațiilor din angajamentele primite sau a altor valori din afara patrimoniului entității și care pot duce la modificarea mărimii sau a structurii patrimoniului;
 - conturi care se folosesc la preluarea soldurilor conturilor bilanțiere la închiderea și deschiderea exercițiului financiar și care funcționează în partidă dublă;
- după elementele care sunt înregistrate:
 - conturi care reflectă valori materiale sau bănești ce se pot afla temporar în entitate și care nu trebuie să afecteze patrimoniul entității;
 - conturi cu care se reflectă drepturile sau angajamentele latente care ar putea deveni certe în urma producerii unor evenimente sau a îndeplinirii unor clauze contractuale.

10.2. Conținutul economic și funcțiunea conturilor speciale

Conturile speciale sunt formate din două grupe de conturi:

- grupa 80 „Conturi în afara bilanțului”
 - contul 801 „Angajamente acordate”
 - contul 802 „Angajamente primite”
 - contul 803 „Alte conturi în afara bilanțului”
 - contul 804 „Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”
 - contul 805 „Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență”
 - contul 806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră”
 - contul 807 „Active contingente”
 - contul 808 „Datorii contingente”

- contul 809 „Creante preluate prin cesionare”
- grupa 89 „Bilanț”.
 - contul 891 „Bilanț de deschidere”
 - contul 892 „Bilanț de închidere”

Principalele caracteristici ale conturilor speciale (din afara bilanțului) sunt:

- toate înregistrările se efectuează în partidă simplă, adică se vor reflecta fie prin debitul, fie prin creditul unui singur cont, fără să existe în funcțiunea acestora conturi corespondente;
- încep să funcționeze prin debitare și se descarcă prin creditare, indiferent dacă elementul înregistrat este un bun (de activ) sau un angajament (de pasiv);
- prezintă sold debitor care reflectă valoarea unui bun, creanțe sau datorii din activitatea unei entități;
- rulajele acestor conturi nu trebuie să apară în balanța de verificare a conturilor, deoarece aceasta ar denatura echilibrul bilanțier (activ = pasiv); Aceste rulaje se pot cuprinde într-o balanță specială a conturilor din afara bilanțului.

10.2.1. Conturi în afara bilanțului – grupa 80

Sunt considerate angajamente acordate acele angajamente care iau forma: girurilor, cauțiunilor, garanțiilor precum și alte angajamente care reflectă anumite creanțe asupra terților care în cazul în care aceștia nu plătesc, atunci entitatea va fi obligată să plătească în locul acestora. În practică aceste angajamente se dezvoltă în conturi analitice astfel:

- 8011 „Giruri și garanții acordate”;
- 8018 „Alte angajamente acordate”.

Sunt considerate angajamente de primit acele angajamente care iau forma: girurilor, cauțiunilor, garanțiilor precum și alte angajamente care reflectă anumite creanțe ale terților asupra entității care în cazul în care aceștia sunt determinați să plătească atunci entitatea va primi aceste sume ce constituie obiectul angajamentului.

În practică aceste angajamente se dezvoltă în conturi analitice astfel:

- 8021 „Giruri și garanții primite”;
- 8028 „Alte angajamente primite”.

Sunt considerate alte conturi în afara bilanțului acele conturi formate din elemente care potrivit legislației pot fi urmărite și evidențiate într-o evidență extracontabilă, cum sunt:

- imobilizări corporale luate cu chirie de către o entitate de la o altă entitate; Prima entitate plătește chirie pentru aceste bunuri și ține

evidența acestora extracontabil în timp ce entitatea care le-a închiriat le are evidențiate în contabilitate la capitolul imobilizări (înregistrând lunar amortizarea aferentă);

- valori materiale primite spre prelucrare sau reparare care sunt formate din acele bunuri primite de la alte entități pentru prelucrare, finisare sau reparare (mijloace fixe, obiecte de inventar, materiale, semifabricate);
- valori materiale primite în păstrare sau custodie sunt formate din acele bunuri care sunt primite temporar spre păstrare sau folosire;
- debitori scoși din activ, urmăriți în continuare cuprind acei debitori insolvabili care potrivit dispozițiilor legale se urmăresc în continuare până la reactivare (atunci când devin solvabili), sau până la împlinirea termenului de prescripție; Acești debitori pot fi și amenzi și penalități pretinse sunt acei debitori care se calculează pentru furnizori care nu au respectat clauzele contractuale din contractele încheiate cu aceștia și datorează amenzi și penalități;
- stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
- redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate se calculează pentru bunurile luate în concesiune, locație sau chirie;
- efecte scontate neajunse la scadență cuprind acele efecte de comerț scontate care au fost depuse la bancă dar care încă nu au ajuns la scadență;
- bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie cuprind acele bunuri publice care au fost date către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți comerciale.
- alte valori în afara bilanțului cuprinde acele valori care nu se regăsesc în nici una din situațiile menționate.

În categoria „alte conturi în afara bilanțului” se cuprind următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 8031 „Mijloace fixe luate cu chirie”;
- 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”;
- 8033 „Valori materiale primite în pastrare sau custodie”;
- 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriti în continuare”;
- 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”;
- 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”;
- 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență”;
- 8038 „Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare”
- 8039 „Alte valori în afara bilanțului”.

În notele explicative la situațiile financiare anuale entitatea trebuie să prezinte informații referitoare la elementele înregistrate în aceste conturi în afara bilanțului.

În cadrul contului de amortizare aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe se cuprinde diferența dintre amortizarea calculată potrivit metodei liniare și amortizarea inclusă în costuri (corespunzătoare gradului de utilizare) calculată potrivit normelor legale. Contul aferent amortizării gradului de neutilizare a mijloacelor fixe se detaliază în contul sintetic de gradul II: 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”

Dobânzile aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență se înregistrează în contabilitate în evidența extracontabilă prin intermediul conturilor sintetice de gradul II:

- 8051 „Dobânzi de plătit”;
- 8052 „Dobânzi de încasat” (folosit de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing).

Certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și care nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere se regăsesc în contabilitate în cadrul conturilor speciale din afara bilanțului, respectiv în contul 806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră”.

Activele și datoriile contingente se înregistrează în conturile speciale 807 „Active contingente” și 808 „Datorii contingente”.

Activele contingente reprezintă acele active potențiale determinate de evenimente neplanificate sau neprevăzute care pot duce la realizarea de beneficii economice viitoare. Se înregistrează în conturi din afara bilanțului datorită incertitudinii acestor venituri, urmând ca ulterior când se constată certitudinea să fie înregistrate în contabilitatea financiară (dreptul de creanță rezultat ca urmare a unei despăgubiri care urmează a fi câștigată în instanță).

O datorie contingentă poate fi ca urmare:

- a unei obligații potențiale care nu este certă și care depinde de apariția/neapariția unui eveniment viitor incert care nu poate fi controlat în totalitate de entitate;
- o obligație curentă care nu poate fi recunoscută în patrimoniul entității deoarece:
 - nu există certitudinea ieșirii de resurse pentru stingerea acesteia;
 - valoarea acesteia nu poate fi evaluată în mod credibil;

Atunci când se constată certitudinea obligației aceasta va fi înregistrată în momentul apariției în conturile din contabilitatea financiară (din clasa. 4

„Conturi de terți” și clasa. 6 „Conturi de cheltuieli”). În contabilitate fiecărui element i se atribuie un cont distinct conform Tabel 85:

Tabel 85. Conturi speciale –Conturi în afara bilanțului

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI 801. Angajamente acordate 8011. Giruri și garanții acordate 8018. Alte angajamente acordate 802. Angajamente primite 8021. Giruri și garanții primite 8028. Alte angajamente primite 803. Alte conturi în afara bilanțului 8031. Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate 8037. Efecte scontate neajunse la scadență 8038. Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie 8039. Alte valori în afara bilanțului 804. Certificate verzi 805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență 8051. Dobânzi de plătit 8052. Dobânzi de încasat* 806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră 807. Active contingente 808. Datorii contingente 809. Creante preluate prin cesionare
<i>Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.</i>	

Funcțiunea conturilor în afara bilanțului este prezentată detaliat în Anexa 9, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

- o înregistrare reprezentând intrarea unor mijloace fixe luate cu chirie de la terți, va fi pe partea de debit, de tipul:

8031 “Imobilizări corporale luate cu chirie” la valoarea de inventar comunicată de proprietar	
---	--

Simultan societatea va înregistra și contravaloarea chiriei

- o înregistrare reprezentând contravaloarea chiriei conform contractului de închiriere a mijloace fixe de la terți, va fi pe partea de debit, de tipul:

8036 “Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	
---	--

- o înregistrare reprezentând ieșirea (restituirea) unor mijloace fixe luate cu chirie de la terți, va fi pe partea de credit, de tipul:

	8031 “Imobilizări corporale luate cu chirie” la valoarea de inventar comunicată de proprietar
--	---

- o înregistrare reprezentând plata chiriei la terți, va fi pe partea de credit, de tipul:

	8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"
--	---

- o înregistrare extracontabilă reprezentând darea în folosință a unui obiect de inventar (simultan cu înregistrarea contabilă a consumului), care reflectă existența în patrimoniul unei entități, va fi pe partea de debit, de tipul:

8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"	
---	--

- o înregistrare extracontabilă reprezentând casarea unui obiect de inventar, respectiv ieșirea din patrimoniul unei entități, va fi pe partea de credit, de tipul:

	8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"
--	---

10.2.2. Bilanț – grupa 89

În contabilitatea financiară trebuie să se realizeze o distincție clară dintre un exercițiu financiar și un alt exercițiu financiar (an calendaristic). Pentru aceasta au fost create conturile de bilanț de închidere și respectiv de deschidere. Contul „Bilanț de închidere” face posibilă transferarea tuturor soldurilor finale din conturile din contabilitatea financiară și închiderea acestora (soldarea) pentru a pregăti preluarea de date pentru anul următor. În anul următor prima înregistrare va consta în preluarea datelor (a soldurilor) din anul anterior prin intermediul contului „Bilanț de deschidere”, date care vor fi considerate solduri inițiale de început de an.

Regula de bază este:

- datele existente în debitul contului „Bilanț de închidere” să fie aceleași cu datele existente în creditul contului „Bilanț de deschidere”;
- datele existente în creditul contului „Bilanț de închidere” să fie aceleași cu datele existente în debitul contului „Bilanț de deschidere”;

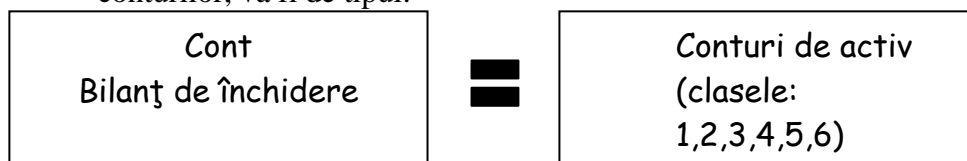
În contabilitatea financiară, fiecărui element de Bilanț i se atribuie un cont distinct conform Tabel 86:

Tabel 86. Conturi speciale – Bilanț

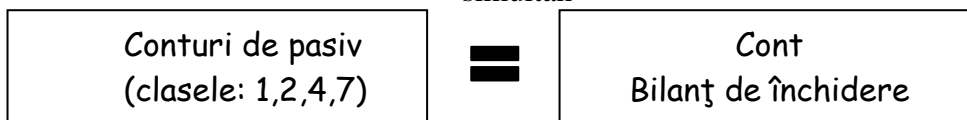
Conturi speciale -89. BILANȚ	
891. Bilanț de deschidere	892. Bilanț de închidere

Funcțiunea conturilor de bilanț este prezentată detaliat în Anexa 9, iar aceasta poate fi înțeleasă prin următoarele reguli de bază:

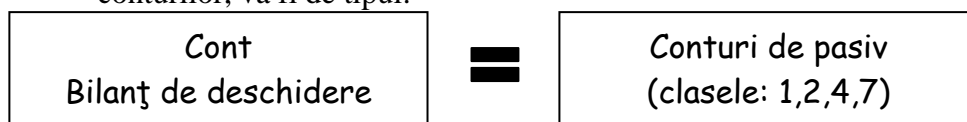
- o înregistrare extracontabilă reprezentând închiderea tuturor conturilor, va fi de tipul:



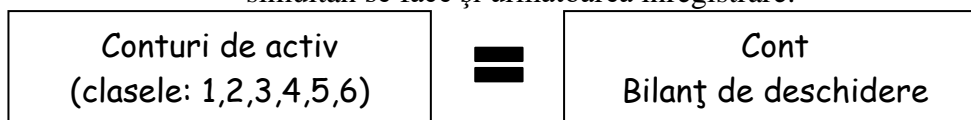
simultan



- o înregistrare extracontabilă reprezentând deschiderea tuturor conturilor, va fi de tipul:



simultan se face și următoarea înregistrare:



11. Situații financiare, documente de sinteză și raportare financiară

11.1. Noțiuni generale

Prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001 pentru modificarea și completarea Legii contabilității 82/1991, în contabilitatea românească s-a înlocuit termenul de „Bilanț contabil” cu termenul de „Situații financiare anuale” care se întocmesc obligatoriu de către toate persoanele juridice cu sau fără scop lucrativ. Forma și conținutul situațiile financiare anuale diferă în funcție de anumite criterii stabilite de legislația în vigoare.

Prin situații financiare se înțelege un set de documente a căror formă și conținut este prestabilită prin prevederi legislative și care permit raportarea datelor din contabilitate într-o formă unitară la nivel național. În funcție de necesitățile naționale aceste situații financiare se întocmesc semestrial sau anual, iar ulterior se transmit la instituțiile statului (A.N.A.F. sau Camera de Comerț) din raza localității în care contribuabilul (persoana juridică) își are sediul.

La noi în țară conform Ordinului nr. 3055/2009 elementele componente ale situațiilor financiare sunt grupate pe tipuri de entități în funcție de mărimea acestora, și acestea sunt prezentate în următorul Tabel 87:

Tabel 87. Gruparea anexelor la situațiile financiare pe tipuri de entități⁸⁷

<i>Entitățile care la data bilanțului depășesc limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii de marime prevăzute la pct. 9 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, precum și entitățile de interes public</i>	<i>Entitățile care la data bilanțului nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii de marime prevăzute la pct. 9 alin. (3) din Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014</i>	<i>Entitățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii de marime prevăzute la pct. 9 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014</i>
1. Bilanț (cod 10), în structura prevăzută la pct. 598 din reglementările	1. Bilanț prescurtat (cod 10); 2. Cont de profit / pierdere	1. Bilanț prescurtat (cod 10); 2. Cont de profit / pierdere

⁸⁷ Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014.

contabile; 2. cont de profit si pierdere (cod 20), in structura prevazuta la pct. 600 din reglementarile contabile; 3. situatia modificarilor capitalului propriu; 4. situatia fluxurilor de trezorerie; 5. notele explicative la situatiile financiare anuale. Acestea vor fi insotite de formularul „Date informative” (cod 30) si formularul „Situatia activelor imobilizate” (cod 40)	(cod 20); 3. Note explicative la situatiile financiare anuale. Acestea vor fi insotite de formularul „Date informative” (cod 30) si formularul „Situatia activelor imobilizate” (cod 40).	(cod 20); 3. Date informative” (cod 30) 4. Situatiia activelor imobilizate” (cod 40)
---	--	--

Criteriile de mărime pentru întocmirea situațiilor financiare prevăzute la la pct. 9 alin. 2-4 precizat în Tabelul 84 sunt:

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

Situațiile financiare vor fi supuse auditului dacă la data bilanțului entitățile depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 16.000.000 lei;
- cifra de afaceri neta: 32.000.000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Obligația de auditare se aplică pentru entități atunci când acestea depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive, și vor fi scutite de auditare când cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.

Termenele pentru depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice:

- a) pentru societățile comerciale., societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare dezvoltare, 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) pentru celelalte persoane prevazute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

11.2. Bilanțul contabil

Bilanțul contabil este un document de sinteză, în care se evidențiază toate elementele patrimoniale sub formă valorică, structurate în două părți:

elementele de activ și cele de pasiv, fiind considerat o fotografie financiară a entității la o anumită dată (de regulă anual). Acesta se întocmește la sfârșitul anului (sfârșitul exercițiului financiar) prin preluarea datelor din soldurile conturilor de la clasele 1-5 din Balanța de verificare a lunii decembrie.

Partea de activ reflectă toate elementele patrimoniale sub aspectul componenței și structurii în care acestea există (în formă materială sau în formă bănească). Din punct de vedere al structurii în partea de activ se evidențiază activele fixe sau imobilizate (necorporale, corporale și financiare) și activele circulante (stocuri, creanțe și active de trezorerie).

În partea de pasiv se evidențiază sursele de proveniență ale activelor care cuprind: capitalurile permanente (proprie și împrumutate) și datoriile.

În bilanț drepturile patrimoniale ale unui agent economic la un moment dat (activele) sunt grupate separat de angajamentele patrimoniale contractate de acesta la aceeași dată (pasivele).

11.2.1. Modalități de prezentare a bilanțului

Se cunosc două modalități de prezentare a bilanțului (Figura 22):

- în format tablou - cu două coloane reprezentând activul și pasivul (sub formă de cont).
- în format lista - unde activul și pasivul apare unul în continuarea celuilalt.

Prezentare în cont		Prezentare în listă
ACTIV	PASIV	ACTIV
		PASIV

Figura 22. Modalități de prezentare a bilanțului

Cele două părți ale bilanțului cuprind elementele patrimoniale ale unei entități grupate în funcție de conținutul economic al acestora:

- **ACTIVUL** conține toate valorile care sunt utilizate de către o entitate, participând la procesul de creare de bunuri economice și deci având un rol activ;
- **PASIVUL** reprezintă originea acestor valori, cuprinzând un ansamblu de drepturi și obligații, el fiind sursa de proveniență a banilor și deci având un rol pasiv.

Ecuția bilanțieră este: $ACTIV = PASIV$

Elementele componente ale unui bilanț contabil sunt prezentate în Tabel 88.

Tabel 88. Model de bilanț în format tablou

ACTIV	PASIV
A. ACTIVE IMOBILIZATE	A. CAPITALURI PROPRII
I. Imobilizări necorporale (licențe de fabricație, marci, brevete etc.) II. Imobilizări corporale (mij. de transport, terenuri, echipamente, inst. de lucru) III. Imobilizări financiare (acțiuni, obligațiuni - termen mai mare de un an)	I. Capital (capital social subscris și varsat) II. Prime de capital (de emisiune, de aport) III. Rezerve din reevaluare IV. Alte rezerve V. Profitul sau pierderea reportat(ă) VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar
TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	TOTAL CAPITALURI PROPRII
B. ACTIVE CIRCULANTE	B. DATORII
I. Stocuri (materiale, materii prime, produse finite, produse în curs de execuție, ambalaje) II. Creanțe (clienți, debitori, alte decontări) III. Casa și conturi la bănci (casa, disponibil la bănci - în lei și în devize) IV. Alte valori (timbrelor poștale, tichete)	I. Împrumuturi II. Credite III. Dobânzi aferente datoriilor IV. Alte datorii (la bugetul statului: impozit pe salarii, impozit pe venit/profit, T.V.A. de plată; la bugetele locale; la asigurările sociale; la asociații /acționari, salariați (dividende de plată, salarii; furnizori)
TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	TOTAL DATORII
C. Cheltuieli înregistrate în avans (Materiale trimise la terți spre prelucrare, avansuri acordate)	C. Venituri înregistrate în avans (Materiale luate de la terți spre prelucrare, avansuri primite)
TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV

Se consideră că bilanțul contabil are un rol important atât pentru entitate cât și pentru utilizatorii externi:

- din perspectiva teoriei contabile - acesta reflectă dubla reprezentare, prin care elementele patrimoniale sunt prezentate atât sub aspectul componenței materiale cât și sub aspectul surselor de proveniență;
- sub aspect practic bilanțul reprezintă o sursă de informații pe baza cărora se poate analiza activitatea economică a unei entități, se pot lua decizii optime pentru ameliorarea situației existente.

11.2.2. Funcțiile bilanțului

Bilanțul contabil ca procedeu al metodei contabilității îndeplinește următoarele funcții:

- **funcția de generalizare a informațiilor contabile** prin gruparea și sistematizarea datelor atât la nivel de entitate cât și la nivel național (prin instituții specializate);

- **funcția de informare** prin culegerea, înregistrarea, prelucrarea și generalizarea informațiilor contabile, care sunt necesare factorilor de decizie din interiorul și exteriorul entității (salariați, acționari, asociați, organe fiscale, instituții bancare, creditori diverși);
- **funcția de analiză** prin furnizarea de informații care se folosesc pentru determinarea unor indicatori economico-financiari, prin intermediul cărora se poate stabili diagnosticul unei entități.

11.2.3. Caracteristicile bilanțului

Principalele caracteristici ale bilanțului sunt:

- bilanțul este un instrument financiar care indică evoluția afacerii și arată care este situația entității în acel moment;
- indică: sursele de proveniență a capitalurilor (pasivul bilanțier) și modalitățile de folosință a acestor capitaluri (activul bilanțier). Cele două secțiuni sunt întotdeauna egale, activul cuprinde: resursele pe care le are la dispoziție entitatea pentru a-și realiza activitatea și a obține profit, iar pasivul este format din investițiile cumulate ale proprietarilor și obligațiile către terți ale entității;
- orice modificare într-o parte sau alta a bilanțului va genera o modificare de aceeași mărime și în același sens de o parte sau de alta a bilanțului;
- elementele din bilanț sunt structurate astfel: activele în ordinea inversă a lichidității iar pasivele în ordinea inversă a exigibilității lor.

11.2.4. Tipuri de modificări în structura bilanțului

În interiorul patrimoniului unui agent economic apar în permanență modificări sub forma creșterilor sau a diminuărilor atât în partea de activ cât și în partea de pasiv, ca urmare a proceselor economice care au loc. Activul bilanțului cuprinde patrimoniul economic în timp ce pasivul acestuia cuprinde patrimoniul juridic.

Din punct de vedere al operațiilor economice și financiare care pot avea loc în interiorul patrimoniului unei entități se cunosc următoarele tipuri de modificări în structura bilanțului⁸⁸:

- modificări în structura patrimoniului economic;
- modificări în structura patrimoniului juridic;

⁸⁸ Pântea, I.P., Managementul contabilității românești, Ed. Intelcredo, vol 1, Deva, 1998, p. 33

- modificări ce determină creșterea atât a patrimoniului economic cât și a celui juridic;
- modificări ce determină scăderea atât a patrimoniului economic cât și a celui juridic.

Modificările în structura patrimoniului economic se referă la acele modificări care au loc numai în structura activului prin creșterea unui post de activ concomitent cu scăderea altui post de activ, conform următoarei relații:

$$A + x - x = P$$

Exemplu:



1. O societate comercială prezintă următoarele date bilanțiere:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	10.000	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	200
TOTAL	15.000	Total	15.000

Pe parcursul exercițiului are loc o încasare de creanțe în sumă de 900 lei prin bancă.

Rezolvare:

Conform relației de calcul $A + x - x = P$, avem: $15.000 + 900 - 900 = 15.000$

Noul bilanț va avea următoarea formă:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	10.000	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	300	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	2.700	Datorii curente	200
TOTAL	15.000	Total	15.000

Modificările în structura patrimoniului juridic presupun modificări numai în structura pasivului prin scăderea unui post de pasiv concomitent cu creșterea altui post de pasiv, conform următoarei relații:

$$A = P - x + x$$



2. O societate comercială prezintă următoarele date bilanțiere:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	10.000	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000

Creanțe	1.200	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	200
TOTAL	15.000	Total	15.000

În cursul exercițiului financiar societatea comercială achită suma de 100 lei în vederea stingerii unei obligații comerciale (la un furnizor) și suma de 20 lei în vederea stingerii unei obligații fiscale (plata impozitului pe profit) dintr-un împrumut bancar la care aceasta a apelat.

Rezolvare:

Conform relației de calcul $A = P - x + x$, avem: $15.000 - (100 + 20) + 120 = 15.000$

Noul bilanț va avea următoarea formă:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	10.000	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	920
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	80
TOTAL	15.000	Total	15.000

Modificările ce determină creșterea atât a patrimoniului economic cât și a celui juridic au loc atunci când intervine o creștere a unui post de activ concomitent cu o creștere a unui post de pasiv. Relația de calcul pentru acest tip de modificare este:

$$A + x = P + x$$



3. O societate comercială prezintă următoarele date bilanțiere:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	10.000	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	200
TOTAL	15.000	Total	15.000

În cursul exercițiului financiar societatea comercială achiziționează de la un furnizor un utilaj în valoare de 2.500 lei.

Rezolvare:

Conform relației de calcul $A + x = P + x$, avem: $15.000 + 2.500 = 15.000 + 2.500$.

Noul bilanț va avea următoarea formă:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	12.500	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	800

Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	2.700
TOTAL	17.500	Total	17.500

Se observă că au crescut imobilizările concomitent cu creșterea obligației de plată la furnizori.

Modificările ce determină scăderea atât a patrimoniului economic cât și a celui juridic intervin atunci când în urma unor operații economice are loc scăderea concomitentă a unui post de activ cu cea a altui post de pasiv. Relația de calcul pentru acest tip de modificare este:

$$A - x = P - x$$



4. O societate comercială prezintă următoarele date bilanțiere:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	12.500	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	1.800	Datorii curente	2.700
TOTAL	17.500	Total	17.500

În cursul exercițiului financiar societatea comercială achită parțial un furnizor de utilaj cu suma de 1.800 lei, din disponibilitățile bănești pe care aceasta le are la bancă.

Rezolvare:

Conform relației de calcul $A - x = P - x$, avem: $17.500 - 1.800 = 17.500 - 1.800$.

Noul bilanț va avea următoarea formă:

ACTIV		PASIV	
Imobilizări	12.500	Capital social	12.000
Stocuri	2.000	Rezerve	2.000
Creanțe	1.200	Împrumuturi	800
Disponibilități bănești în casierie și la bănci	0	Datorii curente	900
TOTAL	15.700	Total	15.700

11.3. Contul de profit sau pierdere

Contul de profit și pierdere denumit de unii autori „contul de rezultat” ne furnizează informații asupra modului în care s-a creat „averea” pe o anumită perioadă, informații necesare pentru managementul entității cu privire la tipurile de venituri și cheltuieli. În acest sens rezultatul exercițiului este detaliat pe fiecare tip de activitate: de exploatare, financiară și extraordinară.

Cheltuielile și veniturile unei entități nu sunt prezentate în bilanț (nu sunt posturi patrimoniale) ele fiind prezentate numai în contul de profit și pierdere deoarece acestea sunt considerate că nu sunt elemente bilanțiere, ele ne reprezentând sold la sfârșitul perioadei.

Deoarece ele prezintă importanță atât pentru entitate cât și pentru utilizatorii externi s-a creat distinct o anexă la situațiile financiare denumită „Contul de profit și pierdere” unde să fie evidențiate distinct veniturile și cheltuielile.

11.3.1. Conținutul contului de profit sau pierdere

Contul de profit sau pierdere este construit pe trei niveluri distincte (al exploatării, financiar și extraordinar), el reprezentând o recapitulare a proceselor economice care au avut loc, consemnând finalitatea acestor procese (veniturile și cheltuielile) și stabilind rezultatul financiar de la sfârșitul perioadei.

Ecuția contului de profit și pierdere în forma sa generală este:

$$\text{REZULTAT} = \text{VENITURI} - \text{CHELTUIELI}$$

Contul de profit sau pierdere urmărește fluxurile financiare, de venituri și cheltuieli dintr-o anumită perioadă de timp, stabilind la final rezultatul, adică profitul sau pierderea înregistrată de entitate.

În țara noastră se folosește contul de profit sau pierdere sub formă de listă, în care veniturile și cheltuielile sunt structurate după natura și conținutul lor economic. Totuși există și o altă abordare a acestuia susținută de modelul anglo-saxon, prezentată în Tabel 89:

Tabel 89. Modele aferente Contului de profit și pierdere

MODELUL ROMANESC	MODELUL ANGLO-SAXON
1. Venituri din exploatare	1. Vânzări nete
2. Cheltuieli din exploatare	2. Costul bunurilor vândute (COGS = Cost of Goods Sold)
3. REZULTAT DIN EXPLOATARE (1-2)	3. MARJA BRUTA (GROSS MARGIN) (1-2)
4. Venituri financiare	4. Cheltuieli de desfacere, generale și de administrație (salarii, utilități, chirie, promovare, amortizare etc.)
5. Cheltuieli financiare	5. REZULTAT ÎNAINTE DE IMPOZITE ȘI TAXE (EBIT = Earnings Before Interests and Taxes)
6. REZULTAT FINANCIAR (4-5)	
7. REZULTATUL CURENT (3+6)	
8. Venituri excepționale	
9. Cheltuieli excepționale	
10. REZULTATUL	

EXCEPȚIONAL (8-9) 11. REZULTATUL BRUT AL EXERCITIULUI (7+10) 12. Impozitul pe profit 13. REZULTATUL EXERCITIULUI	(3-4) 6. Cheltuieli cu dobânzile 7. REZULTAT BRUT (5-6) 8. Cheltuieli cu impozitul 9. REZULTAT NET (NET INCOME)
---	--

11.3.2. Caracteristicile contului de profit sau pierdere

În contul de profit sau pierdere se oglindesc veniturile și cheltuielile care alături de informațiile furnizate de bilanț permit realizarea de către entitate a “managementului profitului”.

Potrivit legislației din România, contabilitatea este constituită sub formă de angajament care creează anumite caracteristici distincte cu efecte asupra contului de profit și pierdere:

- există anumite defazări între momentul în care are loc recunoașterea unui venit sau a unei cheltuieli și momentul în care se încasează venitul sau se plătește cheltuiala;
- există situații în care au loc returnări de bunuri între clienți și furnizori care pot apare în două exerciții financiare diferite și care afectează rezultatul financiar al unui alt exercițiu decât a celui în care a avut loc tranzacția economică;
- există situații în care anumiți clienți nu-și mai onorează obligațiile asumate și ca urmare venitul înregistrat într-un anumit exercițiu financiar nu se mai transformă într-o încasare ulterioară și ia forma unei cheltuieli într-un alt exercițiu financiar.

Ca urmare a acestor caracteristici putem concluziona și să spunem că venitul nu este egal cu încasarea, iar cheltuiala nu este egală cu plata, iar managementul financiar al entității trebuie să informeze Adunarea generală a acționarilor cu privire la aceste aspecte atunci când hotărăște repartizarea profitului.

11.4. Situația modificărilor capitalului propriu

Situația modificărilor capitalurilor proprii este un document opțional pentru entitățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime stabilite de Ordinul nr. 3055/2009. Denumită și situația netă a capitalurilor aceasta reflectă patrimoniul net, valoarea datoriilor entității față de asociați sau acționari.

Această situație evidențiază: rezultatul net al perioadei ca efect al rentabilității și a stării patrimoniale; elementele de venit, cheltuială și

rezultat care contribuie la formarea capitalului propriu, efectul cumulat al politicilor contabile și corecția erorilor fundamentale.

11.5. Situația fluxurilor

Situația fluxurilor de trezorerie denumită și situația cash-flow-ului este un document financiar a cărui întocmire nu este obligatorie pentru entitățile care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime stabilite de Ordinul nr. 3055/2009.

Situația fluxurilor de numerar este o recapitulare de mișcări de fluxuri financiare de încasări și plăți ceea ce permite entității să realizeze “managementul numerarului”.

11.5.1. Conținutul situației fluxurilor

Situația fluxului de numerar cuprinde:

- numerar din activitatea de exploatare – reflectă disponibilitățile bănești prin corectarea profitului net, adunându-se cheltuielile care nu necesită plata de disponibilități bănești și/sau scăzându-se veniturile de același tip;
- numerar din activitatea de investiții – reflectă scăderea disponibilităților bănești în cazul investițiilor în active imobilizate sau creșterea acestora în situația vânzării unor active;
- numerar din activitatea de finanțare – reflecta efectele în ceea ce privește fluxul de numerar, a contractării sau plății unor datorii, respectiv capitalizarea profitului sau distribuirea acestuia ca dividende și a emisiunii de noi acțiuni sau răscumpărării unei părți din cele existente.

Un model a Situației cash-flow-ului poate fi obținut prin deducerea din profit a cheltuielilor care au presupus ieșiri de numerar, conform Tabel 90:

Tabel 90. Model - situația cash-flow

Profit net
+ Cheltuieli care nu necesita lichidități (exp. amortizarea)
Modificări în activele circulante:
- creșteri, + scăderi ale creanțelor
- creșteri, + scăderi ale stocurilor
Modificări în structura datoriilor pe termen scurt
+ creșteri, - scăderi ale datoriilor către furnizori
+ creșteri, - scăderi ale datoriilor către salariați
+ creșteri, - scăderi ale datoriilor către Fisc
Total 1 Cash-flow din exploatare (suma elementelor de mai sus)
+ Investiții în active

- Vânzarea de active
Total 2 Cash-flow din investiții (suma elementelor de mai sus)
+ împrumuturi bancare
+ majorări de capital
- plata unor dobânzi
- plata dividendelor
- răscumpararea unei părți a acțiunilor
Total 3 Cash-flow din activ. de finanțare (suma elementelor de mai sus)
CASH-FLOW FINAL (Cash-flow la încep. per.+Total 1+Total 2+Total 3)

11.5.2. Caracteristicile situației fluxurilor

Acest document este util pentru managementul financiar al oricărei entități deoarece prin intermediul lui se ține evidența lichidităților de care dispune entitatea, reflectând care sunt încasările și plățile care se vor realiza, respectiv consuma într-o anumită perioadă de timp.

Ecuatia situației fluxului de numerar este următoarea:

$$\text{DISPONIBILITĂȚI INIȚIALE} + \text{INTRĂRI DE NUMERAR} - \text{IEȘIRI DE NUMERAR} = \text{DISPONIBILITĂȚI FINALE}$$

Cunoașterea în orice moment a situației mișcării numerarului protejează entitatea împotriva insolvabilității, cunoscut fiind că o entitate poate supraviețui fără profit dar nu și fără lichidități.

11.6. Politici contabile

Politicile contabile sunt principii, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. Acestea pot fi: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

Atunci când se depun situațiile financiare acestea trebuie să fie însoțite de politicile contabile, care au fost aprobate de administrator pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii conform cerințelor prevăzute de legislație. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective. Orice modificări aduse la politicile contabile pot fi făcute de:

a) inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;

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.

O modificare de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de⁸⁹:

- 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.

Pe parcursul derulării activității entitatea poate să întâlnească situații care justifică modificarea de politici contabile:

- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt 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, unde este armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

11.7. Notele explicative

Conform cadrului legislativ aplicabil în România începând cu anul 2015 entitățile care la data bilanțului nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii de mărime prevăzute la pct. 9 alin. (3) din Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 trebuie să depună Note explicative, alături de Bilanț prescurtat și Contul de profit și pierdere. Microentitățile nu au obligația depunerii notelor explicative.

Notele explicative sunt documente care fac parte integrantă din situațiile financiare și ajută la crearea unei imagini cât mai fidele asupra activelor, datoriilor, a rezultatului și a poziției financiare și economice a entității.

În interiorul notelor explicative se regăsesc explicații despre fiecare element semnificativ din Bilanț și Contul de profit și pierdere, precum:

⁸⁹ Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, art. 60 (1).

- metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare și metodele folosite în cazul ajustărilor de valoare;
- informații despre denumirea și sediul social al entităților în care societatea deține interese de participare care reprezintă un procent de capital de cel puțin 20% din valoarea totală a capitalului, precum și profitul sau pierderea din ultimul exercițiu financiar;
- se menționează dacă situațiile financiare au fost întocmite cu respectarea prevederilor legislative;
- informații legate de denumirea entității care face raportarea, se precizează că situațiile financiare sunt proprii și nu ale grupului, data la care au fost întocmite, perioada la care se referă, moneda în care au fost întocmite;
- se mai prezintă și următoarele informații: locul principal de desfășurare a activității dacă este altul decât sediul social, activitatea desfășurată și principalele domenii de activitate, denumirea societății mamă și cea a deținătorului final din cadrul grupului etc..

Notele explicative la situațiile financiare conțin informații suplimentare privind anumite elemente semnificative existente în entitate.

Notele explicative nu sunt limitative pentru entitățile care au obligația întocmirii lor⁹⁰.

11.8. Necesitatea și importanța situațiilor financiare

Necesitatea și importanța situațiilor financiare rezidă din rolul pe care acestea îl îndeplinesc, acela de documente de sinteză care transmit informații financiare atât pentru utilizatorii interni cât și pentru cei externi entității.

Informațiile financiare furnizate de situațiile financiare îndeplinesc anumite caracteristici:

- sunt exacte deoarece sunt preluate din contabilitatea financiară a entității pe baza documentelor justificative înregistrate de către entitate (corespund realității);
- sunt prompte acestea sunt completate și transmise de către fiecare entitate organelor fiscale la fiecare început de an conform termenelor prevăzute pentru întocmirea situațiilor financiare de către legislația în vigoare;

⁹⁰ Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul financiar al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, Capitolul 6 „Note explicative la situațiile financiare anuale”.

- sunt publice deoarece fac obiectul publicării de către organismele naționale;
- sunt vitale deoarece acestea ne spun în etalon valoric cât sunt activele și din ce sunt compuse, care ne sunt capitalurile și datoriile, dacă s-a obținut profit sau s-a înregistrat pierdere etc.;
- ne ajută să stabilim cât de eficient funcționează o entitate prin analiza financiară, prin calculul de indicatori specifici;
- sunt necesare pentru utilizatorii externi (bănci, acționari, furnizori), alte firme (pentru parteneriate, fuziuni etc.);
- sunt solicitate de autoritatea fiscală pentru a exista un control asupra modului de colectare și virare a impozitelor și taxelor pe care entitatea le datorează statului.

12. Subiecte pentru verificarea cunoștințelor

I. Răspundeți la următoarele întrebări:

1. În ce constă activitatea contabilă?
2. Care sunt tipurile de informație contabilă pe care le oferă contabilitatea?
3. Cine sunt utilizatorii de informație contabilă și de ce anume sunt interesați fiecare?
4. De ce este necesar și util să cunoaștem și să interpretăm informația contabilă?
5. Care este obiectul de studiu al contabilității?
6. Ce înțelegeți prin noțiunea de patrimoniu? Care sunt elementele care-l definesc?
7. Care este diferența dintre societățile de persoane și cele de capitaluri? Dați exemple.
8. Care sunt funcțiile contabilității? Definiți-le.
9. Care sunt principiile contabilității? Definiți-le.
10. Ce înțelegeți prin politici contabile?
11. Ce înțelegeți prin tratamente contabile?
12. Care sunt procedeele specifice metodei contabilității? Dar cele comune și altor științe?
13. Ce înțelegeți prin noțiunea de document justificativ? Dar document contabil?
14. Care sunt procesele prin care trec documentele?
15. Definiți documentele contabile?
16. Definiți documentele de sinteză și raportare financiară?
17. Clasificați documentele primare din contabilitate.
18. Ce este contul și care sunt funcțiile pe care acesta le îndeplinește?
19. Care sunt formele de înregistrare a contului?
20. Care sunt elementele care definesc un cont (structura contului)?
21. Ce tipuri de conturi cunoașteți?
22. Care sunt principalele reguli de funcționare a conturilor?
23. Ce înțelegeți prin dubla înregistrare?
24. Ce cuprinde formula contabilă?
25. Ce este planul de conturi? Enumerați clasele de conturi.
26. Care sunt formele de prelucrare a datelor contabile?
27. Ce înțelegeți prin noțiunea de capital din punct de vedere economic?
28. Din ce este format capitalul total al unei entități? Definiți.
29. Ce înțelegeți prin noțiunea de acțiune? Dar parte socială?

30. Ce cuprind conturile de capital și rezerve?
31. Ce înțelegeți prin capital social și care sunt formele de manifestare a capitalului social?
32. Ce înțelegeți prin noțiunea de prime de capital? Clasificați-le.
33. Ce înțelegeți prin noțiunea de rezerve din reevaluare?
34. Care sunt cauzele care duc la pierderea de valoare și care impun reevaluarea activelor?
35. Ce înțelegeți prin noțiunea de rezerve? Clasificați-le.
36. Ce înțelegeți prin rezultatul reportat al exercițiului financiar?
37. Ce înțelegeți prin rezultatul exercițiului financiar (curent)?
38. Ce înțelegeți prin noțiunea de câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii?
39. Ce înțelegeți prin noțiunea de provizioane? Care sunt cauzele pentru care acestea se constituie?
40. Ce înțelegeți prin noțiunea de împrumuturi și datorii asimilate? Enumerați.
41. Care sunt operațiunile economice legate de capitaluri care pot avea loc într-o entitate? Definiți-le.
42. Ce înțelegeți prin noțiunea de active?
43. Care sunt criteriile de recunoaștere a activelor imobilizate?
44. Clasificați activele imobilizate și circulante?
45. Ce înțelegeți prin noțiunea de activ imobilizat?
46. Ce sunt imobilizările necorporale și care sunt formele sub care se regăsesc? Dați exemple.
47. Ce sunt imobilizările corporale și care sunt formele sub care se regăsesc? Dați exemple.
48. Care este diferența dintre imobilizări corporale și necorporale?
49. Care sunt grupele principale stabilite de Catalogul de clasificare a mijloacelor fixe?
50. Ce înțelegeți prin imobilizări financiare și care sunt formele sub care se regăsesc? Dați exemple.
51. Care sunt tipurile de acțiuni? Definiți-le.
52. Care sunt tipurile de obligațiuni? Definiți-le.
53. Ce înțelegeți prin noțiunea de amortizare?
54. Care sunt regimurile de amortizare? Definiți-le.
55. Care sunt tipurile de imobilizări care nu se amortizează și care este motivația economică?
56. Ce înțelegeți prin noțiunea de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor?
57. Care sunt modalitățile de intrare în patrimoniu a unei imobilizări?

58. Care sunt modalitățile de ieșire din patrimoniu a unei imobilizări?
59. Care sunt modalitățile de evaluare a activelor imobilizate?
60. Ce înțelegeți prin cost de achiziție? Dar prin cost de producție?
61. Ce înțelegeți prin evaluarea la inventariere?
62. Ce înțelegeți prin noțiunea de activ circulant? Care sunt formele sub care se regăsesc activele circulante?
63. Ce înțelegeți prin inventar permanent?
64. Ce înțelegeți prin inventar intermitent?
65. Ce înțelegeți prin noțiunea de stocuri și care sunt criteriile de clasificare potrivit IAS 2?
66. Ce înțelegeți prin noțiunea de producție în curs de execuție?
67. Clasificați stocurile după practica economică.
68. Ce înțelegeți prin următoarele noțiuni: materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar?
69. Ce înțelegeți prin noțiunea de stocuri în curs de aprovizionare?
70. Care sunt metodele de evaluare a producției în curs de execuție?
71. Care sunt principalele tipuri de produse?
72. Ce înțelegeți prin noțiunea de stocuri aflate la terți?
73. Clasificați efectivele de animale și păsări din punct de vedere al contabilității.
74. Cum pot avea loc intrările și ieșirile de animale și păsări?
75. Ce înțelegeți prin noțiunea de mărfuri?
76. Cum pot avea loc intrările și ieșirile de mărfuri?
77. Ce înțelegeți prin noțiunea de ambalaje? Clasificați-le.
78. Ce înțelegeți prin noțiunea de ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție?
79. Ce înțelegeți prin noțiunea de creanțe?
80. Ce înțelegeți prin noțiunea de client?
81. Ce înțelegeți prin grup și acționari?
82. Ce înțelegeți prin debitori diverși?
83. Ce înțelegeți prin noțiunea de ajustări pentru deprecierea creanțelor?
84. Ce înțelegeți prin noțiunea de trezorerie a unei entități?
85. Care sunt obiectivele contabilității de trezorerie?
86. Ce înțelegeți prin investiții pe termen scurt? Clasificați-le.
87. Ce înțelegeți prin noțiunea de conturi la bănci?
88. Care sunt caracteristicile decontărilor fără numerar?
89. Definiți principalele instrumente de plată fără numerar?
90. Ce înțelegeți prin noțiunea de casă?
91. Care sunt caracteristicile decontărilor cu numerar?
92. Ce înțelegeți prin acreditive și avansuri de trezorerie?
93. Ce înțelegeți prin noțiunea de viramente interne?

94. Ce înțelegeți prin noțiunea de ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie?
95. Ce înțelegeți prin cheltuieli înregistrate în avans? Dați exemple.
96. Ce înțelegeți prin noțiunea de datorie?
97. Care este diferența dintre datoriile curente și cele pe termen lung?
98. Care sunt elementele componente ale datoriilor din punct de vedere al bilanțului contabil?
99. Care sunt tipurile de datorii?
100. Care sunt condițiile de recunoaștere a datoriilor în contabilitate?
101. Care sunt posibilitățile de evaluare a datoriilor?
102. Ce înțelegeți prin noțiunea de furnizori?
103. Ce înțelegeți prin noțiunea de clienți creditori?
104. Ce înțelegeți prin noțiunea de personal și conturi asimilate?
105. Ce înțelegeți prin noțiunea de asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate?
106. Care este componența conturilor din grupa Bugetul statului fonduri speciale și conturi asimilate?
107. Care este diferență dintre impozitul pe profit și cel pe venit?
108. Care sunt criteriile pe care o societate trebuie să le îndeplinească pentru a fi încadrată la microîntreprindere?
109. Ce înțelegeți prin noțiunea de grup și care sunt operațiunile pe care le pot face entitățile în cadrul unui grup?
110. Care sunt situațiile care pot naște creanțe și datorii temporare în cadrul unui grup?
111. Ce înțelegeți prin noțiunea de creditori diverși?
112. Ce înțelegeți prin noțiunea de decontări în cadrul unității?
113. Care sunt operațiunile care pot face obiectul unei relații de decontare între unitate și subunitate?
114. Ce înțelegeți printr-un credit și care sunt elementele care-l definesc?
115. Care este diferența dintre creditele bancare pe termen scurt și cele pe termen lung?
116. Ce înțelegeți prin noțiunea de provizion?
117. Ce înțelegeți prin noțiunea de venituri înregistrate în avans?
118. Ce înțelegeți prin noțiunea de subvenție?
119. Ce înțelegeți prin noțiunea de cheltuieli?
120. Care sunt etapele pe care cheltuielile le parcurg?
121. Care sunt principalele tipuri de cheltuieli?
122. Clasificați și apoi definiți felurile de cheltuieli de exploatare?
123. Clasificați și apoi definiți felurile de cheltuieli financiare?
124. Clasificați și apoi definiți felurile de cheltuieli extraordinare?
125. Ce înțelegeți prin contabilitatea de angajamente?

126. Care este clasificarea cheltuielilor după planul de conturi?
127. Ce înțelegeți prin cheltuieli privind stocurile?
128. Ce înțelegeți prin cheltuielile cu serviciile executate de terți?
129. Ce înțelegeți prin cheltuielile cu alte servicii executate de terți?
130. Ce înțelegeți prin cheltuieli cu alte impozite și taxe și vărsăminte asimilate?
131. Ce înțelegeți prin cheltuieli cu personalul?
132. Ce înțelegeți prin alte cheltuieli de exploatare?
133. Ce înțelegeți prin cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare?
134. Ce înțelegeți prin noțiunea de cheltuieli deductibile integrale?
135. Dați exemple de cheltuieli cu deductibilitate limitată?
136. Dați exemple de cheltuieli cu nedeductibile?
137. Ce sunt veniturile?
138. Care sunt momentele de formare a veniturilor?
139. Care sunt principalele tipuri de venituri?
140. Clasificați și apoi definiți felurile de venituri din exploatare?
141. Clasificați și apoi definiți felurile de venituri financiare?
142. Clasificați și apoi definiți felurile de venituri extraordinare?
143. Ce înțelegeți prin noțiunea de cifră de afaceri?
144. Care sunt condițiile de recunoaștere a veniturilor în contabilitate?
145. Care sunt reducerile de preț existente în practica economică?
146. Enumerați reducerile comerciale și apoi definiți-le?
147. Definiți reducerea financiară?
148. Care este tratamentul contabil al reducerilor comerciale?
149. Ce înțelegeți prin venituri aferente producției în curs de execuție?
150. Ce înțelegeți prin venituri din producția de imobilizări?
151. Ce înțelegeți prin venituri din subvenții de exploatare?
152. Ce înțelegeți prin alte venituri din exploatare?
153. Ce înțelegeți prin venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare?
154. Ce sunt conturile speciale?
155. Care sunt principalele caracteristici ale conturilor speciale?
156. Dați exemple de elemente care pot fi înregistrate în alte conturi în afara bilanțului?
157. Ce înțelegeți prin situații financiare anuale?
158. Ce înțelegeți prin noțiunea de Bilanț și ce cuprinde acesta?
159. Care sunt modalitățile de prezentare a bilanțului?
160. Care sunt cele două părți ale bilanțului? Ce conțin acestea?
161. Care sunt funcțiile bilanțului?
162. Care sunt caracteristicile bilanțului?

163. Care sunt modificările care pot avea loc în structura bilanțului?
164. Ce înțelegeți prin noțiunea de Cont de profit și pierdere și ce cuprinde acesta?
165. Care sunt caracteristicile contului de profit și pierdere?
166. Ce cuprinde Situația modificărilor capitalurilor proprii?
167. Ce înțelegeți prin noțiunea de Situația fluxurilor și ce cuprinde aceasta?

II. Încercuiți varianta corectă:

1. La o societate comerciala cu răspundere limitată Adunarea Generală este formată din:
a) acționari
b) asociați
c) acționari și asociați
2. Contabilitatea studiază:
a) efectele tranzacțiilor economice pentru informarea utilizatorilor interni și externi;
b) efectele tranzacțiilor comerciale pentru informarea utilizatorilor externi;
c) efectele tranzacțiilor economice asupra situației economice și financiare, precum și asupra performanței unei entități, în scopul informării utilizatorilor interni și externi.
3. Informația contabilă este pentru acționari un:
a) instrument de apreciere a rentabilității și de măsurare a riscului;
b) instrument de verificare a solvabilității pe termen lung;
c) instrument de informare și menținere a încrederii în plasamentele lor.
4. Formula contabilă este:
a) o modalitate de transpunere a tranzacțiilor;
b) o modalitate de înregistrare folosind dubla înregistrare în conturile corespondente a fiecărei operațiuni economice, exprimate valoric;
c) o modalitate de înregistrare folosind dubla înregistrare în conturi a operațiilor contabile.
5. Capitalul social al unei societăți este:
a) sursă de procurare a activelor imobilizate și circulante;
b) sursă pentru constituirea de provizioane;
c) sursă de finanțare pentru plata unor dividende.
6. Sunt considerate active imobilizate necorporale:
a) licențele;

- b) produsele finite;
- c) materialele aflate în prelucrare la terți.

7. Amortizarea liniară reprezintă:

- a) includerea uniformă (egală) în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare;
- b) multiplicarea cotelor medii de amortizare liniară cu coeficienții prevăzuți de legislație
- c) calcularea unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix iar restul amortizării se calculează prin aplicarea regimului liniar.

8. Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca:

- a) venit;
- b) cheltuială;
- c) sume în curs de clarificare;

9. Stocurile sunt:

- a) active imobilizate;
- b) active circulante;
- c) elemente de creanță.

10. O societate comercială care are ca obiect de activitate reparații aparate electrocasnice achiziționează de la o altă firmă un aparat de măsură și control la prețul de 2.700 lei. În contabilitate acest aparat se va înregistra:

- a) ca o imobilizare necorporală;
- b) ca o imobilizare din categoria: instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- c) ca un element de stoc.

11. Informația contabilă este pentru creditorii:

- a) instrument de gestiune;
- b) instrument de informare și menținere a încrederii în plasamentele lor;
- c) instrument de apreciere a rentabilității și de măsurare a riscurilor.

12. Articolul contabil cuprinde:

- a) elementele formulei contabile, data și suma debitoare și creditoare;
- b) elementele formulei contabile și explicația contabilă;
- c) elementele formulei contabile, data, explicația și denumirea documentului justificativ.

13. Nu sunt capitaluri proprii:

- a) rezerva legală;
- b) împrumuturile;
- c) rezervele din reevaluare.

14. Imobilizările necorporale cuprind:

- a) terenurile și amenajările la terenuri;
- b) cheltuielile de constituire;
- c) construcțiile și instalațiile provizorii;

15. Amortizarea accelerată reprezintă:

- a) includerea uniformă (egală) în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare;
- b) multiplicarea cotelor medii de amortizare liniară cu coeficienții prevăzuți de legislație
- c) calcularea unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix iar restul amortizării se calculează prin aplicarea regimului liniar.

16. Imobilizările financiare sunt:

- a) investiții financiare pe termen lung;
- b) investiții financiare pe termen scurt;
- c) investiții financiare pe termen lung și scurt;

17. Societatea X având ca obiect de activitate reparații calculatoare achiziționează un hard-disk de la o altă societate Y pentru repararea unui calculator adus de un client. Precizați ce reprezintă hard-disk-ul pentru societatea X:

- a) produs finit;
- b) piesă de schimb;
- c) material consumabil.

18. O societate comercială care are ca obiect de activitate producerea de instalații electrice achiziționează de la o altă firmă un generator de curent pentru scop intern la prețul de 30.000 lei. În contabilitate acest generator se va înregistra:

- a) ca o imobilizare necorporală;
- b) ca o imobilizare corporală;
- c) ca un material consumabil.

19. O firma plătitoare de T.V.A. a efectuat în decursul unei luni următoarele operațiuni economice: a vândut bunuri și servicii în valoare totală de 23.000 lei (inclusiv TVA de 19%) și a cumpărat bunuri și servicii în valoare de 20.000 lei (inclusiv TVA de 19%). Precizați cât ar fi T.V.A.– ul pe care firma îl datorează/recuperează la sfârșitul lunii:

- a) TVA de plată 479 lei;
- b) TVA de recuperat 479 lei;
- c) TVA 3.000 lei.

20. Informația contabilă este pentru creditori un:

- a) instrument de apreciere a rentabilității și de măsurare a riscului;
- b) instrument de verificare a solvabilității pe termen lung;
- c) instrument de informare și menținere a încrederii în plasamentele lor.

21. Contabilitatea se bazează pe:

- a) culegerea, prelucrarea, stocarea informațiilor din documente;
- b) analiza și transmiterea informațiilor din documente în informații contabile care să ne ofere o situație corectă și completă asupra patrimoniului;
- c) ambele.

22. Intrările în contabilitate pot fi:

- a) tranzacții și evenimente măsurabile în unități monetare;
- b) Situații financiare și Rapoarte
- c) ambele.

23. Informația contabilă financiară este destinată:

- a) utilizatorilor interni și externi;
- b) utilizatorilor interni și externi;
- c) utilizatorilor interni.

24. Informația contabilă de gestiune este destinată:

- a) utilizatorilor interni și externi;
- b) utilizatorilor interni și externi;
- c) utilizatorilor interni.

25. Concepția juridică consideră că obiectul de studiu al contabilității este elaborarea și aplicarea procedurilor de evidență, calcul, analiză și control, în expresie valorică, a existenței și stării:

- a) precum și a mișcării și transformării patrimoniului;
- b) precum și a mișcării și transformării capitalului;

c) precum și a mișcării și transformării resurselor economice.

26. Concepția economică consideră că obiectul de studiu al contabilității este elaborarea și aplicarea procedeelelor de evidență, calcul, analiză și control, în expresie valorică, a existenței și stării:

a) precum și a mișcării și transformării patrimoniului;

b) precum și a mișcării și transformării capitalului;

c) precum și a mișcării și transformării resurselor economice.

27. Concepția financiară consideră că obiectul de studiu al contabilității este elaborarea și aplicarea procedeelelor de evidență, calcul, analiză și control, în expresie valorică, a existenței și stării:

a) precum și a mișcării și transformării patrimoniului;

b) precum și a mișcării și transformării capitalului;

c) precum și a mișcării și transformării resurselor economice.

28. În concepția integrată

a) cele 3 concepții se întrepătrund și au ca rezultat o structură care poartă numele de Bilant;

b) cele 3 concepții se întrepătrund și au ca rezultat o structură care poartă numele de Balanță;

c) nu se întrepătrund.

29. În Bilanț – Activele sunt grupate după 3 criterii:

a) natura, destinație și lichiditate;

b) natura, proveniența și exigibilitate;

c) natura, destinație și proveniența.

30. În Bilanț – Pasivele sunt grupate după 3 criterii:

a) natura, destinație și lichiditate;

b) natura, proveniența și exigibilitate;

c) natura, destinație și proveniența.

31. Denumirea sau titlul contului cuprinde:

a) modalitatea de funcționare a contului astfel în partea stângă a oricărui cont se înregistrează sumele cu care acesta a fost debitat iar în partea dreaptă se înregistrează sumele cu care acesta a fost creditat;

b) prezentarea descriptivă a naturii operației care poate conține și numele persoanei fizice sau juridice, documentul justificativ înregistrat, numărul acestuia etc;

c) conținutul economic al elementului bilanțier (bun economic, sursă de finanțare sau rezultat economic) a cărui evidență se realizează prin intermediul acestui cont.

32. Debitul și creditul contului se refera la:

a) modalitatea de funcționare a contului astfel în partea stângă a oricărui cont se înregistrează sumele cu care acesta a fost debitat iar în partea dreaptă se înregistrează sumele cu care acesta a fost creditat;

b) prezentarea descriptivă a naturii operației care poate conține și numele persoanei fizice sau juridice, documentul justificativ înregistrat, numărul acestuia etc;

c) conținutul economic al elementului bilanțier (bun economic, sursă de finanțare sau rezultat economic) a cărui evidență se realizează prin intermediul acestui cont.

33. Explicația operațiunii înregistrate se refera la:

a) modalitatea de funcționare a contului astfel în partea stângă a oricărui cont se înregistrează sumele cu care acesta a fost debitat iar în partea dreaptă se înregistrează sumele cu care acesta a fost creditat;

b) prezentarea descriptivă a naturii operației care poate conține și numele persoanei fizice sau juridice, documentul justificativ înregistrat, numărul acestuia etc;

c) conținutul economic al elementului bilanțier (bun economic, sursă de finanțare sau rezultat economic) a cărui evidență se realizează prin intermediul acestui cont.

34. Soldul inițial (debitor sau creditor) cuprinde:

a) existentul de la începutul perioadei de gestiune care în funcție de tipul contului poate fi debitor sau creditor;

b) toate mișcările de sume care au avut loc în cursul unei perioade care pot fi de natura creșterilor sau micșorărilor și care sunt denumite generic „tranzactii”;

c) existentul valoric al unui cont la un anumit moment de timp care se calculează ca diferență dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

35. Rulajul contului (RD și/sau RC) cuprinde:

a) existentul de la începutul perioadei de gestiune care în funcție de tipul contului poate fi debitor sau creditor;

b) toate mișcările de sume care au avut loc în cursul unei perioade care pot fi de natura creșterilor sau micșorărilor și care sunt denumite generic „tranzactii”;

c) existentul valoric al unui cont la un anumit moment de timp care se calculează ca diferență dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

36. Total sume debitoare sau creditoare (TSD și/sau TSC) cuprinde:

a) existentul de la începutul perioadei de gestiune care în funcție de tipul contului poate fi debitor sau creditor;

b) toate mișcările de sume care au avut loc în cursul unei perioade care pot fi de natura creșterilor sau micșorărilor și care sunt denumite generic „tranzactii”;

c) însumarea rulajului cu soldul inițial al unui cont.

37. Soldul contului (SD sau SC) cuprinde:

a) existentul de la începutul perioadei de gestiune care în funcție de tipul contului poate fi debitor sau creditor;

b) existentul valoric al unui cont la un anumit moment de timp care se calculează ca diferență dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare;

c) însumarea rulajului cu soldul inițial al unui cont.

38. Bilanțul este:

a) cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, în care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu la închiderea exercițiului financiar al societății precum și în alte situații prevăzute de lege (divizări, lichidări, faliment etc)

b) cel care reflectă, separat, pentru fiecare element patrimonial, atât existența, cât și mișcările intervenite pe parcursul perioadei de gestiune;

c) asigură verificarea respectării în contabilitate a principiului dublei înregistrări a elementelor patrimoniale, dând garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi.

39. Contul este:

a) cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, în care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu la închiderea exercițiului financiar al societății precum și în alte situații prevăzute de lege (divizări, lichidări, faliment etc)

b) cel care reflectă, separat, pentru fiecare element patrimonial, atât existența, cât și mișcările intervenite pe parcursul perioadei de gestiune;

c) asigură verificarea respectării în contabilitate a principiului dublei înregistrări a elementelor patrimoniale, dând garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi.

40. Balanța de verificare:

a) cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, în care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu la închiderea exercițiului financiar al societății precum și în alte situații prevăzute de lege (divizări, lichidări, faliment etc)

b) cel care reflectă, separat, pentru fiecare element patrimonial, atât existența, cât și mișcările intervenite pe parcursul perioadei de gestiune;

c) asigură verificarea respectării în contabilitate a principiului dublei înregistrări a elementelor patrimoniale, dând garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi.

41. Funcția de consemnare, aferenta documentelor contabile, presupune:

a) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric;

b) stabilirea drepturilor și obligațiilor bănești ale entităților (in litigii, lipsuri, fraude, acestea permit expertize și cercetări);

c) asigură urmărirea activității economico financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale.

42. Funcția juridică, aferenta documentelor contabile, presupune:

a) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric;

b) stabilirea drepturilor și obligațiilor bănești ale entităților (in litigii, lipsuri, fraude, acestea permit expertize și cercetări);

c) asigură urmărirea activității economico financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale.

43. Funcția de acte justificative, aferenta documentelor contabile, presupune:

a) înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în ele;

b) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric;

c) asigură urmărirea activității economico financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale.

44. Funcția de verificare a activităților desfășurate, aferenta documentelor contabile, presupune:

- a) urmărirea activității economico financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale;
- b) înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în ele;
- c) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric.

45. Funcția de asigurare a integrității patrimoniului, aferenta documentelor contabile, se refera la:

- a) drepturi, răspunderi și obligații în sarcina persoanelor care le au întocmit, cu privire la mișcările de valori produse în averea entității
- b) înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice consemnate în ele;
- c) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric.

46. Funcția de calculație cheltuielile, aferenta documentelor contabile, se refera la:

- a) cheltuielile de producție stau la baza calculării costului produselor obținute, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- b) orice operație economică, efectuată în cadrul entității, se consemnează în documente letric și cifric, cantitativ și valoric;
- c) asigură urmărirea activității economico financiare a întreprinderii în cele mai mici detalii și efectuarea controlului, privind respectarea disciplinei financiare și fiscale.

47. Formulare tipizate sunt:

- a) suporturi de informații, în care conținutul, forma și formatul sunt prestabilite și imprimare
- b) suporturi de informații în care conținutul, forma și formatul nu sunt prestabilite și imprimare, iar folosirea lor este la latitudinea oricărei entități;
- c) ambele.

48. Formulare netipizate sunt:

- a) suporturi de informații, în care conținutul, forma și formatul sunt prestabilite și imprimare
- b) suporturi de informații în care conținutul, forma

și formatul nu sunt prestabilite și imprimare, iar folosirea lor este la latitudinea oricărei entități;

c) ambele.

49. Întocmirea documentelor se realizează:

a) pe formulare tipizate sau netipizate, după caz, iar completarea se face manual sau cu tehnică de calcul;

b) cu scopul de a descoperi eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate;

c) ca să se asigure depozitarea și conservarea acestora în siguranță.

50. Verificarea documentelor are scopul:

a) de a utiliza formulare tipizate sau netipizate, după caz, iar completarea se face manual sau cu tehnică de calcul;

b) de a descoperi eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate;

c) ca să se asigure depozitarea și conservarea acestora în siguranță.

51. Prelucrarea documentelor are scopul:

a) sortarea documentelor pe categorii de operații (cumpărări de bunuri, livrări de produse și mărfuri, consumuri de materiale etc), exprimarea în etalon monetar a mărimii naturale, cantitative a operațiilor economice și dacă este cazul, centralizarea mai multor documente justificative;

b) de a descoperi eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate;

c) să asigure depozitarea și conservarea acestora în siguranță.

52. Arhivarea documentelor are scopul de a asigura:

a) depozitarea și conservarea acestora în siguranță;

b) eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate;

c) sortarea documentelor pe categorii de operații (cumpărări de bunuri, livrări de produse și mărfuri, consumuri de materiale etc), exprimarea în etalon monetar a mărimii naturale, cantitative a operațiilor economice și dacă este cazul, centralizarea mai multor documente justificative.

53. Păstrarea documentelor se poate face:

a) în arhiva curentă a fiecărui sector sau compartiment pentru anul curent și i în arhiva generală a entității pentru anii precedenți;

- b) sortarea documentelor pe categorii de operații (cumpărări de bunuri, livrări de produse și mărfuri, consumuri de materiale etc), exprimarea în etalon monetar a mărimii naturale, cantitative a operațiilor economice și dacă este cazul, centralizarea mai multor documente justificative;
- c) de a descoperi eventualele erori, acțiuni ilegale sau incorecte, asigurându-se astfel exactitatea și realitatea datelor înregistrate în contabilitate.

54. Relevanța informațiilor contabile reprezintă:

- a) capacitatea de a fi utile beneficiarilor în luarea de decizii, oferind suportul necesar în evaluarea evenimentelor trecute, prezente și viitoare sau în corectarea evaluărilor precedente;
- b) capacitatea de a nu conține nici o eroare sau subiectivism și oferă o imagine fidelă a fenomenelor sau proceselor (neutră, obiectivă, completă și să reflecte substanța și efectul evenimentelor economice și nu conveniențele legale)
- c) o calitate esențială a documentelor contabile de sinteză.

55. Credibilitatea informațiilor contabile reprezintă:

- a) capacitatea de a fi utile beneficiarilor în luarea de decizii, oferind suportul necesar în evaluarea evenimentelor trecute, prezente și viitoare sau în corectarea evaluărilor precedente;
- b) capacitatea de a nu conține nici o eroare sau subiectivism și oferă o imagine fidelă a fenomenelor sau proceselor (neutră, obiectivă, completă și să reflecte substanța și efectul evenimentelor economice și nu conveniențele legale)
- c) o calitate esențială a documentelor contabile de sinteză.

56. Inteligibilitatea informațiilor contabile reprezintă:

- a) capacitatea de a fi utile beneficiarilor în luarea de decizii, oferind suportul necesar în evaluarea evenimentelor trecute, prezente și viitoare sau în corectarea evaluărilor precedente;
- b) capacitatea de a nu conține nici o eroare sau subiectivism și oferă o imagine fidelă a fenomenelor sau proceselor (neutră, obiectivă, completă și să reflecte substanța și efectul evenimentelor economice și nu conveniențele legale)
- c) o calitate esențială a documentelor contabile de sinteză.

57. Comparabilitatea informațiilor contabile reprezintă:

- a) capacitatea de a putea compara informațiile din conturile anuale ale aceleiași societăți, într-un anumit interval de timp și să se extragă tendințe privind poziția financiară și performanțele respectivei entități;

b) capacitatea de a nu conține nici o eroare sau subiectivism și oferă o imagine fidelă a fenomenelor sau proceselor (neutră, obiectivă, completă și să reflecte substanța și efectul evenimentelor economice și nu conveniențele legale)

c) o calitate esențială a documentelor contabile de sinteză.

58. Principiul continuității activității se refera la:

a) entitatea care își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;

b) aplicarea acelorași principii, reguli și metode privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp;

c) delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, pe măsura angajării și trecerea lor la rezultatul exercițiului aferent.

59. Principiul permanenței metodelor se refera la:

a) entitatea care își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;

b) aplicarea acelorași principii, reguli și metode privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp;

c) delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, pe măsura angajării și trecerea lor la rezultatul exercițiului aferent.

60. Principiul prudenței se refera la:

a) entitatea care își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;

b) neadmisibilitatea supraevaluării elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor;

c) delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, pe măsura angajării și trecerea lor la rezultatul exercițiului aferent.

61. Principiul independenței exercițiului se refera la:

a) entitatea care își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;

b) neadmisibilitatea supraevaluării elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor;

c) delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, pe măsura angajării și trecerea lor la rezultatul exercițiului aferent.

62. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv se refera la:

- a) entitatea care își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil;
- b) neadmisibilitatea supraevaluării elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor;
- c) stabilirea valorii totale a unei poziții din bilanț și separat a fiecărui element individual.

63. Principiul intangibilității se refera la:

- a) bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent;
- b) neadmisibilitatea supraevaluării elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor;
- c) stabilirea valorii totale a unei poziții din bilanț și separat a fiecărui element individual.

64. Principiul necompensării se refera la:

- a) bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent;
- b) valorile elementelor de activ nu se pot compensa cu valorile elementelor de pasiv și nici veniturile cu cheltuielile;
- c) stabilirea valorii totale a unei poziții din bilanț și separat a fiecărui element individual.

65. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se refera la:

- a) bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent;
- b) valorile elementelor de activ nu se pot compensa cu valorile elementelor de pasiv și nici veniturile cu cheltuielile;
- c) informațiile prezentate în situațiile financiare să reflecte realitatea economică, nu numai forma lor juridică.

66. Principiul pragului de semnificație se refera la:

- a) bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent;
- b) orice element, care are o valoare semnificativă, trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare;
- c) informațiile prezentate în situațiile financiare să reflecte realitatea economică, nu numai forma lor juridică.

67. Activele sunt:

- a) sunt resurse controlate de entitate ca urmare a unor drepturi detinute (de proprietate, de creanta, etc.); provin din evenimente trecute (achizitii, productie, aport de capital, donatii, subventii etc.); genereaza in viitor beneficii economice (prin utilizare, prin consum, prin vanzare), care duc la cresterea fluxurilor de numerar de intrare sau la scaderea fluxurilor de numerar de iesire; valoarea poate fi estimata in mod credibil (suficient de credibil).
- b) obligatii actuale, din evenimente trecute pentru a caror stingere se genereaza fluxuri de numerar de iesire si au o valoare care poate fi determinate credibil;
- c) capitalurile care raman atunci cand datoriile fata de terti sunt stinse.

68. Pasivele sunt:

- a) sunt resurse controlate de entitate ca urmare a unor drepturi detinute (de proprietate, de creanta, etc.); provin din evenimente trecute (achizitii, productie, aport de capital, donatii, subventii etc.); genereaza in viitor beneficii economice (prin utilizare, prin consum, prin vanzare), care duc la cresterea fluxurilor de numerar de intrare sau la scaderea fluxurilor de numerar de iesire; valoarea poate fi estimata in mod credibil (suficient de credibil).
- b) obligatii actuale, din evenimente trecute pentru a caror stingere se genereaza fluxuri de numerar de iesire si au o valoare care poate fi determinate credibil;
- c) capitalurile care raman atunci cand datoriile fata de terti sunt stinse.

69. Dubla înregistrare presupune:

- a) înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează;
- b) înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice, într-un cont;
- c) ambele.

70. Corespondenta conturilor reprezinta:

- a) legatura care este stabilita in virtutea principiului dublei inregistrari;
- b) înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează;
- c) modalitate de înregistrare, folosind dubla înregistrare în conturi corespondente, a fiecărei operațiuni economice exprimate valoric.

71. Anularea prin stornarea in negru a formulei contabile gresite presupune:

- a) scrierea formulei contabile gresite prin inversarea conturilor din formula contabila;
- b) scrierea formulei contabile identic dar cu semnul “-” sau cu “rosu” sau cu “chenar”, semnificatia fiind de scadere;
- c) ambele.

72. Anularea prin stornarea in negru sau rosu a formulei contabile gresite presupune:

- a) scrierea formulei contabile gresite prin inversarea conturilor din formula contabila;
- b) scrierea formulei contabile identic dar cu semnul “-” sau cu “rosu” sau cu “chenar”, semnificatia fiind de scadere;
- c) ambele.

73. Simbolizarea conturilor in contabilitate se face:

- a) în sistemul de numerație zecimal;
- b) în sistemul de numerație binar;
- c) în sistemul de numerație hexazecimal.

74. După conținutul economico-financiar, conturile se grupează:

- a) după natura elementelor patrimoniale și procesele economice pe care le reflectă în: conturi de bunuri economice, conturi de surse, conturi de cheltuieli și conturi de venituri;
- b) după tipul contului de activ, conturi de pasiv sau conturi bifuncționale;
- c) in conturi sintetice și conturi analitice.

75. După funcția contabilă, conturile se grupează:

- a) după natura elementelor patrimoniale și procesele economice pe care le reflectă în: conturi de bunuri economice, conturi de surse, conturi de cheltuieli și conturi de venituri;
- b) după tipul contului de activ, conturi de pasiv sau conturi bifuncționale;
- c) in conturi sintetice și conturi analitice.

76. După sfera de cuprindere, conturile se grupează:

- a) după natura elementelor patrimoniale și procesele economice pe care le reflectă în: conturi de bunuri economice, conturi de surse, conturi de cheltuieli și conturi de venituri;
- b) după tipul contului de activ, conturi de pasiv sau conturi bifuncționale;
- c) in conturi sintetice și conturi analitice.

77. Evidenta cronologica presupune ca:

- a) operatiunile sunt inregistrate in ordinea realizarii lor, adica a producerii operatiunilor;
- b) prin intermediul registrelor, inseamna inregistrarea operatiilor economico-financiare in functie de natura lor, pe elemente patrimoniale de activ, de pasiv sau procese economice sub forma de cheltuieli si venituri;
- c) ambele.

78. Evidenta sistematica presupune ca:

- a) operatiunile sunt inregistrate in ordinea realizarii lor, adica a producerii operatiunilor;
- b) prin intermediul registrelor, inseamna inregistrarea operatiilor economico-financiare in functie de natura lor, pe elemente patrimoniale de activ, de pasiv sau procese economice sub forma de cheltuieli si venituri;
- c) ambele.

79. Erorile care se pot identifica cu ajutorul Balantei de verificare sunt:

- a) erori de adunare a sumelor din Fisa de cont in Registrul Jurnal;
- b) erori de transcriere a datelor din Registrul Jurnal in Registrul Cartea Mare
- c) erori de omisiune (omiterea unor documente justificative la preluare in contabilitate).

80. Erorile care se nu se pot identifica cu ajutorul Balantei de verificare sunt:

- a) erori de compensare – preluare gresita din documentele justificative in Registrul Jurnal sau din acesta in Registrul Cartea Mare;
- b) erori de transcriere a datelor din Registrul Jurnal in Registrul Cartea Mare
- c) erori de omisiune (omiterea unor documente justificative la preluare in contabilitate).

81. Cheltuielile reprezinta:

- a) o diminuare a beneficiilor economice viitoare, asociate cu o scadere de active sau o crestere de datorii, avand consecinta o scadere a rezultatului exercitiului si implicit o scadere a capitalurilor proprii;
- b) o crestere a beneficiilor economice viitoare, asociate cu o crestere de active sau o crestere de datorii, avand consecinta o scadere a rezultatului exercitiului si implicit o scadere a capitalurilor proprii;
- c) ambele.

82. O cheltuiala este asociata cu o scadere de active, sub forma:

- a) iesiri de lichiditati, iesiri de stocuri, utilizari (consum) de active imobilizate, pierderi de valoare;

- b) consum de bunuri nestocate si servicii de la client, cheltuieli de personal; cheltuieli cu impozite si taxe, constatare de datorii carora nu le corespund avantaje economice, cheltuieli cu provizioanele;
- c) ambele.

83. O cheltuiala este asociata cu o crestere de datorii, sub forma:

- a) iesiri de lichiditati, iesiri de stocuri, utilizari (consum) de active imobilizate, pierderi de valoare;
- b) consum de bunuri nestocate si servicii de la client, cheltuieli de personal; cheltuieli cu impozite si taxe, constatare de datorii carora nu le corespund avantaje economice, cheltuieli cu provizioanele;
- c) ambele.

84. Angajarea, ca etapa ocazionata de aparitia unei cheltuieli, apare:

- a) prin achizitia de bunuri si servicii de la terti;
- b) prin consumarea efectiva de bunuri si servicii care duc la aparitia de cheltuieli;
- c) operatiune strict contabila – cheltuielile sunt inscrise in CPP a.i. prin comparare cu veniturile sa se poata stabili rezultatul.

85. Consumul, ca etapa ocazionata de aparitia unei cheltuieli, apare:

- a) prin achizitia de bunuri si servicii de la terti;
- b) prin consumarea efectiva de bunuri si servicii care duc la aparitia de cheltuieli;
- c) operatiune strict contabila – cheltuielile sunt inscrise in CPP a.i. prin comparare cu veniturile sa se poata stabili rezultatul.

86. Incorporarea, ca etapa ocazionata de aparitia unei cheltuieli, apare:

- a) prin achizitia de bunuri si servicii de la terti;
- b) prin consumarea efectiva de bunuri si servicii care duc la aparitia de cheltuieli;
- c) operatiune strict contabila – cheltuielile sunt inscrise in CPP a.i. prin comparare cu veniturile sa se poata stabili rezultatul.

87. Plata, ca etapa ocazionata de aparitia unei cheltuieli, apare:

- a) prin achizitia de bunuri si servicii de la terti;
- b) prin consumarea efectiva de bunuri si servicii care duc la aparitia de cheltuieli;
- c) datoriile fata de terti sunt stinse prin transferul sumelor banesti.

88. Veniturile reprezinta

- a) o crestere a beneficiilor economice viitoare asociate fie cu o crestere de active si o scadere de datorii, avand consecinta cresterea rezultatului exercitiului si implicit cresterea capitalurilor proprii;
- b) o diminuare a beneficiilor economice viitoare, asociate cu o scadere de active sau o crestere de datorii, avand consecinta o scadere a rezultatului exercitiului si implicit o scadere a capitalurilor proprii;
- c) ambele.

89. Un venit este asociat cu o crestere de active, sub forma:

- a) venituri din vanzarea de marfuri, produse finite, servicii si lucrari ca si creante, venituri din cresterea de stocuri (plusuri de inventar si stocuri din productia proprie), venituri asociate activitatii sub forma de subventii;
- b) venituri din anulara de provizioane, venituri din reducerea unor datorii, venituri din prescrierea unor datorii;
- c) ambele.

90. Un venit asociat cu o scadere de datorii, sub forma:

- a) venituri din vanzarea de marfuri, produse finite, servicii si lucrari ca si creante, venituri din cresterea de stocuri (plusuri de inventar si stocuri din productia proprie), venituri asociate activitatii sub forma de subventii;
- b) venituri din anulara de provizioane, venituri din reducerea unor datorii, venituri din prescrierea unor datorii;
- c) ambele.

91. Obtinerea, ca etapa de aparitie a veniturilor, apare prin:

- a) intrare de bunuri, servicii sau lucrari care au fost realizate;
- b) generarea venitului si transferul dreptului de proprietate catre client;
- c) intrarea banilor aferenti creantei rezultate in momentul vanzarii.

92. Vanzarea, ca etapa de aparitie a veniturilor, apare prin:

- a) intrare de bunuri, servicii sau lucrari care au fost realizate;
- b) generarea venitului si transferul dreptului de proprietate catre client;
- c) intrarea banilor aferenti creantei rezultate in momentul vanzarii.

93. Incasarea, ca etapa de aparitie a veniturilor, apare prin:

- a) intrare de bunuri, servicii sau lucrari care au fost realizate;
- b) generarea venitului si transferul dreptului de proprietate catre client;
- c) intrarea banilor aferenti creantei rezultate in momentul vanzarii.

94. Incorporarea, ca etapa de aparitie a veniturilor, apare prin:

- a) intrare de bunuri, servicii sau lucrari care au fost realizate;

- b) operatiune stric contabila cand veniturile sunt incorporate in CPP, pentru compararea cu cheltuielile si stabilirea rezultatului exercitiului;
- c) intrarea banilor aferenti creantei rezultate in momentul vanzarii.

95. In contabilitatea recunoastere unui activ are loc atunci cand:

- a) exista probabilitatea de a obtine beneficii economice viitoare si Costul activului sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- b) exista probabilitatea de a exista o iesire de resurse purtatoare de beneficii economice viitoare, necesare pentru stingerea lor si Costul sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- c) exista cresterea beneficiilor economice viitoare si modificarea poate fi determinata in mod credibil.

96. In contabilitatea recunoastere unei datorii are loc atunci cand:

- a) exista probabilitatea de a obtine beneficii economice viitoare si costul activului sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- b) exista probabilitatea de a exista o iesire de resurse purtatoare de beneficii economice viitoare, necesare pentru stingerea lor si costul sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- c) exista cresterea beneficiilor economice viitoare si modificarea poate fi determinata in mod credibil.

97. In contabilitatea recunoastere unui venit are loc atunci cand:

- a) exista probabilitatea de a obtine beneficii economice viitoare si costul activului sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- b) exista probabilitatea de a exista o iesire de resurse purtatoare de beneficii economice viitoare, necesare pentru stingerea lor si costul sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- c) exista cresterea beneficiilor economice viitoare si modificarea poate fi determinata in mod credibil.

98. In contabilitatea recunoastere unei cheltuieli are loc atunci cand:

- a) exista diminuarea beneficiilor economice viitoare si modificarea poate fi determinata in mod credibil;
- b) exista probabilitatea de a exista o iesire de resurse purtatoare de beneficii economice viitoare, necesare pentru stingerea lor si costul sau valoarea poate fi determinata in mod credibil;
- c) exista cresterea beneficiilor economice viitoare si modificarea poate fi determinata in mod credibil.

99. Capitalul străin este:

- a) partea de capital (împrumutat) care provine de la terțe persoane care se rambursează la un termen viitor (la scadență);
- b) partea de capital pusă la dispoziția entității de către proprietari (acționari/asociații) ca aport în natură și/sau în numerar și care aparține de drept acestora;
- c) ambele.

100. Capitalul propriu este:

- a) partea de capital (împrumutat) care provine de la terțe persoane care se rambursează la un termen viitor (la scadență);
- b) partea de capital pusă la dispoziția entității de către proprietari (acționari/asociații) ca aport în natură și/sau în numerar și care aparține de drept acestora;
- c) ambele.

101. Capitalul permanent este:

- a) partea de capital împrumutat care provine de la terțe persoane care se rambursează la un termen viitor (la scadență);
- b) partea de capital pusă la dispoziția entității de către proprietari (acționari/asociații) ca aport în natură și/sau în numerar și care aparține de drept acestora;
- c) ambele.

102. Constituirea capitalului social consta in:

- a) depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;
- b) reducerea de capital pentru refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, sau asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;
- c) restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

103. Reducerea/creșterea capitalului social consta in:

- a) acțiunea simultană determinată celor două operații de creștere și reducere a unor elemente de capital;
- b) reducerea de capital pentru refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, sau asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;

c) restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

104. Amortizarea capitalului social consta în:

a) acțiunea simultană determinată celor două operații de creștere și reducere a unor elemente de capital;

b) reducerea de capital pentru refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, sau asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;

c) restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

105. Reducerea capitalului social consta în:

a) acțiunea simultană determinată celor două operații de creștere și reducere a unor elemente de capital;

b) reducerea de capital pentru refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, sau asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;

c) restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

106. Capital subscris nevărsat reprezintă:

a) capitalul pe care proprietarii sau asociații s-au angajat să-l pună la dispoziția societății;

b) capital care a fost depus în numerar și/sau în natură de către asociați sau acționari conform acelor de înființare;

c) ambele.

107. Capital subscris vărsat reprezintă:

a) capitalul pe care proprietarii sau asociații s-au angajat să-l pună la dispoziția societății;

b) capital care a fost depus în numerar și/sau în natură de către asociați sau acționari conform acelor de înființare;

c) ambele.

108. Primele de emisiune reprezintă:

a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);

- b) diferență dintre valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor proprii emise;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

109. Primele de conversie a obligațiunilor reprezintă:

- a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);
- b) diferență dintre valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor proprii emise;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

110. Primele de aport reprezintă:

- a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);
- b) diferență dintre valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor proprii emise;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

111. Dubla reprezentare a apărut ca necesitate deoarece:

- a) apare nevoia de a contabiliza generată de trecerea la economia deschisă, dezvoltarea relațiilor de producție, apariția conturilor și a Bilanțului;
- b) apare nevoia de a contabiliza generată de trecerea la economia închisă, dezvoltarea relațiilor de producție, apariția conturilor și a Bilanțului;
- c) ambele.

112. Capitalurile generate de proprietari de capital sunt:

- a) capital social, rezerve și împrumuturi din obligațiuni;
- b) rezultat curent și rezultat reportat;
- c) ambele.

113. Capitalurile generate de entitate sunt:

- a) capital social, rezerve și împrumuturi din obligațiuni;
- b) rezultat curent și rezultat reportat;
- c) ambele.

114. Constituirea capitalului social se poate face prin:

- a) depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;
- b) creșterea capitalului social al unei societăți prin: încorporarea rezervelor, primelor de capital sau capitalizarea profitului;

c) anularea unor datorii fără ca prin aceasta să fie afectată trezoreria societății.

115. Creșterea capitalului social poate fi realizată pe parcursul desfășurării activității prin:

- a) depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;
- b) creșterea capitalului social al unei societăți prin: încorporarea rezervelor, primelor de capital sau capitalizarea profitului;
- c) anularea unor datorii fără ca prin aceasta să fie afectată trezoreria societății.

116. Reducerea capitalului social al unei societăți are loc atunci când:

- a) conducerea societății decide aceasta datorită următoarelor cauze: fie se dorește refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, fie se dorește asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;
- b) depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;
- c) creșterea capitalului social al unei societăți prin: încorporarea rezervelor, primelor de capital sau capitalizarea profitului.

117. Amortizarea capitalului social constă în:

- a) conducerea societății decide aceasta datorită următoarelor cauze: fie se dorește refacerea situației financiare datorită unor pierderi suferite, fie se dorește asigurarea unui echilibru optim între capitalul existent și nevoia de capital;
- b) depunerea unor aporturi în natură sau în numerar de către proprietari (acționari sau asociați) pentru a se realiza o sursă inițială de finanțare a societății;
- c) restituirea treptată, conform aprobării Adunării generale extraordinare a acționarilor/asociaților, a unor sume către acționari sau asociați fără ca aceasta restituire să diminueze capitalul social.

118. Primele legate de capital reprezintă:

- a) excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor create pentru remunerarea aporturilor, provenite din acțiuni de fuziune sau de conversie a unor obligațiuni în acțiuni;

- b) deficitul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor create pentru remunerarea aporturilor, provenite din acțiuni de fuziune sau de conversie a unor obligațiuni în acțiuni;
- c) ambele.

119. Prima de emisiune reprezintă:

- a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);
- b) diferență dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

120. Prima de fuziune reprezintă:

- a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);
- b) diferență dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

121. Prima de aport reprezintă:

- a) diferență dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală (mai mică);
- b) diferență dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

122. Prima de conversie a obligațiunilor reprezintă:

- a) diferență dintre valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligate și valoarea acțiunilor proprii emise;
- b) diferență dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor;
- c) diferență dintre valoarea contabilă a unei acțiuni și valoarea sa nominală.

123. Rezervele din reevaluare reprezintă:

- a) soldul rezultat din diferența dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării în condițiile legii;
- b) beneficii care au fost capitalizate de către o societate fie ca urmare a unei cerințe legislative exprese, fie ca urmare a hotărârii adunării generale a acționarilor;
- c) ambele.

124. Rezervele reprezintă:

- a) soldul rezultat din diferența dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării în condițiile legii;
- b) beneficii care au fost capitalizate de către o societate fie ca urmare a unei cerințe legislative exprese, fie ca urmare a hotărârii adunării generale a acționarilor;
- c) ambele.

125. Rezerva legala reprezinta:

- a) soldul rezultat din diferența dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării în condițiile legii;
- b) partea din profitul realizat de către societățile comerciale stabilita si impisa de catre legislatie;
- c) ambele.

126. Rezerva statutara reprezinta:

- a) partea din profitul societății, conform statutului acesteia;
- b) partea din profitul realizat de către societățile comerciale stabilita si impisa de catre legislatie;
- c) ambele.

127. Rezultatul reportat reprezintă

- a) rezultatul exercițiului precedent care se poate concretiza în: profit nerepartizat sau pierdere neacoperită;
- b) rezultatul exercițiului curent care se poate concretiza în: profit nerepartizat sau pierdere neacoperită;
- c) ambele.

128. Rezultatul curent reprezintă

- a) rezultatul exercițiului precedent care se poate concretiza în: profit nerepartizat sau pierdere neacoperită;
- b) rezultatul exercițiului curent care se poate concretiza în: profit nerepartizat sau pierdere neacoperită;
- c) ambele.

129. Profitul nerepartizat poate rezulta din:

- a) nerepartizarea acestuia de catre Adunarea generală a acționarilor;
- b) repartizarea acestuia de catre Adunarea generală a acționarilor;
- c) ambele.

130. Pierderea neacoperită poate rezulta din:

- a) nerepartizarea acesteia de către Adunarea generală a acționarilor;
- b) faptul ca nu poate fi acoperită din rezultat, sau nu s-a hotărât asupra modului de acoperire a acesteia de către adunarea generală a acționarilor/asociaților;
- c) ambele.

131. Rezultatul curent al exercițiului rezulta din:

- a) diferența dintre veniturile și cheltuielile unui exercițiu financiar, putând fi favorabilă (profit) sau nefavorabilă (pierdere);
- b) diferența dintre veniturile, cheltuielile, încasări și plăți unui exercițiu financiar, putând fi favorabilă (profit) sau nefavorabilă (pierdere);
- c) ambele.

132. Subvențiile sunt:

- a) sume primite cu titlu gratuit (nerambursabile și nepurtătoare de dobânzi);
- b) sume primite cu titlu de împrumut care vor fi rambursabile;
- c) ambele.

133. Subvențiile aferente activelor sunt:

- a) sume primite gratuit, pentru ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate;
- b) toate subvențiile, altele decât cele active;
- c) ambele.

134. Subvențiile aferente veniturilor sunt:

- a) sume primite gratuit, pentru ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate;
- b) toate subvențiile, altele decât cele active;
- c) ambele.

135. Provizioanele reprezintă:

- a) pasive care au o exigibilitate sau o valoare incertă și care se constituie prin înregistrarea unei cheltuieli la sfârșitul exercițiului financiar, când anumite cheltuieli sau pierderi pot fi estimate, fără a se cunoaște mărimea lor exactă și data efectuării lor;
- b) active care au o exigibilitate sau o valoare incertă și care se constituie prin înregistrarea unei cheltuieli la sfârșitul exercițiului financiar, când anumite cheltuieli sau pierderi pot fi estimate, fără a se cunoaște mărimea lor exactă și data efectuării lor
- c) ambele.

136. Provizioanele pentru litigii sunt:

- a) cheltuieli constituite la finele exercițiului atunci când este posibil ca entitatea să piardă un proces care este în curs și ca urmare va avea loc o cheltuială de judecată care trebuie suportată de societate;
- b) cheltuieli constituite în general pentru garanții de buna execuție acordate conform clauzelor contractuale în limita cheltuielilor care ar putea fi generate de remedierea bunurilor sau lucrărilor în perioada de garanție;
- c) acele provizioane care includ costurile directe (de modificarea activității sau de modificarea structurii organizatorice) iar constituirea se realizează atunci când există un plan oficial de restructurare care a fost aprobat urmând a se începe implementarea lui.

137. Provizioanele pentru garanții acordate clienților sunt:

- a) cheltuieli constituite la finele exercițiului atunci când este posibil ca entitatea să piardă un proces care este în curs și ca urmare va avea loc o cheltuială de judecată care trebuie suportată de societate;
- b) cheltuieli constituite în general pentru garanții de buna execuție acordate conform clauzelor contractuale în limita cheltuielilor care ar putea fi generate de remedierea bunurilor sau lucrărilor în perioada de garanție;
- c) acele provizioane care includ costurile directe (de modificarea activității sau de modificarea structurii organizatorice) iar constituirea se realizează atunci când există un plan oficial de restructurare care a fost aprobat urmând a se începe implementarea lui.

138. Provizioanele pentru restructurare sunt:

- a) cheltuieli constituite la finele exercițiului atunci când este posibil ca entitatea să piardă un proces care este în curs și ca urmare va avea loc o cheltuială de judecată care trebuie suportată de societate;
- b) cheltuieli constituite în general pentru garanții de buna execuție acordate conform clauzelor contractuale în limita cheltuielilor care ar putea fi generate de remedierea bunurilor sau lucrărilor în perioada de garanție;
- c) acele provizioane care includ costurile directe (de modificarea activității sau de modificarea structurii organizatorice) iar constituirea se realizează atunci când există un plan oficial de restructurare care a fost aprobat urmând a se începe implementarea lui.

139. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare sunt:

- a) costurile estimate cu demontarea și mutarea unui activ inclusiv costurile cu restaurarea amplasamentului necesare de efectuat la sfârșitul duratei de viață a activului;

- b) cheltuieli constituite în general pentru garanții de buna execuție acordate conform clauzelor contractuale în limita cheltuielilor care ar putea fi generate de remedierea bunurilor sau lucrărilor în perioada de garanție;
- c) acele provizioane care includ costurile directe (de modificarea activității sau de modificarea structurii organizatorice) iar constituirea se realizează atunci când există un plan oficial de restructurare care a fost aprobat urmând a se începe implementarea lui.

140. Datorii legate de participații sunt:

- a) sume de bani încasate de la alte societăți comerciale ce dețin titluri de participare în societate;
- b) sunt împrumuturi care au fost luate pe o perioadă mai mare de un an;
- c) sume de bani primite sub forma depozitelor de la terți, garanții primite sau alte sume primite sub forma concesiunilor.

141. Creditele bancare pe termen mediu și lung sunt:

- a) sume de bani încasate de la alte societăți comerciale ce dețin titluri de participare în societate;
- b) sunt împrumuturi care au fost luate pe o perioadă mai mare de un an;
- c) sume de bani primite sub forma depozitelor de la terți, garanții primite sau alte sume primite sub forma concesiunilor.

142. Alte împrumuturi și datorii asimilate sunt:

- a) sume de bani încasate de la alte societăți comerciale ce dețin titluri de participare în societate;
- b) sunt împrumuturi care au fost luate pe o perioadă mai mare de un an;
- c) sume de bani primite sub forma depozitelor de la terți, garanții primite sau alte sume primite sub forma concesiunilor.

143. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate sunt:

- a) sume de bani datorate de către societatea comercială la scadență pentru împrumuturile contractate;
- b) sunt împrumuturi care au fost luate pe o perioadă mai mare de un an;
- c) sume de bani primite sub forma depozitelor de la terți, garanții primite sau alte sume primite sub forma concesiunilor.

144. Un activ necorporal este

- a) un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative;

b) obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin legislație și are o durată normală de utilizare mai mare de un an;

c) sume investite în titluri de valoare (acțiuni, obligațiuni, etc) sau în creanțe financiare cu exigibilitate mai mare de un an, generatoare de venituri financiare, sub forma dividendelor, dobânzilor, etc..

145. Un activ corporal este:

a) un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative;

b) obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin legislație și are o durată normală de utilizare mai mare de un an;

c) sume investite în titluri de valoare (acțiuni, obligațiuni, etc) sau în creanțe financiare cu exigibilitate mai mare de un an, generatoare de venituri financiare, sub forma dividendelor, dobânzilor, etc.

146. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare sunt considerate modernizări și cresc valoarea mijlocului fix dacă:

a) au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și obținerea de beneficii economice viitoare sau reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare;

b) au ca efect eliminarea deteriorărilor locale ale unor efecte determinate de uzura fizică;

c) ambele.

147. Reparațiile curente la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare sunt considerate cheltuielile curente privind reparațiile sau întreținerea imobilizărilor corporale dacă:

a) au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și obținerea de beneficii economice viitoare sau reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare;

b) au ca efect eliminarea deteriorărilor locale ale unor efecte determinate de uzura fizică;

c) ambele.

148. Ajustare permanentă, definitivă, ireversibilă la activele imobilizate se realizează:

- a) pe seama amortizării;
- b) pe seama ajustărilor pentru depreciere (pierdere de valoare);
- c) ambele.

149. Ajustare provizorie, reversibilă, temporară la activele imobilizate se realizează:

- a) pe seama amortizării;
- b) pe seama ajustărilor pentru depreciere (pierdere de valoare);
- c) ambele.

150. Amortizarea liniară se calculează prin:

- a) raportarea valorii de amortizat (valorii de intrare) la numărul de ani de durată de funcționare stabilită conform legii ;
- b) înregistrarea în primul an a jumătate din valoarea de amortizat iar în restul anilor valoarea rămasă se împarte liniar la numărul de ani rămași;
- c) împărțirea valorii de amortizat la numărul de ani și înmulțirea cu coeficientul aferent fiecărui an până când amortizarea anuală rezultată este mai mare decât amortizarea anuală calculată liniar.

151. Amortizarea accelerată se calculează prin:

- a) raportarea valorii de amortizat (valorii de intrare) la numărul de ani de durată de funcționare stabilită conform legii ;
- b) înregistrarea în primul an a jumătate din valoarea de amortizat iar în restul anilor valoarea rămasă se împarte liniar la numărul de ani rămași;
- c) împărțirea valorii de amortizat la numărul de ani și înmulțirea cu coeficientul aferent fiecărui an până când amortizarea anuală rezultată este mai mare decât amortizarea anuală calculată liniar.

152. Amortizarea degresivă se calculează prin:

- a) raportarea valorii de amortizat (valorii de intrare) la numărul de ani de durată de funcționare stabilită conform legii;
- b) înregistrarea în primul an a jumătate din valoarea de amortizat iar în restul anilor valoarea rămasă se împarte liniar la numărul de ani rămași;
- c) împărțirea valorii de amortizat la numărul de ani și înmulțirea cu coeficientul aferent fiecărui an până când amortizarea anuală rezultată este mai mare decât amortizarea anuală calculată liniar.

153. Contabilitatea sintetică și cea analitică, a imobilizărilor corporale se țin:

- a) pe categorii și pe fiecare obiect de evidență;
- b) doar pe categorii,;

c) doar pe fiecare obiect de evidență.

154. Pierderea de valoare a imobilizărilor este considerată:

- a) cheltuială în momentul determinării lor, de obicei la data bilanțului, și venit în situația revenirii la valoarea dinaintea deprecierei provizorii;
- b) cheltuială în momentul determinării lor, de obicei la data bilanțului;
- c) venit în situația revenirii la valoarea dinaintea deprecierei provizorii.

155. Activele imobilizate financiar sunt:

- a) un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative;
- b) sume investite în titluri de valoare (acțiuni, obligațiuni, etc) sau în creanțe financiare cu exigibilitate mai mare de un an, generatoare de venituri financiare, sub forma dividendelor, dobânzilor, etc.;
- c) obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin legislație și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

156. Interesele de participare sunt:

- a) drepturi pe care o entitate le deține în capitalul altei entități care-i conferă obținerea de venituri financiare, fără implicarea deținătorului de aceste drepturi în gestiunea celeilalte entități;
- b) titluri sub formă de acțiuni, părți sociale sau alte valori similare investite în capitalul altor entități, care asigură exercitarea de către entitatea deținătoare a unui control sau a unei influențe semnificative în gestiunea entității emițătoare de titluri, precum și obținerea anuală a unui profit sub formă de dividende;
- c) împrumuturi de către o entitate altei entități, la care deține deja titluri de participare sau interese de participare, acordate pe termen lung terților, sau alte creanțe imobilizate (garanții, depozite și cauțiuni).

157. Titlurile de participare (participații) sunt:

- a) drepturi pe care o entitate le deține în capitalul altei entități care-i conferă obținerea de venituri financiare, fără implicarea deținătorului de aceste drepturi în gestiunea celeilalte entități;
- b) titluri sub formă de acțiuni, părți sociale sau alte valori similare investite în capitalul altor entități, care asigură exercitarea de către entitatea deținătoare a unui control sau a unei influențe semnificative în gestiunea

entității emițătoare de titluri, precum și obținerea anuală a unui profit sub formă de dividende;

c) împrumuturi de către o entitate altei entități, la care deține deja titluri de participare sau interese de participare, acordate pe termen lung terților, sau alte creanțe immobilizate (garanții, depozite și cauțiuni).

158. Creanțele immobilizate sunt:

a) drepturi pe care o entitate le deține în capitalul altei entități care-i conferă obținerea de venituri financiare, fără implicarea deținătorului de aceste drepturi în gestiunea celeilalte entități;

b) titluri sub formă de acțiuni, părți sociale sau alte valori similare investite în capitalul altor entități, care asigură exercitarea de către entitatea deținătoare a unui control sau a unei influențe semnificative în gestiunea entității emițătoare de titluri, precum și obținerea anuală a unui profit sub formă de dividende;

c) împrumuturi de către o entitate altei entități, la care deține deja titluri de participare sau interese de participare, acordate pe termen lung terților, sau alte creanțe immobilizate (garanții, depozite și cauțiuni).

159. Activele circulante sunt:

a) stocuri și produse în curs de execuție, creanțe, investiții pe termen scurt, casa și conturi la bănci;

b) immobilizari corporale, necorporale si financiare;

c) capitaluri proprii si datorii.

160. Stocurile sunt:

a) acele bunuri economice destinate a fi vândute în aceeași stare sau prelucrate prin procesul de producție și care se consumă la prima lor utilizare;

b) valori economice avansate temporar de către o entitate economică altor persoane fizice si/sau juridice urmând a primi în contrapartidă o prestație sau un echivalent economic;

c) valori economice care urmeaza a fi avansate de către o entitate economică altor persoane fizice si/sau juridice ca urmare a acceptarii unei contraprestatii sau a unui echivalent economic.

161. Intrările de stocuri pot fi obtinute prin :

a) intrări de la furnizori, aport de capital, donații, plusuri la inventar si intrări prin transfer;

b) vânzare, casare, minusuri la inventar, calamități, donații, retrase ca aport si ieșire prin transfer;

c) transfer de la un atelier la altul din interiorul entității, transfer de la o filială la alta, transfer de la o instituție publică la alta, transfer și modificare de formă (transformare în natură).

162. Iesirile de stocuri pot fi obtinute prin :

- a) intrări de la furnizori, aport de capital, donații, plusuri la inventar si intrări prin transfer;
- b) vânzare, casare, minusuri la inventar, calamități, donații, retrase ca aport si ieșire prin transfer;
- c) transfer de la un atelier la altul din interiorul entității, transfer de la o filială la alta, transfer de la o instituție publică la alta, transfer și modificare de formă (transformare în natură).

163. Transferurile de stocuri pot fi obtinute prin :

- a) intrări de la furnizori, aport de capital, donații, plusuri la inventar si intrări prin transfer;
- b) vânzare, casare, minusuri la inventar, calamități, donații, retrase ca aport si ieșire prin transfer;
- c) transfer de la un atelier la altul din interiorul entității, transfer de la o filială la alta, transfer de la o instituție publică la alta, transfer și modificare de formă (transformare în natură).

164. Evaluarea stocurilor la intrare, în funcție de modul de dobândire se poate face:

- a) cu titlu oneros – cost de achiziție, din producție proprie – cost de producție, cu titlu gratuit – valoarea justă iar ca aport în natură – valoarea de aport;
- b) prin metoda identificării individuale - cost istoric, metoda costului mediu ponderat, metoda primul intrat-primul ieșit, si metoda ultimul intrat-primul ieșit;
- c) la inventarierea patrimoniului - valoare actuală sau de utilitate.

165. Evaluarea stocurilor la iesire se poate face:

- a) cu titlu oneros – cost de achiziție, din producție proprie – cost de producție, cu titlu gratuit – valoarea justă iar ca aport în natură – valoarea de aport;
- b) prin metoda identificării individuale - cost istoric, metoda costului mediu ponderat, metoda primul intrat-primul ieșit, si metoda ultimul intrat-primul ieșit;
- c) la inventarierea patrimoniului - valoare actuală sau de utilitate.

166. Evaluarea stocurilor la inventariere se poate face:

- a) cu titlu oneros – cost de achiziție, din producție proprie – cost de producție, cu titlu gratuit – valoarea justă iar ca aport în natură – valoarea de aport;
- b) prin metoda identificării individuale - cost istoric, metoda costului mediu ponderat, metoda primul intrat-primul ieșit, și metoda ultimul intrat-primul ieșit;
- c) prin valoare actuală sau de utilitate.

167. Evidența analitică a stocurilor, cantitativ-valoric, se ține:

- a) pe locuri sau centre de responsabilitate (pe solduri);
- b) în unități monetare fără a se face referire la cantități;
- c) pe grupe și sortimente (pe fișe de cont analitice).

168. Evidența analitică a stocurilor, operativ contabil, se ține:

- a) pe locuri sau centre de responsabilitate (pe solduri);
- b) în unități monetare fără a se face referire la cantități;
- c) pe grupe și sortimente (pe fișe de cont analitice).

169. Evidența analitică a stocurilor, global-valoric, se ține:

- a) pe locuri sau centre de responsabilitate (pe solduri);
- b) în unități monetare fără a se face referire la cantități;
- c) pe grupe și sortimente (pe fișe de cont analitice).

170. Inventarului permanent presupune ca:

- a) se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric;
- b) stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei;
- c) ambele.

171. Inventarului intermitent presupune ca:

- a) se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric;
- b) stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei;
- c) ambele.

172. Stocurile la terți se pot afla în următoarele situații:

- a) au fost achitate și sunt lăsate în custodia furnizorului, sunt date spre prelucrare la terți, sunt predate terților pentru vânzare în consignație, sunt predate pentru depozitare temporară la terți, sunt în curs de aprovizionare (achitate dar nesosite sau sosite dar nerecepționate);
- b) au fost achitate și sunt recepționate, sunt date spre prelucrare la atelierele proprii;
- c) nu au fost achitate, sunt date spre prelucrare la ateliere proprii, sunt predate pentru vânzare în magazine proprii, sunt predate pentru depozitare.

173. Evaluarea la cost de achiziție presupune:

- a) evaluarea stocurilor și mișcării marfurilor care de regula este fluctuant pentru același sortiment de marfa la valoarea de cumpărare;
- b) evaluarea stocurilor intrărilor și ieșirilor de marfuri la cost prestabilit pe baza prețurilor perioadei precedente;
- c) evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de marfuri se face la prețul de vânzare care include costul de achiziție și marja brută.

174. Evaluarea la cost standard presupune:

- a) evaluarea stocurilor și mișcării marfurilor care de regula este fluctuant pentru același sortiment de marfa la valoarea de cumpărare;
- b) evaluarea stocurilor intrărilor și ieșirilor de marfuri la cost prestabilit pe baza prețurilor perioadei precedente;
- c) evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de marfuri se face la prețul de vânzare care include costul de achiziție și marja brută.

175. Evaluarea la preț de vânzare presupune:

- a) evaluarea stocurilor și mișcării marfurilor care de regula este fluctuant pentru același sortiment de marfa la valoarea de cumpărare;
- b) evaluarea stocurilor intrărilor și ieșirilor de marfuri la cost prestabilit pe baza prețurilor perioadei precedente;
- c) evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de marfuri se face la prețul de vânzare care include costul de achiziție și marja brută.

176. Ambalajele de transport:

- a) circulă pe principiul vânzării cumpărării – se include în prețul mărfurilor și valoarea lor se recuperează de la clienți;
- b) atunci când proprietarul lor este furnizorul mărfurilor - nu se facturează clientului, nu se supun TVA, clientul fiind obligat să le restituie;
- c) circulă pe principiul vânzării cumpărării – se facturează separat de mărfuri și valoarea lor se recuperează de la clienți.

177. Ambalajele restituibile:

- a) circulă pe principiul vânzării cumpărării – se include în prețul mărfurilor și valoarea lor se recuperează de la clienți;
- b) atunci când proprietarul lor este furnizorul mărfurilor - nu se facturează clientului, nu se supun TVA, clientul fiind obligat să le restituie;
- c) circulă pe principiul vânzării cumpărării – se facturează separat de mărfuri și valoarea lor se recuperează de la clienți.

178. Creantele sunt:

- a) acele bunuri economice destinate a fi vândute în aceeași stare sau prelucrate prin procesul de producție și care se consumă la prima lor utilizare;
- b) valori economice avansate temporar de către o entitate economică altor persoane fizice și/sau juridice urmând a primi în contrapartidă o prestație sau un echivalent economic;
- c) valori economice care urmează a fi avansate de către o entitate economică altor persoane fizice și/sau juridice ca urmare a acceptării unei contraprestații sau a unui echivalent economic.

179. Datoriile sunt:

- a) acele bunuri economice destinate a fi vândute în aceeași stare sau prelucrate prin procesul de producție și care se consumă la prima lor utilizare;
- b) valori economice avansate temporar de către o entitate economică altor persoane fizice și/sau juridice urmând a primi în contrapartidă o prestație sau un echivalent economic;
- c) valori economice care urmează a fi avansate de către o entitate economică altor persoane fizice și/sau juridice ca urmare a acceptării unei contraprestații sau a unui echivalent economic.

180. O creanță se recunoaște în contabilitate dacă:

- a) există probabilitatea producerii de intrări de resurse economice generatoare de beneficii economice viitoare și acestea pot fi evaluabile (sa fi fost facute);
- b) există probabilitatea producerii de ieșiri de resurse economice generatoare de beneficii economice viitoare și acestea pot fi evaluabile (sa existe în mod credibil);
- c) ambele.

181. O datorie se recunoaște în contabilitate dacă:

- a) există probabilitatea producerii de intrări de resurse economice generatoare de beneficii economice viitoare și acestea pot fi evaluabile (sa fi fost facute);
- b) există probabilitatea producerii de iesiri de resurse economice generatoare de beneficii economice viitoare și acestea pot fi evaluabile (sa existe în mod credibil);
- c) ambele.

182. Furnizorul este:

- a) persoană fizică sau juridică aflată în calitate de vânzător care pune la dispoziția terților bunuri și/sau servicii contra plată în baza unei înțelegeri prealabile;
- b) persoana fizică sau juridică aflată în calitate de cumpărător efectiv sau potențial al bunurilor și/sau serviciile oferite;
- c) persoană fizică sau juridică aflată în calitate de vânzător și cumpărător simultan.

183. Clientul este:

- a) persoană fizică sau juridică aflată în calitate de vânzător care pune la dispoziția terților bunuri și/sau servicii contra plată în baza unei înțelegeri prealabile;
- b) persoana fizică sau juridică aflată în calitate de cumpărător efectiv sau potențial al bunurilor și/sau serviciile oferite;
- c) persoană fizică sau juridică aflată în calitate de vânzător și cumpărător simultan.

184. Creditul comercial clasic este:

- a) acel credit caracterizat printr-un decalaj în timp între momentul livrării bunurilor, lucrărilor și serviciilor de către furnizori și momentul plății acestora de către clienți;
- b) acel credit caracterizat prin emiterea de către client, în favoarea furnizorului său, a unui efect de comerț;
- c) ambele.

185. Creditul comercial cambial este:

- a) acel credit caracterizat printr-un decalaj în timp între momentul livrării bunurilor, lucrărilor și serviciilor de către furnizori și momentul plății acestora de către clienți;
- b) acel credit caracterizat prin emiterea de către client, în favoarea furnizorului său, a unui efect de comerț;
- c) ambele.

186. Cheltuielile financiare apar atunci cand:

- a) valoarea la data plății datoriei comerciale externe, exprimat în lei/devize, este mai mare decât cea de la data primirii creditului comercial extern;
- b) valoarea de la data plății creditului comercial extern exprimat în lei/devize este mai mic decât cel de la data primirii creditului comercial extern;
- c) nu depinde de valoarea de la data plății creditului comercial extern.

187. Veniturile financiare apar atunci cand:

- a) valoarea la data plății datoriei comerciale externe, exprimat în lei/devize, este mai mare decât cea de la data primirii creditului comercial extern;
- b) valoarea de la data plății creditului comercial extern exprimat în lei/devize este mai mic decât cel de la data primirii creditului comercial extern;
- c) nu depinde de valoarea de la data plății creditului comercial extern.

188. Impozitul pe profit este:

- a) un impozit direct aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică de catre persoanele juridice;
- b) un impozit direct aplicat asupra veniturilor pentru persoanele juridice române care indeplinesc conditiile legale de incadrare la microîntreprinderi;
- c) un impozit indirect aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică de catre persoanele juridice.

189. Impozitul pe venit este:

- a) un impozit direct aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică de catre persoanele juridice;
- b) un impozit direct aplicat asupra veniturilor pentru persoanele juridice române care indeplinesc conditiile legale de incadrare la microîntreprinderi;
- c) un impozit indirect aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică de catre persoanele juridice.

190. Reducerea comerciala sub forma rabatului reprezinta:

- a) reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate;
- b) reducerea pe care furnizorul o acordă pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi;
- c) reducere care poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract.

191. Reducerea comerciala sub forma remizei reprezinta:

- a) reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate;
- b) reducerea pe care furnizorul o acordă pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi;
- c) reducere care poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract.

192. Reducerea comerciala sub forma risturnului reprezinta:

- a) reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate;
- b) reducerea pe care furnizorul o acordă pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi;
- c) reducere care poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract.

193. Reducerea financiara sub forma scontului reprezinta:

- a) reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate;
- b) reducerea pe care furnizorul o acordă pentru importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului, fidelitatea clientului, volumul mare al unor comenzi;
- c) reducerea de care poate beneficia clientul, dacă acesta își plătește înainte de scadență datoria.

194. Taxa pe valoarea adaugată este:

- a) impozit indirect care se datorează bugetului de stat, deoarece platitorul este diferit de suportator;
- b) impozit neutru pt. ca nu este element de cheltuiala (cost) sau venit pentru entitatile care il percep;
- c) o cota de impozit asupra dividendului brut distribuit/platit unei persoane juridice romane.

195. Impozitul pe dividende este:

- a) impozit indirect care se datorează bugetului de stat, deoarece platitorul este diferit de suportator;
- b) impozit neutru pt. ca nu este element de cheltuiala (cost) sau venit pentru entitatile care il percep;

c) o cota de impozit asupra dividendului brut distribuit/platit unei persoane juridice romane.

196. Accizele sunt:

a) impozite indirecte, datorate bugetului de stat, care se percep asupra unor bunuri și servicii de consum, provenite din țară, din afara țării (achiziții din U.E.) și din import;

b) impozit neutru pt. ca nu este element de cheltuiala (cost) sau venit pentru entitățile care îl percep;

c) o cota de impozit asupra dividendului brut distribuit/platit unei persoane juridice romane.

197. Subvențiile sunt:

a) creanțe primite (de primit) de entitățile economice de la guvern, agențiile guvernamentale sau instituții naționale și internaționale;

b) impozite indirecte, datorate bugetului de stat, care se percep asupra unor bunuri și servicii de consum, provenite din țară, din afara țării (achiziții din U.E.) și din import;

c) impozit neutru pt. ca nu este element de cheltuiala (cost) sau venit pentru entitățile care îl percep.

198. Obiectivele contabilității trezoreriei sunt:

a) reflectarea, urmărirea și controlul existenței și gestionării corecte a elementelor de trezorerie; respectarea disciplinei financiare privind operațiile de încasări și plăți fără numerar prin conturile deschise la bănci; urmărirea modificărilor ce intervin în componența și volumul elementelor de trezorerie; asigurarea promptă și corectă a tuturor informațiilor privind elementele de trezorerie necesare factorilor de decizie existenți la nivelul entității;

b) reflectarea, urmărirea și controlul existenței și gestionării corecte a elementelor de stoc; respectarea disciplinei financiare privind operațiile de încasări și plăți fără numerar prin conturile deschise la bănci; asigurarea promptă și corectă a tuturor informațiilor privind elementele de activ necesare factorilor de decizie existenți la nivelul entității;

c) ambele.

199. Trezoreria cuprinde:

a) ansamblul lichidităților monetare și a echivalentelor de numerar de care dispune o unitate, pentru a face față plăților scadente;

b) ansamblul stocurilor de care dispune o unitate, pentru a face față plăților scadente;

c) ansamblul creantelor de care dispune o unitate, pentru a face față plăților scadente.

200. Lichiditățile monetare sunt:

a) mijloacele bănești efective pe care le deține un agent economic, având următoarea structură: numerar aflat în casierie, disponibilități bănești aflate în conturi bancare și avansuri de trezorerie;

b) investiții financiare pe termen scurt, care sunt ușor convertibile în mijloace bănești efective, având următoarea structură: valori de încasat (efecte comerciale, cecuri), titluri de plasament (acțiuni, obligațiuni) și alte valori (timbri fiscale, timbre postale, bonuri valorice de combustibil, tichete de masă).

c) ambele.

201. Echivalentele de numerar sunt:

a) mijloacele bănești efective pe care le deține un agent economic, având următoarea structură: numerar aflat în casierie, disponibilități bănești aflate în conturi bancare și avansuri de trezorerie;

b) investiții financiare pe termen scurt, care sunt ușor convertibile în mijloace bănești efective, având următoarea structură: valori de încasat (efecte comerciale, cecuri), titluri de plasament (acțiuni, obligațiuni) și alte valori (timbri fiscale, timbre postale, bonuri valorice de combustibil, tichete de masă).

c) ambele.

202. Decontările cu numerar presupun:

a) plata/incasarea se face imediat prin mișcarea directă a sumelor bănești, documentul utilizat pentru înregistrarea operativă a încasărilor și plăților în numerar este registrul de casă și înregistrarea în registrul de casă se face pe baza documentelor justificative;

b) plata/incasarea se face cu un decalaj între momentul inițierii și cel al finalizării decontării, care se face ca urmare a decontării prin intermediul bancilor, se utilizează instrumente și mijloace de plată emise pe suport de hârtie, magnetic sau electronic și încasarile și plățile se înregistrează în extrasele de cont, pe baza documentelor care reflectă operațiile efectuate prin conturile bancare;

c) plata/incasarea se face imediat prin mișcarea indirectă a sumelor bănești, documentul utilizat pentru înregistrarea operativă a încasărilor și plăților în numerar este registrul de casă și înregistrarea în registrul de casă se face pe baza documentelor justificative.

203. Decontarile fara numerar presupun:

- a) plata/incasarea se face imediat prin miscarea directa a sumelor banesti, documentul utilizat pentru inregistrarea operativa a incasarilor si platilor in numerar este registrul de casa si inregistrarea in registrul de casa se face pe baza documentelor justificative;
- b) plata/incasarea se face cu un decalaj intre momentul initierii si cel al finalizarii decontarii, care se face ca urmare a decontarii prin intermediul bancilor, se utilizeaza instrumente si mijloace de plata emise pe suport de hartie, magnetic sau electronic si incasarile si platile se inregistreaza in extrasele de cont, pe baza documentelor care reflecta operatiile efectuate prin conturile bancare;
- c) plata/incasarea se face imediat prin miscarea indirecta a sumelor banesti, documentul utilizat pentru inregistrarea operativa a incasarilor si platilor in numerar este registrul de casa si inregistrarea in registrul de casa se face pe baza documentelor justificative.

204. Cecul este:

- a) un instrument prin care se poate plati fara numerar o suma de bani din contul debitorului (emitentului) catre o alta persoana fizica/juridica la o scadenta ulterioara;
- b) un instrument emis de catre platitor pentru a-si achita o datorie fata de o alta persoana (beneficiar), dand dispozitie banci sa plateasca beneficiarului suma inscrisa la acea data;
- c) o promisiune scrisa prin care o persoana fizica sau juridica in calitate de debitor (subscriber), se obliga fata de o alta persoana (beneficiar) sa plateasca la un anumit termen o suma de bani.

205. Ordinul de plata este:

- a) un instrument prin care se poate plati fara numerar o suma de bani din contul debitorului (emitentului) catre o alta persoana fizica/juridica la o scadenta ulterioara;
- b) un instrument emis de catre platitor pentru a-si achita o datorie fata de o alta persoana (beneficiar), dand dispozitie banci sa plateasca beneficiarului suma inscrisa la acea data;
- c) o promisiune scrisa prin care o persoana fizica sau juridica in calitate de debitor (subscriber), se obliga fata de o alta persoana (beneficiar) sa plateasca la un anumit termen o suma de bani.

206. Biletul la ordin este:

- a) un instrument prin care se poate plati fara numerar o suma de bani din contul debitorului (emitentului) catre o alta persoana fizica/juridica la o scadenta ulterioara;
- b) un instrument emis de catre platitor pentru a-si achita o datorie fata de o alta persoana (beneficiar), dand dispozitie banci sa plateasca beneficiarului suma inregistrata la acea data;
- c) o promisiune scrisa prin care o persoana fizica sau juridica in calitate de debitor (subscriber), se obliga fata de o alta persoana (beneficiar) sa plateasca la un anumit termen o suma de bani.

207. Investițiile financiare pe termen scurt sunt:

- a) titluri de plasament care cuprind valori economice (echivalente de trezorerie), ce pot fi convertite în bani fiind deținute de entitate pe o perioadă mai mică de un an;
- b) titluri de plasament care cuprind valori economice (echivalente de trezorerie), ce pot fi convertite în bani fiind deținute de entitate pe o perioadă mai mare de un an;
- c) titluri de plasament care cuprind valori economice (echivalente de trezorerie), ce pot fi convertite în bani achizitionate si pastrate de catre unitate in mod durabil.

208. Investițiile financiare pe termen scurt sunt:

- a) acțiuni deținute la entități afiliate, obligațiuni proprii emise și răscumpărate reprezintă obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora; obligațiuni ale altor entități, cotate sau necotate la bursă, alte titluri de plasament (bonuri de subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit, etc.)
- b) acțiunile deținute la alte entități (din afara grupului), acțiunile proprii, răscumpărate în vederea anulării sau pentru speculații financiare, certificatele de depozit si altele;
- c) forma de decontare care asigura furnizorului garantia incasarii contravalorii livrarilor si prestatiilor efectuate prin transferul disponibilitatilor banesti in conturi distincte din care, pe masura livrarilor, se face plata.

209. Alte investiții pe termen scurt si creanțele asimilate sunt:

- a) acțiuni deținute la entități afiliate, obligațiuni proprii emise și răscumpărate reprezintă obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora; obligațiuni ale altor entități, cotate sau necotate la bursă, alte titluri de plasament (bonuri de

subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit, etc.)

b) acțiunile deținute la alte entități (din afara grupului), acțiunile proprii, răscumpărate în vederea anulării sau pentru speculații financiare, certificatele de depozit și altele;

c) forma de decontare care asigură furnizorului garanția încasării contravalorii livrarilor și prestațiilor efectuate prin transferul disponibilităților bănești în conturi distincte din care, pe măsura livrarilor, se face plata.

210. Acreditivul este:

a) acțiuni deținute la entități afiliate, obligațiuni proprii emise și răscumpărate reprezintă obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora; obligațiuni ale altor entități, cotate sau necotate la bursă, alte titluri de plasament (bonuri de subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit, etc.);

b) acțiunile deținute la alte entități (din afara grupului), acțiunile proprii, răscumpărate în vederea anulării sau pentru speculații financiare, certificatele de depozit și altele;

c) forma de decontare care asigură furnizorului garanția încasării contravalorii livrarilor și prestațiilor efectuate prin transferul disponibilităților bănești în conturi distincte din care, pe măsura livrarilor, se face plata.

211. Avansurile de trezorerie sunt:

a) sume puse la dispoziția administratorilor sau altor persoane, cu avizul conducerii, în vederea efectuării unor plăți pentru aprovizionari de bunuri, prestări de servicii, cheltuieli de deplasare, detașări, delegații, servicii postale, taxe de telecomunicații, cheltuieli de reclama publicitate și protocol, precum și alte sume;

b) acțiunile deținute la alte entități (din afara grupului), acțiunile proprii, răscumpărate în vederea anulării sau pentru speculații financiare, certificatele de depozit și altele;

c) forma de decontare care asigură furnizorului garanția încasării contravalorii livrarilor și prestațiilor efectuate prin transferul disponibilităților bănești în conturi distincte din care, pe măsura livrarilor, se face plata.

212. Ajustările pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie:

- a) la inventarierea de la sfarsitul exercitiului financiar, cand se constata ca valoarea de piata a investitiilor financiare pe termen scurt este inferioara valorii de cumparare a acestora;
- b) la inventarierea de la inceputul exercitiului financiar, cand se constata ca valoarea de piata a investitiilor financiare pe termen scurt este inferioara valorii de cumparare a acestora;
- c) nu se constituie.

213. Cheltuielile reprezinta:

- a) 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;
- b) creșteri 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;
- c) atat creșteri cat si diminuari 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.

214. Momentele de aparitie a cheltuielilor sunt:

- a) angajarea - intervine în momentul cumpărării de elemente nestocabile, lucrări, utilități și servicii destinate producției, atunci cand apare datoria față de furnizori, consumul – reprezinta utilizarea efectiva a resurselor pentru realizarea productie (materii prime, materiale auxiliare etc.), plata – achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor si serviciilor primite, incorporarea (includerea) – etapa in care cheltuielile sunt suportate de catre unitate si sunt trecute ulterior asupra rezultatului exercitiului;
- b) angajarea - intervine în momentul cumpărării de elemente nestocabile, lucrări, utilități și servicii destinate producției, atunci cand apare datoria față de furnizori, plata – achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor si serviciilor primite;
- c) consumul – reprezinta utilizarea efectiva a resurselor pentru realizarea productie (materii prime, materiale auxiliare etc.), plata – achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor si serviciilor primite, incorporarea (includerea) – etapa in care cheltuielile sunt suportate de catre unitate si sunt trecute ulterior asupra rezultatului exercitiului.

215. Cheltuielile pot fi:

- a) cheltuielile unității (consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază firma), cheltuieli cu personalul și executarea unor obligații legale sau contractuale etc., pierderile, amortizările și ajustările constituite;
- b) cheltuielile unității (consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază firma), cheltuieli cu personalul și executarea unor obligații legale sau contractuale etc.;
- c) cheltuieli cu personalul și executarea unor obligații legale sau contractuale etc..

216. Cheltuieli de exploatare cuprind:

- a) chelt. privind stocurile, chelt. cu lucrările și serviciile executate de terți, chelt. cu personalul, alte chelt. de exploatare, cheltuielile cu amortizările și provizioanele;
- b) pierderi din creanțe legate de participații, investițiile financiare cedate, diferențele de curs valutar nefavorabile, dobânzile privind exercițiul financiar în curs, sconturile acordate clienților și pierderi din creanțe de natură financiară și altele, cu ajustările pentru deprecieri și cheltuieli financiare referitoare la amortizarea primelor privind rambursarea obligațiunilor;
- c) cheltuielile cu amortizările și provizioanele.

217. Cheltuieli financiare cuprind:

- a) chelt. privind stocurile, chelt. cu lucrările și serviciile executate de terți, chelt. cu personalul, alte chelt. de exploatare, cheltuielile cu amortizările și provizioanele;
- b) pierderi din creanțe legate de participații, investițiile financiare cedate, diferențele de curs valutar nefavorabile, dobânzile privind exercițiul financiar în curs, sconturile acordate clienților și pierderi din creanțe de natură financiară și altele, cu ajustările pentru deprecieri și cheltuieli financiare referitoare la amortizarea primelor privind rambursarea obligațiunilor;
- c) cheltuielile cu amortizările și provizioanele.

218. Cheltuielile cu serviciile executate de terti cuprind:

- a) cu întreținerea și reparațiile, cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, cu primele de asigurare, cu studiile și cercetările, cu colaboratorii, privind comisioanele și onorariile, protocol, reclamă și publicitate, cu transportul de bunuri și personal, cu deplasări, detașări și transferări, poștale și taxe de telecomunicații, cu serviciile bancare și asimilate și alte cheltuieli;

b) cu materialele consumabile, cu obiectele de inventar, cu materialele nestocate, cu energia și apa, cu active biologice, cu marfurile, cu ambalajele;
c) cu salariile personalului, cu tichetele de masă, cu primele reprezentând participarea personalului la profit, cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii, cu asigurările și protecția socială.

219. Cheltuielile privind consumurile de stocuri cuprind:

a) cu întreținerea și reparațiile, cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, cu primele de asigurare, cu studiile și cercetările, cu colaboratorii, privind comisioanele și onorariile, protocol, reclamă și publicitate, cu transportul de bunuri și personal, cu deplasări, detașări și transferări, poștale și taxe de telecomunicații, cu serviciile bancare și asimilate și alte cheltuieli;
b) cu materialele consumabile, cu obiectele de inventar, cu materialele nestocate, cu energia și apa, cu active biologice, cu marfurile, cu ambalajele;
c) cu salariile personalului, cu tichetele de masă, cu primele reprezentând participarea personalului la profit, cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii, cu asigurările și protecția socială.

220. Cheltuielile cu personalul cuprind:

a) cu întreținerea și reparațiile, cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, cu primele de asigurare, cu studiile și cercetările, cu colaboratorii, privind comisioanele și onorariile, protocol, reclamă și publicitate, cu transportul de bunuri și personal, cu deplasări, detașări și transferări, poștale și taxe de telecomunicații, cu serviciile bancare și asimilate și alte cheltuieli;
b) cu materialele consumabile, cu obiectele de inventar, cu materialele nestocate, cu energia și apa, cu active biologice, cu marfurile, cu ambalajele;
c) cu salariile personalului, cu tichetele de masă, cu primele reprezentând participarea personalului la profit, cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii, cu asigurările și protecția socială.

221. Veniturile reprezintă:

a) fie o creștere a unor elemente de activ, fie o diminuare a unor elemente de pasiv, care generează o majorare a beneficiilor economice;
b) fie o scădere a unor elemente de activ, fie o creștere a unor elemente de pasiv, care generează o majorare a beneficiilor economice;
c) doar o creștere a unor elemente de activ.

222. Modalitățile de formare (apariție) a veniturilor:

a) producția – etapa realizării bunurilor și serviciilor în cadrul procesului de producție ca activitate a firmei, facturarea sau vânzarea - constituie momentul transferului dreptului de proprietate de la producător (vânzător)

către client (cumpărător), încasarea – etapa în care bunurile și serviciile vândute se transformă în bani și încorporarea (includerea) – momentul în care veniturile absorb chelt. și se transferă asupra rezultatului exercitiului;

b) producția – etapa realizării bunurilor și serviciilor în cadrul procesului de producție ca activitate a firmei și încorporarea (includerea) – momentul în care veniturile absorb chelt. și se transferă asupra rezultatului exercitiului;

c) producția – etapa realizării bunurilor și serviciilor în cadrul procesului de producție ca activitate a firmei.

223. Venituri din exploatare cuprind:

- a) venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor, venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă;
- b) venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții financiare pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare;
- c) venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor.

224. Venituri financiare cuprind:

- a) venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor, venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă;
- b) venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții financiare pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare;
- c) venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor.

225. Situațiile financiare constituie:

- a) principalul mijloc de comunicare a unor informații utile diferiților utilizatori, constituind parte a procesului de raportare financiară;
- b) modalitate de prezentare a activelor firmei;
- c) modalitate de prezentare a veniturilor și cheltuielilor.

226. Bilantul reprezintă:

- a) o fotografie financiară a activelor și pasivelor întreprinderii la o dată anume, un cumul al tuturor variațiilor înregistrate după prima zi de la constituirea acesteia;
- b) o fotografie financiară a veniturilor și cheltuielilor, a modului în care s-a creat bogăția în cadrul firmei pe perioada considerată, sprijinind astfel "managementul profitului";
- c) o recapitulare de mișcări de fluxuri financiare (încasări și plăți) ce permite "managementul numerarului".

227. Contul de profit și pierdere reprezintă:

- a) o fotografie financiară a activelor și pasivelor întreprinderii la o dată anume, un cumul al tuturor variațiilor înregistrate după prima zi de la constituirea acesteia;
- b) o fotografie financiară a veniturilor și cheltuielilor, a modului în care s-a creat bogăția în cadrul firmei pe perioada considerată, sprijinind astfel "managementul profitului";
- c) o recapitulare de mișcări de fluxuri financiare (încasări și plăți) ce permite "managementul numerarului".

228. Situația fluxurilor de numerar reprezintă:

- a) o fotografie financiară a activelor și pasivelor întreprinderii la o dată anume, un cumul al tuturor variațiilor înregistrate după prima zi de la constituirea acesteia;
- b) o fotografie financiară a veniturilor și cheltuielilor, a modului în care s-a creat bogăția în cadrul firmei pe perioada considerată, sprijinind astfel "managementul profitului";
- c) o recapitulare de mișcări de fluxuri financiare (încasări și plăți) ce permite "managementul numerarului".

229. Funcția de generalizare a informațiilor contabile aferente Bilanțului presupune:

- a) gruparea și sistematizarea datelor după anumite criterii, obținându-se o centralizare și generalizare a informațiilor atât la nivel de firmă cât și la nivelul organelor naționale cărora acestea se comunică;
- b) culegerea, înregistrarea, prelucrarea și generalizarea informațiilor contabile, care sunt necesare factorilor de decizie din firmă și altor persoane fizice și juridice interesate (salariați, acționari, asociați, organe fiscale, instituții bancare, creditori diverși);
- c) ca informațiile din bilanț se folosesc pentru determinarea unor indicatori economico-financiar, prin intermediul cărora se poate stabili un diagnostic al situației financiare și a rentabilității firmei.

230. Functia de informare aferenta Bilantului presupune:

- a) gruparea si sistematizarea datelor dupa anumite criterii, obtinandu-se o centralizare si generalizare a informatiilor atat la nivel de firma cat si la nivelul organelor nationale carora acestea se comunica;
- b) culegerea, inregistrarea, prelucrarea si generalizarea informatiilor contabile, care sunt necesare factorilor de decizie din firma si altor persoane fizice si juridice interesate (salariati, actionari, asociati, organe fiscale, institutii bancare, creditorii diversi);
- c) ca informatiile din bilant se folosesc pentru determinarea unor indicatori economico-financiari, prin intermediul carora se poate stabili un diagnostic al situatiei financiare si a rentabilitatii firmei.

231. Functia de analiza aferenta Bilantului presupune:

- a) gruparea si sistematizarea datelor dupa anumite criterii, obtinandu-se o centralizare si generalizare a informatiilor atat la nivel de firma cat si la nivelul organelor nationale carora acestea se comunica;
- b) culegerea, inregistrarea, prelucrarea si generalizarea informatiilor contabile, care sunt necesare factorilor de decizie din firma si altor persoane fizice si juridice interesate (salariati, actionari, asociati, organe fiscale, institutii bancare, creditorii diversi);
- c) ca informatiile din bilant se folosesc pentru determinarea unor indicatori economico-financiari, prin intermediul carora se poate stabili un diagnostic al situatiei financiare si a rentabilitatii firmei.

232. Cash-flow-ul din activitatea de exploatare presupune:

- a) corectarea profitului net cu cheltuielile care nu necesita plata de disponibilitati banesti (adunandu-se) si/sau veniturile de acelasi tip scazandu-se;
- b) reflecta scaderea disponibilitatilor banesti in cazul investitiilor in active imobilizate sau cresterea acestora in situatia vanzarii unor active;
- c) reflecta efectele in ceea ce priveste fluxul de numerar, a contractarii sau platii unor datorii, respectiv capitalizarea profitului sau distribuirea acestuia ca dividende si a emisiunii de noi actiuni sau rascumpararii unei parti din cele existente.

233. Cash-flow-ul din activitatea de investitii presupune:

- a) corectarea profitului net cu cheltuielile care nu necesita plata de disponibilitati banesti (adunandu-se) si/sau veniturile de acelasi tip scazandu-se;

- b) reflecta scaderea disponibilitatilor banesti in cazul investitiilor in active imobilizate sau cresterea acestora in situatia vanzarii unor active;
- c) reflecta efectele in ceea ce priveste fluxul de numerar, a contractarii sau platii unor datorii, respectiv capitalizarea profitului sau distribuirea acestuia ca dividende si a emisiunii de noi actiuni sau rascumpararii unei parti din cele existente.

234. Cash-flow-ul din activitatea de finantare presupune:

- a) corectarea profitului net cu cheltuielile care nu necesita plata de disponibilitati banesti (adunandu-se) si/sau veniturile de acelasi tip scazandu-se;
- b) reflecta scaderea disponibilitatilor banesti in cazul investitiilor in active imobilizate sau cresterea acestora in situatia vanzarii unor active;
- c) reflecta efectele in ceea ce priveste fluxul de numerar, a contractarii sau platii unor datorii, respectiv capitalizarea profitului sau distribuirea acestuia ca dividende si a emisiunii de noi actiuni sau rascumpararii unei parti din cele existente.

III. Realizați corespondența pentru elementele primei coloane cu elementele din a doua coloană:

1. Într-o întreprindere de panificație există următoarele elemente:

1. Aparat de aer condiționat (25.000 ron)	a. Produs finit
2. Pufuleți	b. Mărfuri
3. Role mecanice	c. Imobilizări corporale
4. Rafturi (600 ron)	d. Ambalaje
5. Program informatic	e. Piese de schimb
6. Lăzi	f. Materii prime
7. Ulei	g. Imobilizări necorporale
8. Făină	h. Materiale consumabile
9. Pâine	i. Materiale de natura obiectelor de inventar
10. Casa de marcat (500 ron)	

2. Stabiliți tipul de creanță sau datorie pentru următoarele elemente:

1. Impozit pe profit	a. Datorie fiscale
2. Furnizori	b. Datorie sociale
3. Clienți	c. Datorie financiare
4. Credit bancar pe termen lung	d. Datorie comerciale
5. Comisioane bancare	e. Creanță fiscale
	f. Creanță comerciale

3. Stabiliți tipul de terț cu care se poate realiza decontarea:

1. vânzare de produse finite	a. Client
2. achiziție de programe informatice	b. Debitor
3. împrumut bancar	c. Furnizor
4. servicii prestate la o persoană fizică (plata în rate)	d. Furnizori de imobilizări
5. cumpărare furnituri de birou cu plata în numerar	e. Avansuri de trezorerie
	f. Creditor

4. O societate comercială trebuie să plătească contribuții salariale pentru personalul angajat. Ajutați administratorul firmei să deosebească care dintre contribuții reprezintă contribuția angajatului și care a angajatorului.

1. Fond de pensie 25%	a. Contribuții angajat
2. Contribuția la fond de sănătate 10%	
3. Impozit salar 16%	b. Contribuții angajator
4. Contribuția asiguratorie de muncă 2,25%	

5. Încadrați veniturile din coloana 1 într-o categorie de venituri din coloana 2:

1. Venituri din vânzarea mărfurilor	a. Venituri de exploatare
2. Venituri din producția de imobilizări corporale	
3. Venituri din acțiuni deținute la entități afiliate	
4. Venituri din vânzarea produselor finite	
5. Venituri din chirii	b. Venituri financiare
6. Venituri din amenzi și penalități	
7. Venituri din servicii prestate	
8. Venituri din vânzarea de ambalaje	
9. Venituri din valorificarea deșeurilor	
10. Venituri din dobânzi	

6. Încadrați cheltuielile din coloana 1, într-o categorie de cheltuieli din coloana 2:

1. Cheltuieli cu deplasările și detașările	a. Cheltuieli de exploatare
2. Cheltuieli cu achiziția de mărfuri	
3. Cheltuieli cu materiale consumabile	
4. Cheltuieli privind provizioanele	
5. Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor	b. Cheltuieli financiare
6. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	
7. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	
8. Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale	
9. Cheltuieli cu salariile personalului	

10. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
---	--

7. Următoarele elemente aparțin unei întreprinderi care pasteurizează laptele și realizează diverse sortimente de brânzeturi:

1. Aparat frigorific (25.000 ron)	a. Produs finit
2. Pungi de plastic	b. Mărfuri
3. Rezistență electrică	c. Imobilizări corporale
4. Rafturi (900 ron)	d. Ambalaje
5. Program informatic	e. Piese de schimb
6. Lăzi	f. Materii prime
7. Lapte	g. Imobilizări necorporale
8. Brânză	h. Materiale consumabile
9. Role hârtie pentru casa de marcat	i. Materiale de natura obiectelor de inventar
10. Casa de marcat (500 ron)	

8. Stabiliți tipul de terț pentru decontarea următoarelor tranzacții:

1. vânzare lucrări executate	a. Client
2. achiziție de instalații tehnice (30.000 ron)	b. Debitor
3. împrumut bancar pe termen scurt	c. Furnizor
4. servicii prestate la o persoană fizică (cu plata în rate)	d. Furnizori de imobilizări
5. acordare de avans pentru deplasare	e. Avansuri de trezorerie
	f. Creditor

9. Stabiliți tipul de creanță sau datorie pentru următoarele elemente:

1. Titluri de plasament pe termen scurt	a. Datorie fiscale
2. T.V.A.	b. Datorie sociale
3. Furnizori de imobilizări	c. Datorie financiare
4. Salarii	d. Datorie comerciale
5. Dividende de plată	e. Creanță fiscale
	f. Creanță comerciale
	g. Datorie patronală
	h. Investiție pe termen scurt

IV. Calculați:

1. O societate comercială se confruntă cu următoarele solduri la sfârșitul unei luni: salarii 10.000 lei, furnizori de imobilizări 5.000 ron, clienți 40.000 ron, impozit pe profit 2.000 ron, credit bancar 20.000 ron, T.V.A. 1.600 ron, dividende 20.000 ron, disponibil la bănci 60.000 ron, numerar în casierie 4.000 ron. Care va fi valoarea datoriei totale și valoarea disponibilului după plata datoriilor.

2. O societate comercială se confruntă cu următoarele solduri la sfârșitul unei luni: salarii 9.000 ron, furnizori de imobilizări 7.000 ron, clienți 20.000 ron, împrumut asociat prin creditare firmă 15.000 ron, debitori 2.000 ron, T.V.A. de recuperat 1.600 ron, disponibil la bănci 60.000 ron. Precizați care ar fi valoarea creanței totale și care ar fi valoarea disponibilului după încasarea creanțelor.

3. O societate comercială prezintă la sfârșitul unei luni următoarele solduri: disponibil la bancă 65.000 ron; venituri din vânzarea produselor finite 95.000 ron; furnizori 12.500 ron; cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile 45.000 ron; cheltuieli cu salariile inclusiv contribuțiile aferente 4.500 ron, cheltuieli cu comisioanele bancare 1500 ron; venituri din dobânzi 2.500 ron, clienți 15.000 ron; numerar în casierie 25.000 ron. Calculați care ar fi rezultatul din exploatare și cel financiar, rezultatul brut și rezultatul net știind că este plătitoare de impozit pe profit (16 %):

4. Folosind datele de la problema precedentă stabiliți care ar fi valoarea disponibilului total în situația în care aceasta ar încasa creanțele și ar plăti furnizorii și datoria la stat cu impozitul.

5. O societate comercială a realizat la sfârșitul unui luni următoarele: venituri din vânzări de mărfuri 50.000 ron; venituri din servicii prestate 35.000 ron; disponibil la banca 45.000 ron; cheltuieli cu mărfurile 25.000 ron; clienți 25.000 ron; cheltuieli de personal și contribuții sociale aferente 10.000 ron; cheltuieli cu utilitățile (energie electrică, apă, gaze naturale, telefon) 3500 ron; furnizori de bunuri 15.000 ron; cheltuieli lunare cu dobânzile pt. un credit bancar 1.000 ron. Stabiliți rezultatul din exploatare, rezultatul financiar, rezultatul brut al exercițiului și rezultatul net al activității știind că este microîntreprindere și plătește impozitul pe venit (3%).

6. Folosind datele de la problema anterioară și considerând că au fost încasate creanțele și au fost achitate datoriile cu furnizorii, dobânda și impozitul pe venit, stabiliți care este valoarea disponibilului la sfârșitul acestei luni.

7. O societate comercială prezintă la sfârșitul unei luni următoarele solduri: disponibil la bancă 35.000 ron, clienți 18.500 ron, furnizori 12.500 ron, cheltuieli cu salarii 4.500 ron, T.V.A. de plată 2.500 ron; venituri din vânzări de mărfuri 59.000 ron, venituri din vânzare produse finite 25.000 ron, cheltuieli cu materiile prime și materiale 35.000 ron; investitii pe

termen scurt 25.500 ron. Stabiliți care este rezultatul curent, rezultatul brut și rezultatul net știind că această firmă este microîntreprindere și plătește impozit pe venit de 3%.

8. Folosind datele de la problema precedentă calculați care ar fi valoarea trezoreriei de care ar dispune firma considerându-se că aceasta ar încasa și ar plăti toate sumele care sunt în sold (clienți, furnizori, impozite și taxe).

9. O societate comercială prezintă la sfârșitul unei luni următoarele solduri: disponibil la bancă 55.000 ron; clienți 8.500 ron; furnizori 2.500 ron; cheltuieli cu salarii 4.500 ron, T.V.A.de plată 2.500 ron; venituri din vânzări de mărfuri 79.000 ron, venituri din vânzare produse finite 25.000 ron, cheltuieli cu materiile prime și materiale 35.000 ron; acțiuni deținute pe termen scurt 34.000 ron. Stabiliți care este rezultatul curent, rezultatul brut și rezultatul net știind că această firmă plătește impozit pe profit de 16%.

10. Folosind datele de la problema precedentă calculați care ar fi valoarea trezoreriei de care ar dispune societatea considerându-se că aceasta ar încasa și ar plăti toate sumele care sunt în sold (clienți, furnizori, impozite și taxe).

11. O societate comercială are următoarea situație:

Stoc inițial	Intrări	Stoc final
200 buc. x 4 ron/buc.	400 buc. x 2 ron/buc.	50 buc.
	500 buc. x 3 ron/buc	10 buc.
	600 buc. x 4 ron /buc	80 buc.

Folosind metoda FIFO stabiliți ieșirile (cantitativ si valoric) și valoarea stocului final.

12. Același enunț ca la problema 11 folosind metoda LIFO.

13. Același enunț ca la problema 11 folosind metoda CMPui.

14. O firmă deține următoarele echipamente care provin din anul precedent, conform valorilor de achiziție:

- Mașini în valoare de 560.000 ron, durată de amortizare 7 ani;
- Linie tehnologică în valoare de 2.500.000 ron, durată de amortizare 10 ani;

Știind că firma folosește metoda de amortizare liniară să se calculeze amortizarea anuală, amortizarea lunară, activele immobilizate brute și activele immobilizate nete.

15. Pentru o firmă se cunosc următoarele informații despre mijloacele fixe: durata normală de funcționare de 10 ani, valoarea de intrare existentă de 170.000 ron, în luna aprilie se cumpără mijloace fixe cu valoare de intrare de 300.000 ron iar în luna mai se vând mijloace fixe în valoare de 120.000 ron. Firma folosește metoda de amortizare liniară. Să se determine amortizarea anuală și trimestrială, pentru existent, intrări și ieșiri.

13. Anexe

ANEXA 1

PLANUL DE CONTURI GENERAL⁹¹

Clasa I - Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate

10. Capital și rezerve

101. Capital

În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public (P)

Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

1017. Patrimoniul privat (P)

Acest cont apare doar la entitățile care dețin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.

1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii

1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)

1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină (A/P)

Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii (A/P)

Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Diferențe de curs valutar din conversie (A/P)

Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

108. Interese care nu controlează

Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. Rezultatul reportat

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)

Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (A/P)

În acest cont se evidențiază eventualele diferențe rezultate din dispozițiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări, în condițiile prevăzute de acestea.

12. Rezultatul exercițiului financiar

121. Profit sau pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

14. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute (A)

1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

15. Provizioane

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)

⁹¹ Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)	166. Datorii care privesc imobilizările financiare	2071. Fond comercial pozitiv ¹³ (A) Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.	23. Imobilizări în curs
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)	1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)	2075. Fond comercial negativ (P)	231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
1514. Provizioane pentru restructurare (P)	1663. Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)	208. Alte imobilizări necorporale (A)	235. Investiții imobiliare în curs de execuție (A)
1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)	167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)	21. Imobilizări corporale	26. Imobilizări financiare
1516. Provizioane pentru impozite (P)	168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)	261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)	1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)	2111. Terenuri	262. Acțiuni deținute la entități asociate (A)
1518. Alte provizioane (P)	1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)	2112. Amenajări de terenuri	263. Acțiuni deținute la entități controlate în comun (A)
16. Împrumuturi și datorii asimilate	1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)	212. Construcții (A)	264. Titluri puse în echivalență ¹⁴ (A) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)	213. Instalații tehnice și mijloace de transport	265. Alte titluri imobilizate (A)
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)	1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)	2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)	266. Certificate verzi amânate (A)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)	169. Prime privind rambursarea obligațiilor și a altor datorii	2132. Aparată și instalații de măsurare, de control și reglare (A)	267. Creanțe imobilizate
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)	1691. Prime privind rambursarea obligațiilor (A)	2133. Mijloace de transport (A)	2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate (A)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)	1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)	214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)	2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate (A)
162. Credite bancare pe termen lung	Clasa 2 - Conturi de imobilizări	215. Investiții imobiliare (A)	2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
1621. Credite bancare pe termen lung (P)	20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)	2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)	201. Cheltuieli de constituire (A)	217. Active biologice productive (A)	2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
1623. Credite externe guvernamentale (P)	203. Cheltuieli de dezvoltare (A)	22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare	2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)	205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)	223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare (A)	2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți (A)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)	206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)	224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)	2678. Alte creanțe imobilizate (A)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)	207. Fond comercial	227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)	
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)			

2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)

2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate (P)

2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun (P)

2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28. Amortizări privind imobilizările

280. Amortizări privind imobilizările corporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)

2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)

2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)

2807. Amortizarea fondului comercial (P)

Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)

2812. Amortizarea construcțiilor (P)

2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)

2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

2815. Amortizarea investițiilor imobiliare (P)

2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)

2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)

29. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)

2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)

2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)

2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)

2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)

2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)

2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)

2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare (P)

2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)

2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive (P)

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)

2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție (P)

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)

2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun (P)

2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)

2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate (P)

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)

2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)

2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

Clasa 3 - Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

30. Stocuri de materii prime și materiale

301. Materii prime (A)

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare (A)

3022. Combustibili (A)

3023. Materiale pentru ambalat (A)

3024. Piese de schimb (A)

3025. Semințe și materiale de plantat (A)

3026. Furaje (A)

3028. Alte materiale consumabile (A)

303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)

308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)

32. Stocuri în curs de aprovizionare

321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)

322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)

323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)

326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)

327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)

328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

33. Producție în curs de execuție

331. Produse în curs de execuție (A)

332. Servicii în curs de execuție (A)

34. PRODUSE	393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)	398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)	426. Drepturi de personal neridicate (P)
341. Semifabricate (A)	394. Ajustări pentru deprecierea produselor	40. Clasa 4 - Conturi de terți	427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
345. Produse finite (A)	3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)	401. Furnizori (P)	428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
346. Produse reziduale (A)	3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)	403. Efecte de plătit (P)	4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
347. Produse agricole (A)	3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)	404. Furnizori de imobilizări (P)	4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
348. Diferențe de preț la produse (A/P)	3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)	405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)	43. Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI	395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	408. Furnizori - facturi nesosite (P)	431. Asigurări sociale
351. Materii și materiale aflate la terți (A)	3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)	409. Furnizori - debitori	4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
354. Produse aflate la terți (A)	3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)	4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)	4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți (A)	3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)	4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)	4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
357. Mărfuri aflate la terți (A)	3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)	4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)	4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
358. Ambalaje aflate la terți (A)	3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți (P)	4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)	4315. Contribuția de asigurări sociale (P)
36. Active biologice de natura stocurilor	3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți (P)	41. Clienți și conturi asimilate	4316. Contribuția de asigurări sociale de sănătate (P)
361. Active biologice de natura stocurilor (A)	3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)	411. Clienți	4318. Alte contribuții pentru asigurările sociale de sănătate;
368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor (A/P)	3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)	4111. Clienți (A)	În acest cont se înregistrează contribuția datorată, potrivit legii, de alte persoane decât angajații, pentru asigurările sociale de sănătate.
37. MĂRFURI	396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)	4118. Clienți incerti sau în litigiu (A)	436. Contribuția asiguratorie pentru muncă (P)
371. Mărfuri (A)	397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)	413. Efecte de primit de la clienți (A)	437. Ajutor de șomaj
378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)		418. Clienți - facturi de întocmit (A)	4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
38. Ambalaje		419. Clienți - creditori (P)	
381. Ambalaje (A)		42. Personal și conturi asimilate	
388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)		421. Personal - salarii datorate (P)	
39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție		423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)	
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)		424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)	
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor		Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.	
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)		425. Avansuri acordate personalului (A)	
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)			

4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)
44. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate
441. Impozitul pe profit și alte impozite
4411. Impozitul pe profit (P)
4415. Impozitul specific unor activități (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445. Subvenții
4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
45. Grup și acționari/asociați
451. Decontări între entitățile afiliate
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A/P)
455. Sume datorate acționarilor/asociaților
4551. Acționari/Asociați - conturi curente (P)
4558. Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operațiuni în participație
4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv (P)
4582. Decontări din operațiuni în participație - activ (A)
46. Debitori și creditori diverși
461. Debitori diverși (A)
462. Creditori diverși (P)
463. Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar (A).

466. Decontări din operațiuni de fiducie
4661. Datorii din operațiuni de fiducie (P)
4662. Creanțe din operațiuni de fiducie (A)
47. Conturi de subvenții, regularizare și asimilate
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472. Venituri înregistrate în avans (P)
473. Decontări din operațiuni în curs de clarificare (A/P)
475. Subvenții pentru investiții
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)
48. Decontări în cadrul unității
481. Decontări între unitate și subunități (A/P)
482. Decontări între subunități (A/P)
49. Ajustări pentru deprecierea creanțelor
491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)
496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)
Clasa 5 - Conturi de trezorerie

50. Investiții pe termen scurt
501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
506. Obligațiuni (A)
507. Certificate verzi primite (A)
508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
51. Conturi la bănci
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat (A)
5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valută (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
5126. Conturi la bănci în lei - TVA defalcat (A)
5127. Conturi la bănci în valută - TVA defalcat (A)
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de bănci (P)

5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. Casa

531. Casa

5311. Casa în lei (A)

5314. Casa în valută (A)

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale și poștale (A)

5322. Bilete de tratament și odihnă (A)

5323. Tichete și bilete de călătorie (A)

5328. Alte valori (A)

54. Acreditiv

541. Acreditiv

5411. Acreditiv în lei (A)

5414. Acreditiv în valută (A)

542. Avansuri de trezorerie (A)

În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.

58. Viramente interne

581. Viramente interne (A/P)

59. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

60. Cheltuieli privind stocurile

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilii

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia și apa

6051 Cheltuieli privind consumul de energie

6052 Cheltuieli privind consumul de apă

606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

609. Reduceri comerciale primite

61. Cheltuieli cu serviciile executate de terți

611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile

612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

615. Cheltuieli cu pregătirea personalului

62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisiunile și onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate

6231 Cheltuieli de protocol

6232. Cheltuieli de reclamă și publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări

626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64. Cheltuieli cu personalul

641. Cheltuieli cu salariile personalului

642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților

6421. Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților

6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților

643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit

645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale

6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj

6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

6455. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață

6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative

6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate

6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

646. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă

6461 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților

6462 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare altor persoane, decât salariații

65. Alte cheltuieli de exploatare

651. Cheltuieli din operațiuni de fiducie

6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei

6512. Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie
6513. Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie
652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
6582. Donații acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital
6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări
6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale
În acest cont se evidențiază cheltuielile reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.
6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. Cheltuieli financiare
663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
În acest cont nu se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.
6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii
69. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activități.
Se utilizează pentru evidențierea impozitului specific unor activități, definit potrivit legii.
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus
Se utilizează conform reglementărilor legale.
Clasa 7 - Conturi de venituri
70. Cifra de afaceri netă
701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
7015. Venituri din vânzarea produselor finite
7017. Venituri din vânzarea produselor agricole
7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii și cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. Venituri aferente costului producției în curs de execuție
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție
72. Venituri din producția de imobilizări
721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale
725. Venituri din producția de investiții imobiliare
74. Venituri din subvenții de exploatare
741. Venituri din subvenții de exploatare
7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale	7584. Venituri din subvenții pentru investiții	7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină	8028. Alte angajamente primite
7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe	7586 Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale ¹ .	766. Venituri din dobânzi	803. Alte conturi în afara bilanțului
7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului	În acest cont se evidențiază veniturile reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.	767. Venituri din sconturi obținute	8031. Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare;
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială	7588. Alte venituri din exploatare	768. Alte venituri financiare	8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare	76. Venituri financiare	78. Venituri din provizioane, amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare	8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare	761. Venituri din imobilizări financiare	781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare	8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată	7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate	7812. Venituri din provizioane	8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri	7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate	7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
75. Alte venituri din exploatare	7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun	7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	8037. Efecte scontate neajunse la scadență
751. Venituri din operațiuni de fiducie	7615. Venituri din alte imobilizări financiare	7815. Venituri din fondul comercial negativ	8038. Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare
7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei	762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt	786. Venituri financiare din amortizări și ajustări pentru pierdere de valoare	8039. Alte valori în afara bilanțului
7512. Venituri din derularea operațiunilor de fiducie	764. Venituri din investiții financiare cedate	7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	804 Certificate verzi
7513. Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie.	7641. Venituri din imobilizări financiare cedate	7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși	7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate	7865. Venituri financiare din amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat;	8051. Dobânzi de plătit
755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	765. Venituri din diferențe de curs valutar	Clasa 8 - conturi speciale	8052. Dobânzi de încasat ²⁴
758. Alte venituri din exploatare	7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută ²³	80. Conturi în afara bilanțului	Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	În acest cont nu se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.	801. Angajamente acordate	806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
7582. Venituri din donații primite		8011. Giruri și garanții acordate	807. Active contingente
7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital		8018. Alte angajamente acordate	808. Datorii contingente
		802. Angajamente primite	809. Creanțe preluate prin cesionare
		8021. Giruri și garanții primite	89. Bilanț
			891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

Clasa 9 - conturi de gestiune²⁵

Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională.

90. Decontări interne

901. Decontări interne privind cheltuielile

902. Decontări interne privind producția obținută

903. Decontări interne privind diferențele de preț

92. Conturi de calculație

921. Cheltuielile activității de bază

922. Cheltuielile activităților auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de producție

924. Cheltuieli generale de administrație

925. Cheltuieli de desfacere

93. Costul producției

931. Costul producției obținute

933. Costul producției în curs de execuție

CLASA 1. - CONTURI DE CAPITALURI

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

Conturile din clasa 1 "Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate" cuprind următoarele grupe: 10 "Capital și rezerve", 11 "Rezultatul reportat", 12 "Rezultatul exercițiului financiar", 14 "Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", 15 "Provizioane" și 16 "Împrumuturi și datorii asimilate".	
GRUPA 10 CAPITAL ȘI REZERVE	
Contul 101 "Capital" - ține evidența capitalului subscris, vărsat și nevărsat, în natură și/sau numerar, de către acționarii/asociații unei entități, precum și a majorării sau reducerii capitalului, potrivit legii. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - capitalul retras de acționari/asociați, precum și capitalul lichidat cu ocazia operațiunilor de reorganizare a entităților, potrivit legii (456); - acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile financiare precedente, care reduc capitalul social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117); - reducerea capitalului social cu valoarea acțiunilor proprii răscumpărate și anulate, potrivit legii (109); - diferența dintre valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor de răscumpărare (141). 	<ul style="list-style-type: none"> - capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (456); - profitul contabil realizat în exercițiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social (117); - rezervele destinate majorării capitalului, potrivit legii (106); - primele de capital, încorporate în capitalul social (104); - valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților și care majorează capitalul social (103).
	Soldul contului reprezintă capitalul subscris, vărsat/nevărsat.
Contul 103 "Alte elemente de capitaluri proprii" - ține evidența beneficiilor acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii, precum și a diferențelor de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină și a diferențelor din evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare.	

DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților și care majorează capitalul social (101); - diferența nefavorabilă de schimb valutar, înregistrată în situațiile financiare anuale consolidate, în relație cu un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (665); - ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (501). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților (643); - diferența favorabilă de schimb valutar, înregistrată în situațiile financiare anuale consolidate, în relație cu un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (765); - creșterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (501).
Contul 104 "Prime de capital" - ține evidența primelor de emisiune, de fuziune/divizare, de aport și de conversie a obligațiunilor în acțiuni. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - primele de capital încorporate în capitalul social (101); - primele de capital transferate la rezerve (106); - pierderile contabile ale exercițiilor precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (117). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/ divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (456). <p>Soldul contului reprezintă primele de capital netransferate la capital sau la rezerve.</p>
Contul 105 "Rezerve din reevaluare" - ține evidența rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (1065); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214); - ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, în cazul în care reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (281). 	<ul style="list-style-type: none"> - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizărilor corporale reevaluate (211, 212, 213, 214). <p>Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale existente în evidența entității.</p>
Contul 106 "Rezerve" - ține evidența rezervelor constituite. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - rezervele destinate majorării capitalului, potrivit legii (101); - rezervele utilizate pentru acoperirea 	<ul style="list-style-type: none"> - profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent, repartizat la rezerve în baza unor prevederi legale (129);

<p>pierderilor contabile înregistrate în exercițiile precedente, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117);</p> <ul style="list-style-type: none"> - decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați, în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (456); - pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve (149). 	<ul style="list-style-type: none"> - profitul net realizat în exercițiile anterioare, repartizat la rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117); - primele de capital transferate la rezerve (104); - majorarea valorii participațiilor deținute în capitalul altor entități, ca urmare a încorporării rezervelor în capitalul acestora (261, 262, 263, 265); - câștigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve, potrivit legii (141); - partea convenită investitorului din rezervele înregistrate de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență (264).
	Soldul contului reprezintă rezervele existente și neutilizate.
<p>Contul 107 "Diferențe de curs valutar din conversie" se utilizează numai în situațiile financiare anuale consolidate. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferențelor de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare anuale ale societăților nerezidente. Este un cont bifuncțional, folosit la consolidarea societăților nerezidente.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - diferențele nefavorabile rezultate din conversia posturilor de activ cuprinse în bilanțul societăților nerezidente; - diferențele nefavorabile rezultate din conversia posturilor de datorii cuprinse în bilanțul societăților nerezidente; - diferențele favorabile recunoscute drept venit la cedarea participațiilor deținute în societățile nerezidente (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - diferențele favorabile rezultate din conversia posturilor de activ cuprinse în bilanțul societăților nerezidente; - diferențele favorabile rezultate din conversia posturilor de datorii cuprinse în bilanțul societăților nerezidente; - diferențele nefavorabile recunoscute drept cheltuielă la cedarea participațiilor deținute în societățile nerezidente (665).
	Soldul creditor reprezintă diferențele favorabile aferente societăților nerezidente consolidate, iar soldul debitor, cele nefavorabile.
<p>Contul 108 "Interese care nu controlează" se utilizează numai în situațiile financiare anuale consolidate. Cu ajutorul acestui cont se evidențiază interesele care nu controlează, rezultate cu ocazia consolidării filialelor prin metoda integrării globale. Este un cont bifuncțional, folosit la consolidarea filialelor.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - se înregistrează partea din rezultatul nefavorabil, atribuită unor interese care nu sunt deținute de către societatea-mamă, direct sau indirect. 	<ul style="list-style-type: none"> - se înregistrează partea din rezultatul favorabil al exercițiului financiar și celelalte capitaluri proprii ale filialei, atribuită unor interese care nu sunt deținute de către societatea-mamă, direct sau indirect.
	Soldul contului reprezintă interesele care nu

	controlează.
Contul 109 "Acțiuni proprii" - ține evidența acțiunilor proprii, răscumpărate potrivit legii. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - prețul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate (512); - valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție (456). 	<ul style="list-style-type: none"> - reducerea capitalului cu valoarea acțiunilor proprii răscumpărate și anulate, potrivit legii (101); - diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor nominală (149); - valoarea sumei de încasat/încasate din vânzarea acțiunilor proprii (461, 512); - diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul lor de vânzare (149); - valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit (149); - valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție și anulate de aceasta (149).
Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor proprii, răscumpărate, existente.	
GRUPA 11 REZULTATUL REPORTAT	
Contul 117 "Rezultatul reportat" - ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiv a pierderii neacoperite și a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (121); - profitul contabil realizat în exercițiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii (101); - profitul net realizat în exercițiile financiare precedente și care se repartizează în exercițiile financiare următoare pe destinațiile aprobate de adunarea generală a acționarilor/asociaților, potrivit legii (106, 117, 446, 457); - rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401, 404, 	<ul style="list-style-type: none"> - profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (121); - pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (104); - pierderile contabile ale exercițiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (106); - pierderile contabile realizate în exercițiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (101); - pierderile contabile înregistrate în exercițiile financiare precedente, acoperite

431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor); - pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezultatul reportat (149).	din rezultatul reportat reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117); - rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor); - capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (105).
Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită	Soldul creditor reprezintă profitul nerepartizat.
GRUPA 12 REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR	
Contul 121 "Profit sau pierdere" - ține evidența profitului sau pierderii realizate în exercițiul financiar curent. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- la sfârșitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698); - profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (129); - profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (117).	- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786); - pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (117).
Soldul debitor reprezintă pierderea realizată.	Soldul creditor reprezintă profitul realizat.
Contul 129 "Repartizarea profitului" - ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent și repartizat, potrivit legii. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- rezervele constituite, potrivit legii, din profitul realizat în exercițiul financiar curent (106).	- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (121).
Soldul contului reprezintă profitul repartizat, aferent exercițiului financiar încheiat.	
GRUPA 14 CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII	
Contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" - ține evidența câștigurilor legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- câștigurile legate de vânzarea sau anularea	- diferența între prețul de vânzare al

<p>instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve (106);</p> <ul style="list-style-type: none"> - câștigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, folosite, potrivit legii, pentru acoperirea pierderilor legate de emiterea acestora (149). 	<p>instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare (461, 512);</p> <ul style="list-style-type: none"> - diferența între valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor de răscumpărare (101). <p>Soldul contului reprezintă câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.</p>
<p>Contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" - ține evidența pierderilor legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și prețul lor de vânzare (109); - diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor nominală (109); - valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit (109); - valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție și anulate de aceasta (109); - cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (512, 531, 462); - alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (512, 531, 462). 	<ul style="list-style-type: none"> - pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve sau rezultatul reportat (106, 117); - pierderile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite, potrivit legii, din câștigurile legate de vânzarea acestora (141).
<p>Soldul contului reprezintă pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.</p>	
GRUPA 15 "PROVIZIOANE"	
<p>Contul 151 "Provizioane" - ține evidența provizioanelor pentru litigii, garanții acordate clienților, pentru restructurare, pensii și obligații similare, pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, a provizioanelor pentru impozite, precum și a altor provizioane. Este un cont de pasiv.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (781). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat,

	<p>potrivit prevederilor legale (681);</p> <ul style="list-style-type: none"> - costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea (212, 213, 215, 216); - valoarea actualizării provizioanelor (686). <p>Soldul contului reprezintă provizioanele constituite.</p>
GRUPA 16 ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE	
Contul 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" - ține evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - suma împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni rambursate (512); - valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate (505); - împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertite în acțiuni (456); - diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și din rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni în valută (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - suma împrumuturilor de primit/primate din emisiuni de obligațiuni (461, 512); - suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (169); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni în valută (665). <p>Soldul contului reprezintă împrumuturile din emisiuni de obligațiuni nerambursate.</p>
Contul 162 "Credite bancare pe termen lung" - ține evidența creditelor bancare pe termen lung primite de entitate. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - suma creditelor pe termen lung rambursate (512); - diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a creditelor în valută, precum și la rambursarea acestora (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - suma creditelor pe termen lung primite (512); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a creditelor în valută (665). <p>Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen lung nerambursate.</p>
Contul 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" - ține evidența datoriilor entității față de entitățile afiliate, respectiv entitățile de care compania este legată prin interese de participare. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sumele restituite entităților afiliate, respectiv celor de care compania este legată prin interese de participare (512); - diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a datoriilor exprimate în valută, precum și la rambursarea acestora (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - sumele încasate de la entitățile afiliate, respectiv entitățile de care compania este legată prin interese de participare (512); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a datoriilor exprimate în valută (665).

	Soldul contului reprezintă sumele primite și nerestituite.
Contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" - ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanții primite și alte datorii asimilate. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate (512); - obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404); - valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (213); - garanțiile de bună execuție restituite terților (512); - diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate, în valută, precum și la rambursarea acestora (765); - diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768). 	<ul style="list-style-type: none"> - sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (461, 512); - valoarea concesiunilor primite (205); - valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar (212, 213, 214); - sumele reprezentând garanțiile de bună execuție reținute, conform contractelor încheiate (404); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate în valută (665); - diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).
	Soldul contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate, nerestituite.
Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" - ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor față de entitățile afiliate, respectiv entitățile de care compania este legată prin interese de participare, precum și a celor aferente altor împrumuturi și datorii asimilate. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - suma dobânzilor plătite aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (512); - diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și la rambursarea acestora (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (666); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).
	Soldul contului reprezintă dobânzile datorate și neplătite.
Contul 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor" - ține evidența primelor de rambursare reprezentând diferența dintre valoarea de rambursare a obligațiunilor și valoarea de emisiune a acestora. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	- valoarea primelor privind rambursarea obligațiunilor, amortizate (686).

(161); - suma primelor de rambursare aferente altor datorii.	
Soldul contului reprezintă valoarea primelor privind rambursarea obligațiunilor, neamortizate.	

Clasa 2. - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

Conturile din clasa 2 "Conturi de immobilizări" cuprind următoarele grupe de conturi: 20 "Imobilizări necorporale", 21 "Imobilizări corporale", 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare", 23 "Imobilizări în curs", 26 "Imobilizări financiare", 28 "Amortizări privind immobilizările" și 29 "Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a immobilizărilor". Sunt conturi de activ, excepție făcând vărsămintele, amortizările și ajustările pentru depreciere.	
GRUPA 20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE	
Contul 201 "Cheltuieli de constituire" - ține evidența cheltuielilor 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). Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (404, 462, 512, 531). Soldul contului reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.	- amortizarea cheltuielilor de constituire scoase din evidență (280).
Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" - ține evidența immobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute ca immobilizări necorporale. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (721, 404); - lucrările și proiectele de dezvoltare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea immobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).	- valoarea neamortizată a immobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare cedate (658); - immobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare amortizate integral, precum și cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (280, 205).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare existente.	
Contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare" - ține evidența concesiunilor recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, precum și a altor drepturi și active similare aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenții guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum și cele constatate plus la inventar (404, 456, 475); - brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea concesiunilor primite (167); - imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (203). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor valori similare scoase din evidență (658); - amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor valori similare, scoase din evidență (280); - valoarea brevetelor, licențelor și a altor drepturi și valori similare depuse ca aport la capitalul altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265).
Soldul contului reprezintă concesiunile recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetele, licențele, mărcile comerciale, precum și alte drepturi și active similare existente.	
Contul 206 "Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale" - ține evidența activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, recunoscute ca imobilizări necorporale. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - activele necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (721, 404); - activele necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale scoase din evidență (658); - imobilizările de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale amortizate integral (280).
Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura activelor necorporale de explorare și evaluare a	

resurselor minerale existente.	
Contul 2071 "Fond comercial pozitiv" - ține evidența fondului comercial pozitiv reflectat, de regulă, la consolidare. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- diferența pozitivă dintre costul de achiziție și valoarea, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate.	- valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial pozitiv (681);
Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv existent.	- valoarea neamortizată a fondului comercial pozitiv scos din evidență (658);
	- valoarea fondului comercial amortizat integral, scos din evidență (280).
Contul 2075 "Fond comercial negativ" - ține evidența fondului comercial negativ rezultat la consolidare. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- cota-parte din fondul comercial negativ reluat la venituri (781).	- diferența negativă între costul de achiziție și valoarea, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate.
	Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.
Contul 208 "Alte imobilizări necorporale" - ține evidența programelor informatice create de entitate sau achiziționate de la terți, precum și a altor imobilizări necorporale. Este un cont de activ.	
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate (404);	- valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidență (658);
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);	- amortizarea altor imobilizări necorporale, scoase din evidență (280);
- valoarea programelor informatice realizate pe cont propriu (721);	- valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altor entități, în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora (261, 262, 263, 265).
- valoarea programelor informatice reprezentând aport la capitalul social (456);	
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite ca subvenții guvernamentale (4751);	
- valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).	
Soldul contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.	
GRUPA 21 IMOBILIZĂRI CORPORALE	
Contul 211 "Terenuri și amenajări de terenuri" - ține evidența terenurilor și a amenajărilor de terenuri (racordarea lor la sistemul de alimentare cu energie,	

împrejmuirile, lucrările de acces etc.). Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea terenurilor achiziționate, a celor reprezentând aport la capital, valoarea terenurilor primite prin subvenții pentru investiții (404, 456, 4751); - valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (4753); - valoarea terenurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu (231, 722); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea terenurilor, respectiv a amenajărilor de terenuri cedate, amortizate (281, 658); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea terenurilor 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); - valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265); - valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri (371); - valoarea terenurilor expropriate (658).
Soldul contului reprezintă valoarea terenurilor și costul amenajărilor de terenuri existente.	
Contul 212 "Construcții" - ține evidența existenței și mișcării construcțiilor. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea construcțiilor achiziționate, realizate din producție proprie, primite prin subvenții pentru investiții, ca aport la capitalul social (404, 231, 4751, 456); - valoarea construcțiilor primite cu titlu gratuit (4753); - valoarea construcțiilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea construcțiilor primite în regim de leasing financiar (167); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcției reevaluate (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (658); - amortizarea construcțiilor scoase din evidență (281); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, 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); - valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281); - valoarea clădirilor care fac obiectul

<p>recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755);</p> <ul style="list-style-type: none"> - costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151); - valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie și restituite proprietarului (281). 	<p>participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).
<p>Soldul contului reprezintă valoarea construcțiilor existente.</p>	
<p>Contul 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații" - ține evidența existenței și mișcării instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor de reproducție și muncă și a plantațiilor. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social (404, 446, 223, 231, 456); - valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475); - valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151); - valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport primite în regim de leasing financiar (167); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755); - valoarea amortizării investițiilor efectuate 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport scoase din evidență (658); - amortizarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport scoase din evidență (281); - valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituie (167); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport, 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); - valoarea instalațiilor tehnice și a mijloacelor de transport care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265); - valoarea investițiilor efectuate de chiriași la instalațiile tehnice și mijloacele de transport primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

de chiriași la instalațiile tehnice și mijloacele de transport primite cu chirie și restituite proprietarului (281).	
Soldul contului reprezintă valoarea instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport, existente.	
Contul 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" - ține evidența existenței și mișcării mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale achiziționate, realizate din producție proprie, primite prin subvenții pentru investiții, ca aport la capitalul social (404, 446, 224, 231, 4751, 456); - valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475); - valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările primite cu chirie și restituite proprietarului (281); - valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale, primite în regim de leasing financiar (167); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale, scoase din evidență (658); - amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale scoase din evidență (281); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale, 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); - aportul în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora (261, 262, 263, 265).

altor active corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755).	
Soldul contului reprezintă valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție și a altor active corporale existente.	
Contul 215 "Investiții imobiliare" - ține evidența investițiilor imobiliare. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea investițiilor imobiliare achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social (404, 235, 456); - valoarea investițiilor imobiliare primite cu titlu gratuit (475); - valoarea investițiilor imobiliare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - costurile estimate inițial cu dezafectarea investițiilor imobiliare și alte acțiuni similare legate de acestea (151); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investițiilor imobiliare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă investițiilor imobiliare reevaluate (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investițiilor imobiliare, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755); - valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la proprietățile primite cu chirie și restituite proprietarului (281). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a investițiilor imobiliare scoase din evidență (658); - amortizarea investițiilor imobiliare scoase din evidență (281); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea investițiilor imobiliare, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea investițiilor imobiliare, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655); - valoarea amortizării investițiilor imobiliare, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281).
Soldul contului reprezintă valoarea investițiilor imobiliare existente.	
Contul 216 "Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale" - ține evidența activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, recunoscute ca imobilizări corporale. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate, realizate din producție proprie, primite ca aport la capitalul social	- valoarea neamortizată a activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale scoase din evidență (658);

<p>(404, 231, 456);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475); - costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (151); - valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale primite în leasing financiar (167); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă investițiilor imobiliare reevaluate (105); - creșterea 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 (755). 	<ul style="list-style-type: none"> - amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale scoase din evidență (281); - valoarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (167); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea 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); - valoarea amortizării activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281).
<p>Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale existente.</p>	
<p>Contul 217 "Active biologice productive" - ține evidența animalelor de reproducție și muncă, precum și a plantațiilor. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea activelor biologice productive achiziționate sau realizate din producție proprie (404, 231); - valoarea activelor biologice productive primite prin subvenții pentru investiții, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475); - valoarea activelor biologice productive achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidență (658); - amortizarea activelor biologice productive scoase din evidență (281); - descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105); - valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când

biologice productive, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105); - creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755).	în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655).
Soldul contului reprezintă valoarea activelor biologice productive existente.	
GRUPA 22 IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE	
223 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare", 224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare" și 227 "Active biologice productive în curs de aprovizionare" – țin evidența imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare. Sunt conturi de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care sau transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (404).	- valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (213, 214, 217).
Soldul conturilor reprezintă valoarea imobilizărilor corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.	
GRUPA 23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI	
Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" - ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453); - valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722); - valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).	- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214, 216, 217); - valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658).
Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile	

imobiliare.	
Contul 235 "Investiții imobiliare în curs de execuție" - ține evidența investițiilor imobiliare în curs de execuție. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453); - valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (725); - valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție, recepționate (215); - valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție scoase din evidență (658).
Soldul contului reprezintă valoarea investițiilor imobiliare în curs de execuție.	
GRUPA 26 "IMOBILIZĂRI FINANCIARE"	
Contul 261 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate" - ține evidența acțiunilor deținute la entitățile afiliate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea acțiunilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269); - valoarea acțiunilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților afiliate (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea neamortizată a immobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (758); - valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106); - valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele 	<ul style="list-style-type: none"> - cheltuielile privind valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, cedate (664).

primite fără plată, potrivit legii (768).	
Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate.	
Contul 262 "Acțiuni deținute la entități asociate" - ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deține în capitalul entităților asociate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea participațiilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269); - valoarea participațiilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților asociate (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411); - diferența dintre valoarea participațiilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților asociate (758); - valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților asociate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106); - valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților asociate la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768). 	<ul style="list-style-type: none"> - cheltuielile privind valoarea participațiilor deținute la entitățile asociate, cedate (664); - costul de achiziție al participațiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență (264).
Soldul contului reprezintă imobilizările financiare deținute la entități asociate.	
Contul 263 "Interese de participare" - ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deține în capitalul întreprinderilor asociate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea participațiilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269); - valoarea participațiilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităților controlate în comun (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411); - diferența dintre valoarea participațiilor 	<ul style="list-style-type: none"> - cheltuielile privind valoarea participațiilor deținute la entitățile controlate în comun, cedate (664); - costul de achiziție al participațiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență (264).

<p>dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (768);</p> <ul style="list-style-type: none"> - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților controlate în comun (758); - valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților controlate în comun la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106); - valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților controlate în comun la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768). 	
<p>Soldul contului reprezintă imobilizările financiare deținute la entități controlate în comun.</p>	
<p>Contul 264 "Titluri puse în echivalență" - ține evidența titlurilor de participare evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - costul de achiziție al titlurilor evaluate prin metoda punerii în echivalență (263); - partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul financiar curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (768); - partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență (106). 	<ul style="list-style-type: none"> - partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exercițiul curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență a participațiilor deținute de investitor în aceste entități (668).
<p>Contul 265 "Alte titluri imobilizate" - ține evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al altor entități diferite de entitățile afiliate și întreprinderile asociate. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin achiziție (512, 531, 269); 	<ul style="list-style-type: none"> - cheltuielile privind valoarea altor titluri imobilizate deținute în capitalul social al

<ul style="list-style-type: none"> - valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al altor entități (205, 208, 211, 212, 213, 214, 371, 411); - diferența dintre valoarea altor titluri imobilizate dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea creanțelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (768); - diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea mărfurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților afiliate (758); - valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entități la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor (106); - valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entități la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor, precum și cele primite fără plată, potrivit legii (768). 	<p>altor entități la care se dețin participații, cedate (664).</p>
<p>Soldul contului reprezintă alte titluri imobilizate existente.</p>	
<p>Contul 266 "Certificate verzi amânate" - ține evidența certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- valoarea certificatelor verzi pentru care se constată dreptul de a le primi, dar a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii (472).</p>	<p>- valoarea certificatelor verzi primite admise la tranzacționare (507).</p>
<p>Soldul contului reprezintă valoarea certificatelor verzi a căror tranzacționare este amânată, potrivit legii.</p>	
<p>Contul 267 "Creanțe imobilizate" - ține evidența creanțelor imobilizate sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung altor entități, precum și a altor creanțe imobilizate, cum sunt depozite, garanții și cauțiuni depuse de entitate la terți. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sume plătite reprezentând valoarea împrumuturilor acordate altor entități (512); - dobânzile aferente creanțelor imobilizate (766); 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea împrumuturilor restituite de terți (512); - dobânzile încasate, aferente creanțelor imobilizate (512); - valoarea garanțiilor restituite de terți

<p>- valoarea garanțiilor depuse la terți (411);</p> <p>- sume plătite sau de plătit, reprezentând valoarea obligațiilor achiziționate cu ocazia emisiunilor de obligațiuni efectuate de terți, care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an (512, 462);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută și depozitelor constituite în valută, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).</p>	<p>(512);</p> <p>- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (663);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma încasării creanțelor (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente depozitelor constituite în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia lichidării lor (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).</p>
<p>Soldul contului reprezintă valoarea împrumuturilor acordate și a altor creanțe imobilizate.</p>	
<p>Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" - ține evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare. Este un cont de pasiv.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- sumele plătite pentru imobilizări financiare (512, 531);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma achitării acestora (765).</p>	<p>- sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare (261, 263, 265);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a datoriilor în valută reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare (665).</p> <p>Soldul contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare.</p>
GRUPA 28 "AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE"	
<p>Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" - ține evidența amortizării imobilizărilor necorporale. Este un cont de pasiv.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale scoase din evidență (201, 203, 205, 206, 207, 208).</p> <p>Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor necorporale.</p>	<p>- valoarea amortizării imobilizărilor necorporale (681).</p>
<p>Contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" - ține evidența amortizării imobilizărilor corporale. Este un cont de pasiv.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- valoarea amortizării imobilizărilor</p>	<p>- cheltuielile aferente amortizării</p>

<p>corporale scoase din evidență (211, 212, 213, 214);</p> <p>- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările corporale primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (212, 213);</p> <p>- valoarea amortizării imobilizărilor corporale, eliminată cu ocazia reevaluării, din valoarea contabilă brută a acestora (212).</p>	<p>imobilizărilor corporale (681);</p> <p>- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la imobilizările corporale primite cu chirie și restituite proprietarului (212, 213, 214);</p> <p>- ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, atunci când reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (105).</p>
	Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale.
GRUPA 29 "AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR"	
Contul 290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" - ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (781).	- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (681).
	Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor necorporale.
Contul 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale" - ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (781).	- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (681).
	Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor corporale.
Contul 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție" - ține evidența ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale și corporale în curs de execuție. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție (781).	- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție (681).
	Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor în curs de execuție
Contul 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" - ține evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare. Este un	

cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (786).	- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (686).
	Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor financiare.

Clasa 3. CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

Conturile din clasa 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție" fac parte următoarele grupe de conturi: 30 "Stocuri de materii prime și materiale", 32 "Stocuri în curs de aprovizionare", 33 "Producție în curs de execuție", 34 "Produse", 35 "Stocuri aflate la terți", 36 "Active biologice de natura stocurilor", 37 "Mărfuri", 38 "Ambalaje" și 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție". Sunt conturi de activ, excepție făcând diferențele de valoare și ajustările pentru depreciere.	
GRUPA 30 STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE	
Contul 301 "Materii prime" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime. Este un cont de activ. Când aplicăm inventarul permanent avem:	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate de la terți (401, 408, 446, 321, 542); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aduse de la terți (351, 401); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime de la entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime primite de la unitate sau subunități (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime reprezentând aport în natură al acționarilor/asociaților (456); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor și produselor reținute și consumate ca materie primă în aceeași unitate, inclusiv a diferențelor de preț nefavorabile aferente (341, 345, 347); - valoarea materiilor prime constatate plus la	- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (601); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime vândute ca atare (371); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime livrate unității sau subunităților (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (351); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime ieșite prin donație sau distruse prin calamități (658).

inventar, a celor primite cu titlu gratuit și a celor rezultate din dezmembrări (601, 758); - diferențele de preț în minus sau favorabile, aferente materiilor prime achiziționate (308). Soldul contului reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc.	
Contul 302 "Materiale consumabile" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile). Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate de la terți (401, 408, 446, 322, 542); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aduse de la terți (351, 401); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile primite de la entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile primite de la unitate sau subunități (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile reprezentând aport în natură al acționarilor/asociaților (456); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor și produselor reținute și consumate ca materiale consumabile în aceeași unitate (341, 345, 347); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit și a celor rezultate din dezmembrări (602, 758); - contravaloarea materialelor consumabile achitate prin alte valori (532); - diferențele de preț în minus sau favorabile, aferente materialelor consumabile achiziționate (308). Soldul contului reprezintă valoarea materialelor consumabile existente în stoc.	- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (602); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile vândute ca atare (371); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile livrate unității sau subunităților (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (351); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile ieșite prin donație sau distruse prin calamități (658).
Contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" - ține evidența existenței, mișcării și uzurii materialelor de natura obiectelor de inventar. Este un cont de activ. În situația aplicării inventarului permanent avem:	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la terți (401, 408, 446, 323, 542); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor de	- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau

<p>natura obiectelor de inventar primite de la entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite ca aport în natură de la acționari/asociați (456);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite de la unitate sau subunități (481, 482);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aduse de la terți (351, 401);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit și a celor rezultate din dezmembărări (603, 758);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a produselor reținute pentru a fi folosite ca materiale de natura obiectelor de inventar în aceeași unitate (345);</p> <p>- diferențele de preț în minus sau favorabile, aferente materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate (308).</p>	<p>distruse (603);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar livrate unității sau subunităților (481, 482);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (351);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite prin donație sau distruse prin calamități (658);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar vândute ca atare (371).</p>
<p>Soldul contului reprezintă valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc.</p>	
<p>Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" - se ține evidența diferențelor (în plus sau nefavorabile, respectiv în minus sau favorabile) între prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de achiziție este mai mare decât prețul standard) aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune (401, 542);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);</p> <p>- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune (601, 602, 603).</p>	<p>- diferențele de preț în minus sau favorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate (301, 302, 303, 542);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar ieșite din gestiune (601, 602, 603).</p>
<p>Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor</p>	

de inventar existente în stoc.	
<p>În situația aplicării inventarului intermitent: Stocurile existente la începutul exercițiului financiar, precum și intrările în cursul perioadei de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar se înregistrează direct în debitul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiile prime", 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" și 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar".</p> <p>Conturile 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" și 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" se debitează numai la sfârșitul perioadei cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, existente în stoc, stabilită pe baza inventarului, prin creditul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiile prime", 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile", 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", iar, la începutul perioadei imediat următoare, pentru respectarea permanenței metodelor se reiau pe cheltuieli la aceeași valoare.</p>	
GRUPA 32 STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE	
<p>Conturilor din această grupă țin evidența stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare (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 "Animale în curs de aprovizionare"; 327 "Mărfuri în curs de aprovizionare"; 328 "Ambalaje în curs de aprovizionare"). Sunt conturi de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (401). Soldul conturilor reprezintă valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.	- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (301, 302, 303, 361, 371, 381).
GRUPA 33 PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE	
<p>Contul 331 "Produse în curs de execuție" - ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existentă la sfârșitul perioadei. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711). Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.	- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).
<p>Contul 332 "Servicii în curs de execuție" - ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712). Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.	- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).

GRUPA 34 "PRODUSE"	
Contul 341 "Semifabricate" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de semifabricate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare sau preț de producție a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie și plusurile constatate la inventariere (711); - valoarea semifabricatelor aduse de la terți (354, 401); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor primite de la unitate sau subunități (481, 482).	- valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor vândute și lipsurile constatate la inventariere (711); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor consumate în aceeași unitate (301, 302); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor trimise la terți (354); - valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor livrate unității sau subunităților (481, 482); - valoarea pierderilor din calamități (658).
Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.	
Contul 345 "Produse finite" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711); - valoarea la preț de înregistrare a produselor finite aduse de la terți (354, 401).	- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711); - valoarea la preț de înregistrare a produselor provenite de la unitățile prestatoare, ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (462, 401); - valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate în magazinele de vânzare proprii (371); - valoarea la preț de înregistrare a produselor reținute pentru a fi utilizate în aceeași unitate (301, 302, 303, 381); - valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii (421); - valoarea la preț de înregistrare a produselor finite trimise la terți (354); - valoarea produselor finite donate sau distruse prin calamități (658).
Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei.	
Contul 346 "Produse reziduale" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri). Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie (711); - valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale aduse de la terți (354, 401).	- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile la inventar (711); - valoarea produselor reziduale trimise la terți (354).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei.	
Contul 347 "Produse agricole" - ține evidența produselor agricole. Este un cont de activ.	
- valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole intrate în gestiune și plusurile la inventar (711); - valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole aduse de la terți (354, 401).	- valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole vândute și lipsurile la inventar (711); - valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole transferate în magazinele de vânzare proprii (371); - valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole reținute pentru a fi utilizate în aceeași unitate (301, 302); - valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii (421); - valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole trimise la terți (354); - valoarea produselor agricole donate sau distruse prin calamități (658).
Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor agricole existente în stoc la sfârșitul perioadei.	
Contul 348 "Diferențe de preț la produse" - ține evidența diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor.	
DEBIT	CREDIT
- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune (711); - diferențele de preț în minus sau favorabile (costul de producție este mai mic decât prețul standard) repartizate asupra produselor ieșite din gestiune (711).	- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (711); - diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune (711).
Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente produselor existente în stoc.	
GRUPA 35 STOCURI AFLATE LA TERȚI	
Contul 351 "Materii și materiale aflate la terți" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți (301, 302, 303).	- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți (301, 302, 303); - scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, constatate lipsă la inventar (601, 602, 603); - scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, distruse de calamități (658).
Soldul contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți.	
Contul 354 "Produse aflate la terți" - ține evidența stocurilor de produse trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a produselor (semifabricatelor, produselor finite sau produselor reziduale) trimise la terți (341, 345, 346).	- valoarea produselor intrate în gestiune, aduse de la terți (341, 345, 346); - scăderea din gestiune a produselor aflate la terți pentru care s-au întocmit documente de livrare sau constatate lipsă la inventar (607).
Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor aflate la terți.	
Conținutul și funcțiunea conturilor 356 "Animale aflate la terți", 357 "Mărfuri aflate la terți" și 358 "Ambalaje aflate la terți" sunt similare cu cele ale conturilor prezentate în această grupă.	
GRUPA 36 ANIMALE	
Contul 361 "Active biologice de natura stocurilor" – ține evidența activelor biologice de natura stocurilor, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji etc.), în vederea creșterii și folosirii lor pentru muncă și reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru valorificare; coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte și blană). Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziționate (401, 408, 326); - valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor primite de la unitate sau subunități (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor aduse de la terți (356); - valoarea activelor biologice de natura stocurilor	- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute - din producție proprie sau achiziționate - constatate minus de inventar și cele trimise la terți (711, 606, 356); - valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor livrate unității sau subunităților (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute ca atare (371); - valoarea pierderilor din calamități

<p>reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociațiilor (456);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor obținute din producție proprie, sporuri de greutate și plusurile de inventar (711);</p> <p>- valoarea activelor biologice de natura stocurilor primite cu titlu gratuit (758).</p>	(658).
<p>Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei.</p>	
<p>Contul 368 "Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor" - ține evidența diferențelor, în plus sau nefavorabile, respectiv în minus sau favorabile, între prețul standard (prestabilit) și costul de achiziție, respectiv costul de producție. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (prețul de înregistrare este mai mare decât prețul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziționate (401);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (711);</p> <p>- diferențele de preț în minus sau favorabile (prețul de înregistrare este mai mic decât prețul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor incluse pe cheltuieli (606);</p> <p>- diferențele de preț în minus sau favorabile repartizate asupra activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (711).</p>	<p>- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor achiziționate (401);</p> <p>- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (711);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor incluse pe cheltuieli (606);</p> <p>- diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (711).</p>
<p>Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc.</p>	
GRUPA 37 MĂRFURI	
<p>Contul 371 "Mărfuri" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate (401, 408, 446, 327, 542);</p> <p>- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun</p>	<p>- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și lipsurile la inventar (607);</p> <p>- valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibile</p>

(451, 453); - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor primite de la unitate sau subunități (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456); - valoarea mărfurilor aduse de la terți (357, 401); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, activelor biologice de natura stocurilor și ambalajelor, vândute ca atare (301, 302, 303, 361, 381); - valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate magazinelor proprii (345); - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit (607, 758); - valoarea adaosului comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situația în care evidența mărfurilor se ține la preț cu amănuntul (378, 4428); - valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, reclasificate ca mărfuri (211).	aferente mărfurilor ieșite din gestiune (378, 4428); - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor livrate unității sau subunităților (481, 482); - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor trimise la terți (357); - valoarea donațiilor și pierderilor din calamități (658); - valoarea mărfurilor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265).
Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei.	
Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" - ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor din unitățile comerciale. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune (371). Soldul contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei.	- valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (371).
GRUPA 38 AMBALAJE	
Contul 381 "Ambalaje" - ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor achiziționate (401, 408, 446, 328, 542); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor primite de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor primite de la unitate sau subunități (481, 482);	- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute ca atare (371); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor consumate și lipsurile constatate la inventar (608); - valoarea ambalajelor trimise la terți (358); - valoarea la preț de înregistrare a

<ul style="list-style-type: none"> - valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456); - valoarea ambalajelor aduse de la terți (358, 401); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit (608, 758); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (409); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor realizate din producție proprie și reținute ca ambalaje (345); - diferențe de preț în minus sau favorabile aferente ambalajelor achiziționate (388). 	<p>ambalajelor livrate unității sau subunităților (481, 482);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea donațiilor și a pierderilor din calamități (658).
<p>Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.</p>	
<p>Contul 388 "Diferențe de preț la ambalaje" - ține evidența diferențelor în minus sau favorabile, respectiv în plus sau nefavorabile între prețul standard și costul de achiziție, aferente ambalajelor. Este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de achiziție mai mare decât prețul standard) aferente ambalajelor intrate în gestiune (401, 542); - diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente ambalajelor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - diferențele de preț în minus sau favorabile aferente ambalajelor incluse pe cheltuieli (608). 	<ul style="list-style-type: none"> - diferențele de preț în minus sau favorabile aferente ambalajelor achiziționate (381, 542); - diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente ambalajelor ieșite din gestiune (608).
<p>Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente ambalajelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.</p>	
<p>GRUPA 39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE</p>	
<p>Cu ajutorul conturilor din această grupă se ține evidența constituirii, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producție în curs de execuție, produse, animale, mărfuri și ambalaje, precum și a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit politicilor adoptate de entitate (391 "Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"; 392 "Ajustări pentru deprecierea materialelor"; 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 animalelor"; 397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"; 398 "Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"). Sunt conturi de pasiv.</p>	

DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs (781).	- valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs, constituite sau suplimentate, pe feluri de ajustări (681).
	Soldul conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite, la sfârșitul perioadei.

Clasa 4. - CONTURI DE TERȚI

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

Conturile din clasa 4 "Conturi de terți" cuprind următoarele grupe de conturi: 40 "Furnizori și conturi asimilate", 41 "Clienți și conturi asimilate", 42 "Personal și conturi asimilate", 43 "Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate", 44 "Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate", 45 "Grup și acționari/asociați", 46 "Debitori și creditori diverși", 47 "Conturi de subvenții, regularizare și asimilate", 48 "Decontări în cadrul unității", 49 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor". Sunt conturi atât de activ (creanțe) cât și de pasiv (datorii).

GRUPA 40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

Contul 401 "Furnizori" ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri sau serviciile prestate. Este un cont de pasiv.

DEBIT	CREDIT
- plățile efectuate către furnizori (512, 531, 541, 542);	- valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) al materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, activelor biologice de natura stocurilor, mărfurilor și ambalajelor, achiziționate cu titlu oneros de la terți pe bază de facturi (301, 302, 303, 361, 371, 381, 321, 322, 323, 326, 327, 328), precum și diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la prețuri standard (308, 368, 388);
- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (403);	- valoarea la preț de înregistrare a produselor aduse de la terți (341 la 347);
- valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu aceștia (409);	- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117);
- sumele nete achitate colaboratorilor și impozitul reținut (512, 531, 444);	- valoarea materialelor achiziționate, nestocate și consumul de energie și apă
- valoarea la preț de înregistrare a produselor convenite unităților prestatoare, ca plată în natură potrivit prevederilor contractuale (345);	
- datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);	
- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării (609);	
- valoarea sconturilor obținute de la furnizori (767);	
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului (409);	
- diferențele favorabile de curs valutar aferente	

<p>datoriilor către furnizori, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).</p>	<p>(604, 605);</p> <p>- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (409);</p> <p>- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, mărfurilor, ambalajelor etc. achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (601, 602, 603, 607, 608);</p> <p>- valoarea serviciilor prestate de terți (611 la 626, 628, 471);</p> <p>- valoarea facturilor primite, în cazul în care acestea au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite (408);</p> <p>- taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);</p> <p>- valoarea timbrei fiscale și poștale, biletelor de tratament și călătorie și a altor valori achiziționate (532);</p> <p>- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate terților (658);</p> <p>- valoarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, aferente perioadei (652);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668);</p> <p>- valoarea avansurilor facturate (409).</p> <p>Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor.</p>
<p>Contul 403 "Efecte de plătit" ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.). Este un cont de pasiv.</p>	
<p style="text-align: center;">DEBIT</p>	<p style="text-align: center;">CREDIT</p>
<p>- plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale (512);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar constatate la evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a efectelor comerciale de plătit sau la lichidarea acestora (765).</p>	<p>- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (401);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665).</p> <p>Soldul contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.</p>

Contul 404 "Furnizori de imobilizări" - ține evidența obligațiilor de plată față de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare. Este un cont de pasiv.

DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sumele achitate furnizorilor de imobilizări (512, 531, 541); - valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări (409); - valoarea garanțiilor depuse la terți (167); - valoarea acceptată a efectelor de plătit pentru imobilizări (405); - datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758); - valoarea sconturilor obținute de la furnizorii de imobilizări (767); - diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării (765); - diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea imobilizărilor facturate de furnizori sau a serviciilor prestate de terți pentru realizarea acestor imobilizări (201, 203, 205, 206, 208, 211 la 217, 223, 224, 231, 235); - rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117); - obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar, și a dobânzii aferente (167, 666); - valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări (409); - taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor de imobilizări (4426); - valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate terților (658); - diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665); - diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668). <p>Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări.</p>

Contul 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări" - ține evidența obligațiilor de plată către furnizorii de imobilizări, pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.). Este un cont de pasiv.

DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - plățile efectuate către furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale, la scadența acestora (512); - diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765). 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări (404); - diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665). <p>Soldul contului reprezintă valoarea efectelor de plătit pentru imobilizările achiziționate.</p>

Contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" - ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri și prestările de servicii, pentru care nu s-au primit facturi. Este un cont de pasiv.

DEBIT	CREDIT
-------	--------

<p>- valoarea facturilor sosite (401); - diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765); - diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).</p>	<p>- valoarea bunurilor aprovizionate sau a serviciilor prestate de către furnizori, precum și a altor datorii către aceștia (301, 302, 303, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628, 658); - rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117); - diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, aferente datoriilor în valută către furnizori (665); - diferențele nefavorabile înregistrate la primirea facturii sau la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute (668). Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.</p>
<p>Contul 409 "Furnizori - debitori" - ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor sau pentru prestări de servicii. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- valoarea avansurilor acordate (401, 404); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (401).</p>	<p>- valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu aceștia (401, 404); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor, precum și valoarea ambalajelor degradate (401, 608); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (381).</p>
<p>Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.</p>	<p></p>
GRUPA 41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE	
<p>Contul 411 "Clienți" - ține evidența creanțelor și decontărilor în relațiile cu clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, servicii prestate, pe bază de facturi, cu excepția entităților afiliate și a entităților legate prin interese de participare, inclusiv a clienților incerti, rău-platnici, dubioși sau aflați în litigiu. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<p>- valoarea la preț de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (701 la 708, 4427); - valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidențiate anterior în contul "Clienți - facturi de întocmit" (418); - venituri înregistrate în avans sau de realizat, aferente perioadelor sau</p>	<p>- sumele încasate de la clienți (512, 531); - decontarea avansurilor încasate de la clienți (419); - valoarea garanțiilor reținute de terți (267); - valoarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate (511, 413); - valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (709); - valoarea sconturilor acordate clienților (667); - sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a clienților incerti sau în litigiu</p>

<p>exercițiilor financiare următoare (472);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea avansurilor facturate clienților (419, 4427); - valoarea creanțelor reactivate (754); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (419); - valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (758); - diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765); - diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768); - rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile aferente exercițiilor financiare anterioare (117). <p>Soldul contului reprezintă sumele datorate de clienți.</p>	<p>(654);</p> <ul style="list-style-type: none"> - diferența dintre valoarea creanțelor cedate în schimbul titlurilor primite și valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri (654); - creanțe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (658); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (419); - valoarea creanțelor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665); - diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).
<p>Contul 413 "Efecte de primit de la clienți" - ține evidența creanțelor de încasat, pe bază de efecte comerciale. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate (411); - diferențele favorabile de curs valutar, aferente efectelor comerciale de încasat, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765). <p>Soldul contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - efecte comerciale primite de la clienți (511); - sumele încasate de la clienți prin conturile curente (512); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor datorate de clienții externi a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, înregistrate la primirea efectelor comerciale sau cu ocazia evaluării creanțelor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).
<p>Contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" - ține evidența livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi. Este un cont de activ.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum și a altor creanțe față de aceștia (701 la 708, 4428, 758); - diferențele favorabile de curs valutar, 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea facturilor întocmite (411); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente clienților - facturi de întocmit, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665); - diferențele nefavorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în

aferente creanțelor în valută înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765); - diferențele favorabile aferente creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).	funcție de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).
Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, pentru care nu s-au întocmit facturi.	
Contul 419 "Clienți - creditori" - ține evidența clienților - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (411); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (708).	- sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411).
Soldul contului reprezintă sumele datorate clienților - creditori.	
GRUPA 42 PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE	
Contul 421 "Personal - salarii datorate" - ține evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale convenite acestuia în bani sau în natură, inclusiv a sporurilor, adaosurilor, premiilor din fondul de salarii etc. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- rețineri din salarii reprezentând avansuri acordate personalului, sume opozabile salariaților datorate terților, contribuția pentru asigurări sociale, contribuția pentru ajutorul de șomaj, garanții, impozitul pe salarii, precum și alte rețineri datorate (425, 427, 431, 437, 428, 444); - valoarea la preț de înregistrare a produselor acordate salariaților ca plată în natură, potrivit legii (345, 347); - drepturi de personal neridicate (426); - salariile nete achitate personalului (512, 531).	- salariile și alte drepturi convenite personalului (641); - contravaloarea avantajelor în natură acordate salariaților (642).
	Soldul contului reprezintă drepturile salariale datorate.
Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" - ține evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate.	

Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- ajutoare materiale achitate (512, 531); - reținerile reprezentând avansuri acordate, sume datorate unității sau terților, contribuția pentru asigurări sociale, contribuția pentru asigurări de sănătate și pentru ajutorul de șomaj și impozitul datorat (425, 427, 428, 431, 437, 444); - ajutoare materiale neridicate (426).	- ajutoarele materiale suportate potrivit legii, precum și alte ajutoare acordate (431, 645). Soldul contului reprezintă ajutoare materiale datorate.
Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit" - ține evidența primelor acordate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale, reprezentând participarea acestora la profit. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- rețineri reprezentând avansuri, sume datorate unității și terților, precum și alte rețineri datorate (427, 428, 444); - sumele achitate personalului (512, 531); - sumele neridicate de personal (426).	- valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii (644). Soldul contului reprezintă primele acordate din profit, datorate.
Contul 425 "Avansuri acordate personalului" - ține evidența avansurilor acordate personalului. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- avansurile achitate personalului (512, 531). Soldul contului reprezintă avansurile acordate.	- sumele reținute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, reprezentând avansuri acordate (421, 423).
Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" - ține evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele achitate personalului (512, 531); - drepturile de personal neridicate, prescrise potrivit legii (758).	- sumele datorate personalului, reprezentând salarii, sporuri, adaosuri, ajutoare de boală, prime și alte drepturi, neridicate în termen (421, 423, 424). Soldul contului reprezintă drepturi de personal neridicate.
Contul 427 "Rețineri din salarii datorate terților" - ține evidența reținerilor și popririlor din salarii, datorate terților. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele achitate terților, reprezentând rețineri sau popriri (512, 531).	- sumele reținute personalului, datorate terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate și alte obligații față de terți (421, 423, 424). Soldul contului reprezintă sumele reținute, datorate terților.
Contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" - ține evidența altor datorii și creanțe în legătură cu personalul. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT

<p>- sumele achitate personalului, evidențiate anterior ca datorie față de acesta (531);</p> <p>- sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri și adaosuri necuvenite, imputații și alte debite, precum și sumele achitate de unitate acestuia (706, 708, 758, 4427, 438, 512, 531);</p> <p>- sumele restituite gestionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă (531);</p> <p>- cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (758, 4427);</p> <p>- valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori acordate personalului (532);</p> <p>- sume reprezentând avansuri nejustificate sau nedecontate până la data bilanțului (542).</p>	<p>- sumele reținute personalului reprezentând garanții (421);</p> <p>- sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se încheie (641);</p> <p>- sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (438);</p> <p>- sumele încasate sau reținute personalului pentru sumele datorate de acesta (531, 512, 421, 423, 424).</p>
<p>Soldul creditor al contului reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor, sumele datorate de personal.</p>	
<p>GRUPA 43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE</p>	
<p>Contul 431 "Asigurări sociale" - ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului și a personalului la asigurările sociale și a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate. Este un cont de pasiv.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- sumele virate asigurărilor sociale și asigurărilor sociale de sănătate (512);</p> <p>- sumele datorate personalului, ce se suportă din asigurări sociale (423);</p> <p>- sume reprezentând datoriile privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).</p>	<p>- contribuția angajatorului la asigurările sociale (645);</p> <p>- contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (645);</p> <p>- sume reprezentând alte drepturi de asigurări sociale, potrivit legii (645);</p> <p>- contribuția personalului la asigurări sociale (421, 423);</p> <p>- contribuția personalului pentru asigurări sociale de sănătate (421, 423).</p>
<p>Soldul contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.</p>	
<p>Contul 437 "Ajutor de șomaj" - ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj, datorat de angajator, precum și de personal, potrivit legii. Este un cont de pasiv.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- sumele virate reprezentând contribuția unității și a personalului pentru constituirea fondului de șomaj (512);</p> <p>- sume reprezentând datoriile privind</p>	<p>- sumele datorate de angajator pentru constituirea fondului de șomaj (645);</p> <p>- sumele datorate de personal pentru constituirea fondului de șomaj (421, 423).</p>

ajutorul de șomaj, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	Soldul contului reprezintă ajutorul de șomaj datorat.
Contul 438 "Alte datorii și creanțe sociale" - ține evidența contribuției unității la schemele de pensii facultative și la primele de asigurare voluntară de sănătate, a datoriilor de achitat sau a creanțelor de încasat în contul asigurărilor sociale, precum și a plății acestora. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (428); - sumele virate reprezentând contribuția unității la fondurile de pensii facultative (512); - sumele virate reprezentând contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate (512); - sumele virate reprezentând contribuția unității la asigurările de viață (512); - sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii (512); - sume reprezentând alte datorii privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	- contribuția unității la asigurările de viață (645); - contribuția unității la fondurile de pensii facultative (645); - contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate (645); - sumele reprezentând ajutoare achitate în plus personalului (428); - sume restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relația cu bugetul asigurărilor sociale (512).
Soldul creditor al contului reprezintă sumele ce urmează a fi plătite pentru contribuția unității la fondurile de pensii facultative, primele de asigurare voluntară de sănătate și asigurările de viață, precum și sumele datorate bugetului asigurărilor sociale, iar soldul debitor, sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.	
GRUPA 44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE	
Contul 441 "Impozitul pe profit/venit" - ține evidența decontărilor cu bugetul statului/bugetele locale privind impozitul pe profit/venit. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
sumele virate bugetului de stat/bugetelor locale reprezentând impozitul pe profit/venit (512); - sume reprezentând impozitul pe profit/venit, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	- sumele datorate de entitate către bugetul statului/bugetele locale, reprezentând impozitul pe profit/impozitul pe venit (691, 698); - impozitul pe profit/venit aferent exercițiilor financiare anterioare, în cazul corectării erorilor contabile reflectate pe seama rezultatului reportat (117). Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de entitate, iar soldul debitor, sumele vărsate în plus.
Contul 442 "Taxa pe valoarea adăugată" - ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile efectuate pe teritoriul României.	
Contul 4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" - ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- plățile efectuate către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată (512);	- diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare (4427) și taxa pe valoarea adăugată deductibilă

- sumele compensate cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat din perioada fiscală precedentă (4424); - sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	(4426). Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată de plată.
Contul 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" - ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare (4426) și taxa pe valoarea adăugată colectată (4427). Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.	- taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului (512); - taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată (4423) sau cu alte taxe și impozite, potrivit legii.
Contul 4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" - ține evidența taxei pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă potrivit legii (401, 404, 451, 453, 512 sau 4427 în cazul în care se aplică taxare inversă); - sumele reprezentând ajustări ale taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente bunurilor de capital, în favoarea persoanei impozabile, potrivit legii; - sumele reprezentând ajustări ale taxei pe valoarea adăugată deductibile pentru achizițiile de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital, în favoarea persoanei impozabile, potrivit legii.	- sumele compensate la sfârșitul perioadei din taxa pe valoarea adăugată colectată (4427); - diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare și taxa pe valoarea adăugată colectată (4424); - taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă prin aplicarea prorata (635); - regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferente avansurilor sau a facturilor parțiale emise, potrivit legii; - ajustarea bazei impozabile la beneficiar și sumele ce rezultă din corectarea facturilor sau a altor documente care țin loc de factură, în cazurile prevăzute de lege; - ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile pentru achizițiile de bunuri și servicii, altele decât bunurile de capital, în favoarea bugetului de stat, potrivit legii; - ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente bunurilor de capital în favoarea bugetului de stat, potrivit legii.
La sfârșitul perioadei, contul nu prezintă sold.	
Contul 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" - ține evidența taxei pe valoarea adăugată colectată, potrivit legii. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- regularizarea taxei aferente avansurilor sau a facturilor parțiale emise; - ajustarea bazei impozabile la furnizor și sumele ce rezultă din corectarea facturilor sau a altor documente care țin	- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, avansurilor pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile (411, 428, 451, 453, 461, 531), precum și taxa aferentă operațiunilor

loc de factură, în cazurile prevăzute de lege; - taxa pe valoarea adăugată deductibilă, compensată la sfârșitul perioadei, potrivit legii (4426); - taxa pe valoarea adăugată de plată, datorată bugetului statului, stabilită potrivit legii (4423).	pentru care se aplică taxare inversă, potrivit legii (4426); - taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor care sunt asimilate livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, taxabile potrivit legii (428, 461, 635); - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă devenită exigibilă (4428). La sfârșitul perioadei, contul nu prezintă sold.
Contul 4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" – ține evidența taxei pe valoarea adăugată neexigibilă. Este un cont bifuncțional. Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.	
Contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" - ține evidența impozitelor pe veniturile de natura salariilor și a altor drepturi similare, datorate bugetului statului. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe veniturile de natura salariilor și a altor drepturi similare (512); - sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, anulate potrivit legii (758).	- sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, reținut din drepturile bănești cuvenite personalului, potrivit legii (421, 423, 424); - sumele reprezentând impozitul datorat de către colaboratorii unității pentru plățile efectuate către aceștia (401). Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului.
Contul 445 "Subvenții" - ține evidența decontărilor privind subvențiile aferente activelor și a celor aferente veniturilor, distinct pe subvenții guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții și alte sume primite cu caracter de subvenții. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- subvențiile pentru investiții, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții și alte sume de primit, cu caracter de subvenții pentru investiții (475); - valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadei (741); - valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (472). Soldul contului reprezintă subvențiile de primit.	- valoarea subvențiilor încasate (512).
Contul 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" - ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind impozitele, taxele și vărsămintele asimilate, cum sunt: accizele, impozitul pe țigetele din producția internă și pe gaze naturale, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri și impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, alte impozite și taxe. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT

- plățile efectuate la bugetul de stat sau bugetele locale privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (512); - sume reprezentând alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	- valoarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau bugetelor locale (635); - vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (117); - impozitul pe dividende datorat (457); - valoarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import (213, 214, 301, 302, 303, 371, 381). Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.
Contul 447 "Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate" - ține evidența datoriilor și a vărsămintelor efectuate către alte organisme publice, potrivit legii. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- plățile efectuate către organismele publice (512); - sume reprezentând fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	- datoriile și vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice (635). Soldul contului reprezintă sumele datorate.
Contul 448 "Alte datorii și creanțe cu bugetul statului" - ține evidența altor datorii și creanțe cu bugetul statului. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- sumele virate la bugetul statului reprezentând alte datorii cu bugetul statului (512); - sumele convenite entității, datorate de bugetul de stat, altele decât impozite și taxe (758); - sume reprezentând alte datorii cu bugetul statului, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).	- valoarea despăgubirilor, amenzilor, penalităților datorate bugetului (658); - sume restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe și alte creanțe (512). Soldul creditor reprezintă sumele datorate de entitate bugetului statului, iar soldul debitor, sumele convenite de la bugetul de stat.
GRUPA 45 GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI	
Contul 451 "Decontări între entitățile afiliate" - ține evidența operațiilor între entitățile afiliate. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT

<p>- sumele virate altor entități afiliate (512);</p> <p>- sumele cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (701 la 708, 4427);</p> <p>- prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate entităților afiliate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (758, 4427);</p> <p>- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la entități afiliate (764);</p> <p>- dividende aferente investițiilor deținute la entități afiliate (761, 762);</p> <p>- valoarea creanțelor reactivate (754);</p> <p>- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de entitățile afiliate (758);</p> <p>- dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate (766);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută față de entitățile afiliate, la decontarea acestora (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora (768);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, din evaluarea soldului în valută, aferent decontărilor față de entități afiliate (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente soldului decontărilor față de entități afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).</p>	<p>- sumele încasate de la alte entități afiliate (512);</p> <p>- valoarea imobilizărilor facturate de furnizori</p> <p>- entități afiliate sau a serviciilor prestate de terți pentru realizarea acestor imobilizări (203, 205, 206, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 231, 235);</p> <p>- valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entități afiliate (301, 302, 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388);</p> <p>- taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);</p> <p>- dobânzile datorate aferente împrumuturilor angajate (666);</p> <p>- încasarea dividendelor din participații (512);</p> <p>- valoarea debitelor scăzute din evidență (654);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente creanțelor în valută față de entitățile afiliate, cu ocazia decontării acestora (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora (668);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente soldului decontărilor cu entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).</p>
<p>Soldul debitor al contului reprezintă creanțele entității, iar soldul creditor, datoriile entității în relațiile cu entitățile afiliate.</p>	
<p>Contul 453 "Decontări privind interesele de participare" - ține evidența decontărilor privind interesele de participare. Este un cont bifuncțional.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>

<p>- sumele virate entităților asociate și entităților controlate în comun (512);</p> <p>- sumele cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități asociate și entități controlate în comun, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (701 la 708, 4427);</p> <p>- prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate entităților asociate și entităților controlate în comun, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă (758, 4427);</p> <p>- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților de încasat de la entitățile asociate și entitățile controlate în comun (758);</p> <p>- dividende aferente investițiilor deținute la entitățile asociate și entitățile controlate în comun (761);</p> <p>- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate entităților asociate și entităților controlate în comun (764);</p> <p>- dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate entităților asociate și entităților controlate în comun (766);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, înregistrate la decontarea acestora (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora (768);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);</p> <p>- diferențele favorabile aferente decontărilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768);</p> <p>- valoarea creanțelor reactivate (754).</p>	<p>- sumele încasate de la entitățile asociate și entitățile controlate în comun (512);</p> <p>- valoarea imobilizărilor facturate de furnizori</p> <p>- entități asociate și entități controlate în comun sau a serviciilor prestate de terți pentru realizarea acestor imobilizări (203, 205, 206, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 231, 235);</p> <p>- valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entități asociate și entități controlate în comun (301, 302, 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388);</p> <p>- taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);</p> <p>- dobânzile datorate aferente împrumuturilor primite de la entități asociate și entități controlate în comun (666);</p> <p>- încasarea dividendelor din participații (512);</p> <p>- valoarea debitelor scăzute din evidență (654);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente creanțelor în valută față de entități asociate și entități controlate în comun, cu ocazia decontării acestora (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente creanțelor față de entități asociate și entități controlate în comun, cu decontare în funcție de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora (668);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile aferente decontărilor cu entități asociate și entități controlate în comun, cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).</p>
<p>Contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" - ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați. Este un cont de pasiv.</p>	<p>Soldul debitor al contului reprezintă creanțele privind interesele de participare, iar soldul creditor, datoriile privind interesele de participare.</p>
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>

<p>- sumele restituite acționarilor/asociaților (512, 531);</p> <p>- diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de acționari/asociați (765);</p> <p>- sume reprezentând datorii față de acționari/asociați, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).</p>	<p>- sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (512, 531);</p> <p>- dobânzile aferente sumelor depuse de acționari/asociați (666);</p> <p>- sumele reprezentând dividende cuvenite acționarilor/asociaților și lăsate la dispoziția entității (457);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).</p> <p>Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acționarilor/asociaților.</p>
<p>Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" - ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul. Este un cont bifuncțional.</p>	
<p style="text-align: center;">DEBIT</p>	<p style="text-align: center;">CREDIT</p>
<p>- capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (101);</p> <p>- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);</p> <p>- sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (765).</p>	<p>- aportul în natură al acționarilor/asociaților la capitalul entității (205, 208 la 217, 231, 235, 301, 302, 303, 361, 371, 381);</p> <p>- sumele depuse ca aport în numerar (512, 531);</p> <p>- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);</p> <p>- capitalul social retras de acționari/asociați, precum și capitalul social lichidat, potrivit legii (101);</p> <p>- decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (106);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută (665);</p> <p>- valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție (109).</p>
<p>Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat, iar cel creditor, datoriile entității față de acționari/asociați.</p>	
<p>Contul 457 "Dividende de plată" - ține evidența dividendelor datorate acționarilor/asociaților corespunzător aportului la capitalul social. Este un cont de pasiv.</p>	
<p style="text-align: center;">DEBIT</p>	<p style="text-align: center;">CREDIT</p>
<p>- sumele achitate acționarilor/asociaților, reprezentând dividende datorate acestora (512, 531);</p> <p>- impozitul pe dividende (446);</p> <p>- sumele lăsate temporar la dispoziția entității, reprezentând dividende (455);</p> <p>- sume reprezentând dividende datorate acționarilor/ asociaților, prescrise potrivit legii (758).</p>	<p>- dividendele datorate acționarilor/asociaților din profitul realizat în exercițiile precedente (117).</p> <p>Soldul contului reprezintă dividendele datorate acționarilor/ asociaților.</p>

Contul 458 "Decontări din operații în participație" - ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți. Este un cont bifuncțional.

DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - veniturile primite prin transfer din operații în participație (701 la 781); - cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor (601 la 681); - sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație (512, 531). 	<ul style="list-style-type: none"> - veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781); - cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681); - sumele primite de la coparticipanți (512, 531).
Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil (profit).	Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.

GRUPA 46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI

Contul 461 "Debitori diverși" - ține evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii și a altor creanțe, altele decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare. Este un cont de activ.

DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758, 4427); - prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate (758, 4427); - valoarea imobilizărilor financiare cedate (764); - valoarea debitorilor reactivate (754); - suma împrumuturilor obținute prin obligațiunile emise (161); - sumele de încasat reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (167); - dividende de încasat aferente titlurilor imobilizate sau celor pe termen scurt (761, 762); - valoarea titlurilor de plasament pe termen scurt și a acțiunilor proprii pe termen scurt, cedate, precum și diferența favorabilă dintre prețul de cesiune și prețul de achiziție al acestora (501, 506, 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea debitorilor încasate (512, 531); - valoarea sconturilor acordate debitorilor (667); - sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidență a debitorilor (654); - creanțe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (658); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665); - diferențele nefavorabile aferente creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).

<p>508, 764);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea sumei de încasat din vânzarea acțiunilor proprii răscumpărate (109, 141); - valoarea veniturilor înregistrate în avans (472); - sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate de către entitate persoanelor fizice, altele decât proprii salariați, nedecontate până la data bilanțului (542); - valoarea despăgubirilor și a penalităților datorate de terți (758); - sumele datorate de terți pentru redevențe, locații de gestiune și chirii (706); - dobânzile datorate de către debitorii diverși (766); - diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765); - diferențele favorabile aferente creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768); - rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117). 	
<p>Soldul contului reprezintă sumele datorate entității de către debitori.</p>	
<p>Contul 462 "Creditori diverși" - ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau a unor obligații ale entității față de terți provenind din alte operații, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare. Este un cont de pasiv.</p>	
DEBIT	CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - sume achitate creditorilor (512, 531); - valoarea la preț de înregistrare a produselor cuvenite unităților prestatoare ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (345); - sconturile obținute de la creditorii (767); - sume reprezentând datorii față de creditorii diverși, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758); - diferențele favorabile de curs valutar 	<ul style="list-style-type: none"> - sumele încasate și necuvenite (512, 531); - cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (201); - sumele datorate terților reprezentând despăgubiri și penalități (658); - partea din subvenții aferente activelor sau veniturilor, de restituit (4751, 472); - diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar

aferente datorilor către creditori diverși, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765); - diferențele favorabile aferente creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).	(665); - diferențele nefavorabile aferente creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668); - rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117); - cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (149); - alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149). Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverși.
GRUPA 47 CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	
Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" - ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile financiare viitoare. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând chiriile, abonamentele, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, sumele aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică) și alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531). Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans.	- sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 652, 658, 666).
Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" - ține evidența veniturilor înregistrate în avans. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- veniturile înregistrate în avans și aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs (704, 705, 706, 708, 766); - valoarea subvențiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans (741); - partea din subvențiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit (512, 462).	- veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări, sume aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică) etc. (411, 461, 512, 531); - valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (445). Soldul contului reprezintă veniturile înregistrate în avans.
Contul 473 "Decontări din operații în curs de clarificare" - ține evidența sumelor în curs de clarificare, ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli/venituri, sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT

- plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (512); - sumele restituite, necuvenite unității (512, 531).	- sumele încasate și necuvenite entității (512, 531); - sumele clarificate trecute pe cheltuieli (601 la 658).
Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare.	
Contul 475 "Subvenții pentru investiții" - ține evidența subvențiilor guvernamentale pentru investiții, împrumuturilor nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții, donațiilor pentru investiții, plusurilor de inventar de natura imobilizărilor și a altor sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecute la venituri, corespunzător amortizării calculate sau la scoaterea din evidență a activelor (758); - partea din subvenția pentru investiții restituită sau de restituit (512, 462).	- subvențiile pentru investiții, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții și alte sume de primit cu caracter de subvenții pentru investiții (445); - valoarea imobilizărilor necorporale și corporale primite drept subvenții guvernamentale (conturile corespunzătoare imobilizărilor respective); - valoarea imobilizărilor necorporale și corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (conturile corespunzătoare imobilizărilor respective). Soldul contului reprezintă subvențiile pentru investiții, netransferate la venituri.
Contul 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți" este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- cota-parte din valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienții săi, trecută la venituri, pe măsura amortizării imobilizării corporale sau a prestării serviciului către clienți, după caz (758).	- datoria corespunzătoare valorii activelor (imobilizări corporale și/sau numerar) primite de entitate de la clienții săi. Soldul contului reprezintă valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienții săi, netransferată la venituri.
GRUPA 48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII	
Contul 481 "Decontări între unitate și subunități" - ține evidența decontărilor între unitate și subunitățile sale fără personalitate juridică, care conduc contabilitate proprie. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- valori materiale și bănești transferate subunităților (în contabilitatea unității) sau unității (în contabilitatea subunității) (301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512,	- valori materiale și bănești primite de unitate de la subunități (în contabilitatea unității) sau cele primite de subunitate de la unitate (în contabilitatea subunităților) (301, 302, 303, 341,

531).	361, 371, 381, 512, 531).
Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat.	Soldul creditor, sumele datorate pentru operațiuni din cadrul unei entități cu subunități fără personalitate juridică.
Contul 482 "Decontări între subunități" - ține evidența decontărilor între subunitățile fără personalitate juridică din cadrul aceleiași unități, care conduc contabilitate proprie. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- valori materiale și bănești transferate între subunități (301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531).	- valori materiale și bănești primite (301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531).
Soldul debitor reprezintă sumele de încasat de la alte subunități.	Soldul creditor, sumele datorate pentru operațiuni față de subunități ale aceleiași entități.
GRUPA 49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR	
Contul 491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți" - ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor - clienți (781).	- valoarea ajustărilor constituite pentru clienți incerti, dubioși, rău-platnici sau aflați în litigiu (681). Soldul contului reprezintă ajustările pentru depreciere constituite.
Contul 495 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații" - ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor evidențiate în conturile de decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (786).	- constituirea ajustărilor pentru depreciere de natură financiară, constatate în cadrul conturilor de decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (686). Soldul contului reprezintă ajustările constituite.
Contul 496 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși" - ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de debitori diverși (781).	- ajustările constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de debitori diverși (681). Soldul contului reprezintă ajustările constituite.

Clasa 5. - CONTURI DE TREZORERIE

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

<p>Conturile din clasa 5 "Conturi de trezorerie" cuprind următoarele grupe de conturi: 50 "Investiții pe termen scurt", 51 "Conturi la bănci", 53 "Casa", 54 "Acreditive", 58 "Viramente interne", 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie". Sunt conturi de activ, excepție făcând vărsămintele, creditele și dobânzile de plătit precum și ajustările de valoare.</p>	
<p>GRUPA 50 INVESTIȚII PE TERMEN SCURT</p>	
<p>Contul 501 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate" - ține evidența acțiunilor deținute la entitățile afiliate, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- valoarea la cost de achiziție a acțiunilor cumpărate de la entitățile afiliate (509, 512, 531);</p> <p>- contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii (768);</p> <p>- diferențele favorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (768);</p> <p>- creșterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (103).</p> <p>Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate.</p>	<p>- prețul de cesiune al acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate, cedate (461, 512, 531);</p> <p>- pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (664);</p> <p>- diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (668);</p> <p>- ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (103).</p>
<p>Contul 505 "Obligațiuni emise și răscumpărate" - ține evidența obligațiunilor emise și răscumpărate. Este un cont de activ.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- valoarea obligațiunilor emise și</p>	<p>- valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate,</p>

răscumpărate (509, 512, 531).	anulate (161).
Soldul contului reprezintă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, neanulate.	
Contul 506 "Obligațiuni" - ține evidența obligațiunilor cumpărate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate (509, 512, 531); - diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (768).	- prețul de cesiune al obligațiunilor deținute (461, 512, 531); - pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (664); - diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (668).
Soldul contului reprezintă valoarea obligațiunilor existente.	
Contul 507 "Certificate verzi primite" - ține evidența certificatelor verzi primite de entitate, potrivit legii, cu excepția celor a căror tranzacționare a fost amânată. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea certificatelor verzi primite, cu excepția celor a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii (445); - valoarea certificatelor verzi primite, dar a căror tranzacționare a fost amânată inițial, potrivit legii (266); - diferențele favorabile constatate la data primirii certificatelor verzi, inclusiv a celor a căror tranzacționare a fost amânată, potrivit legii, reprezentând diferența între prețul de tranzacționare de la data primirii acestora și prețul de tranzacționare de la data constatării dreptului de a le primi (768); - diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a certificatelor verzi (768).	- valoarea certificatelor verzi vândute (461, 512); - pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a certificatelor verzi și prețul lor de vânzare (664); - diferențele nefavorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a certificatelor verzi (668); - certificate verzi anulate, potrivit legii (668).
Contul 508 "Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate" - ține evidența depozitelor bancare pe termen scurt, a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate, cumpărate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea la cost de achiziție a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate cumpărate (509, 512, 531); - diferențele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).	- prețul de cesiune al altor investiții pe termen scurt (461, 512, 531); - pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (664); - diferențele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii,

Soldul contului reprezintă valoarea altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate existente.	respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la lichidarea lor (665).
Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt" - ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru investițiile pe termen scurt cumpărate. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea datorată pentru investițiile pe termen scurt cumpărate (501, 505, 506, 508); - diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).	- valoarea achitată a investițiilor pe termen scurt cumpărate (512, 531); - diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma achitării acestora (765).
Soldul contului reprezintă valoarea datorată pentru investițiile pe termen scurt cumpărate.	
GRUPA 51 CONTURI LA BĂNCI	
Contul 511 "Valori de încasat" - ține evidența valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea cecurilor și a efectelor comerciale primite de la clienți (411, 413).	- valoarea cecurilor și a efectelor comerciale încasate (512); - valoarea sconturilor acordate (667).
Soldul contului reprezintă valoarea cecurilor și a efectelor comerciale neîncasate.	
Contul 512 "Conturi curente la bănci" - ține evidența disponibilităților în lei și valută aflate în conturi la bănci, a sumelor în curs de decontare, precum și a mișcării acestora. Este un cont bifuncțional.	
DEBIT	CREDIT
- sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din cecuri, din alte conturi bancare, din acreditive etc. (581); - valoarea subvențiilor primite și încasate (445); - valoarea sumei încasate din vânzarea acțiunilor proprii (109, 141); - suma împrumuturilor obținute prin emisiuni de obligațiuni (161); - creditele bancare pe termen lung și scurt încasate (162, 519); - sumele încasate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (166, 451, 453); - sumele încasate reprezentând alte	- sumele ridicate în numerar din cont sau virate în alt cont de trezorerie (581); - sumele plătite reprezentând rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (161); - creditele pe termen lung și scurt rambursate (162, 519); - sumele restituite entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun sau altor entități (451, 453, 166); - sumele plătite reprezentând rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate, precum și garanțiile de bună execuție restituite terților (167); - valoarea de achiziție a imobilizărilor financiare și a investițiilor pe termen scurt cumpărate (261, 262, 263, 265, 501, 505, 506, 508); - vărsămintele efectuate pentru partea neachitată a

<p>împrumuturi și datorii asimilate (167);</p> <ul style="list-style-type: none"> - valoarea creanțelor imobilizate și a dobânzilor aferente încasate, precum și a garanțiilor restituite (267); - sumele încasate de la clienți (411, 413); - sumele recuperate din debite ale personalului (428); - taxa pe valoarea adăugată de recuperat, încasată de la bugetul statului (4424); - sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relația cu bugetul statului și asigurările sociale (448, 438); - sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (455); - sumele depuse ca aport în numerar la capitalul social (456); - sumele primite ca rezultat al operațiunilor în participație (458); - sumele încasate de la debitori diverși (461); - sumele încasate de la creditori diverși (462); - sumele încasate în avans și care privesc exercițiile următoare (472); - sumele încasate, în curs de clarificare (473); - sumele virate unității de către subunități (în contabilitatea unității) sau subunităților, de către unitate (în contabilitatea subunităților) (481, 482); - valoarea investițiilor pe termen scurt cedate, inclusiv a diferențelor favorabile din cedare (501, 506, 508, 764); - valoarea cecurilor și a efectelor comerciale încasate (511); - sumele încasate reprezentând redevențe, locații de gestiune și chirii (706); - sumele încasate din activități diverse (708); - sumele încasate reprezentând dobânzile aferente disponibilităților în conturi la bănci, precum și cele aferente creanțelor imobilizate (766); - dobânzile încasate aferente disponibilităților aflate în conturile curente (518); - sumele încasate reprezentând subvenții aferente veniturilor (741); 	<p>imobilizărilor financiare și a investițiilor pe termen scurt (269, 509);</p> <ul style="list-style-type: none"> - sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operațiunilor în participație (458); - suma dobânzilor plătite (168, 518, 519, 666); - valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung (267); - plățile efectuate către furnizori de bunuri și servicii, inclusiv prin intermediul efectelor comerciale (401, 403, 404, 405); - plățile efectuate către personalul entității (421, 423, 424, 425, 426, 428); - sumele achitate terților, reprezentând rețineri sau popririi din salarii (427); - partea din subvențiile aferente activelor sau veniturilor, restituită (4751, 4752, 472); - plăți ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (201); - sume achitate colaboratorilor (401); - cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (149); - alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149); - sumele achitate reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, primele de asigurare, studiile și cercetările, comisioanele și onorariile, protocol, deplasări, detașări, transferări, poștale și taxe de telecomunicații, sume achitate pentru alte servicii executate de terți (611 la 614, 622 la 626, 628); - valoarea serviciilor bancare plătite (627); - plăți efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658); - sumele plătite anticipat (471); - sumele plătite pentru acțiuni proprii răscumpărate (109); - valoarea sconturilor reținute de bănci (667); - sumele achitate reprezentând contribuția la asigurările sociale și la asigurările sociale de sănătate (431); - sumele achitate reprezentând contribuția entității și a personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (437); - sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii sociale (438); - sumele virate reprezentând contribuția unității la schemele de pensii facultative, respectiv la primele
--	---

<p>- sumele încasate reprezentând alte venituri din exploatare (758);</p> <p>- sumele încasate reprezentând dividendele pentru participațiile la capitalul altor societăți (761, 762);</p> <p>- sumele încasate din investiții financiare cedate (764);</p> <p>- valoarea sconturilor încasate de la furnizori sau alți creditori (767);</p> <p>- creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte (519);</p> <p>- diferențele favorabile de curs valutar, aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităților la bancă, în valută, existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);</p> <p>- diferențele favorabile, aferente operațiunilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, în cursul exercițiului (768).</p>	<p>de asigurare voluntară de sănătate (438);</p> <p>- sumele plătite la buget, reprezentând impozitul pe profit/venit (441);</p> <p>- plata către buget a taxei pe valoarea adăugată datorate și a taxei pe valoarea adăugată plătite în vamă (4423, 4426);</p> <p>- plata către buget a impozitului pe venituri de natura salariilor (444);</p> <p>- plățile efectuate către organismele publice privind taxele și vărsămintele asimilate datorate (447);</p> <p>- plata către bugetul de stat a accizelor, altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate (446, 448);</p> <p>- sumele achitate acționarilor/asociaților (455, 456);</p> <p>- sumele achitate acționarilor/asociaților din dividendele cuvenite (457);</p> <p>- taxe de mediu achitate (652);</p> <p>- sumele achitate creditorilor diverși (462);</p> <p>- restituirea sumelor aflate în curs de clarificare (473);</p> <p>- plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități (481, 482);</p> <p>- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor în valută, efectuate în cursul perioadei, sau disponibilităților aflate în conturi la bancă în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);</p> <p>- diferențele nefavorabile, aferente operațiunilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, în cursul perioadei (668).</p>
<p>Soldul debitor reprezintă disponibilitățile în lei și în valută.</p>	<p>Soldul creditor reprezintă creditele primite.</p>
<p>Contul 518 "Dobânzi" - se ține evidența dobânzilor datorate, precum și a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităților aflate în conturile curente. Dobânzile datorate și cele de încasat, aferente exercițiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv venituri financiare. Este un cont bifuncțional.</p>	
<p>DEBIT</p>	<p>CREDIT</p>
<p>- dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturile curente (766);</p> <p>- dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite (512).</p>	<p>- dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (666);</p> <p>- dobânzile încasate aferente disponibilităților aflate în conturile curente (512).</p>
<p>Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar soldul creditor, dobânzile de plătit.</p>	
<p>Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt" - ține evidența creditelor acordate de bănci</p>	

pe termen scurt. Este un cont de pasiv.	
DEBIT	CREDIT
- creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite (512).	- creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (512, 666). Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite.
GRUPA 53 CASA	
Contul 531 "Casa" - ține evidența numerarului aflat în casieria entității, precum și a mișcării acestuia, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- sumele ridicate de la bănci (581); - sumele încasate de la clienți (411); - sumele încasate de la acționari/asociați și din operațiuni în participație (455, 458); - sumele încasate reprezentând aport la capitalul social (456); - debite încasate de la salariați și debitori diverși (428, 461); - sumele încasate de la creditori diverși (462); - sumele încasate reprezentând venituri anticipate (472); - sumele încasate și necuvenite unității (473); - sumele virate unității de către subunități (în contabilitatea unității) sau subunităților de către unitate (în contabilitatea subunităților) (481, 482); - sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (542); - sumele încasate din servicii prestate, vânzarea mărfurilor și alte activități (704, 707, 708, 4427); - sumele încasate din studii, redevențe, locații de gestiune și chirii (705, 706); - sumele încasate din despăgubiri și alte venituri din exploatare (758); - câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (764); - diferențele favorabile de curs valutar aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităților	- depunerile de numerar la bănci (581); - costul de achiziție al investițiilor financiare cumpărate în numerar (261, 263, 265, 267, 269, 501, 505, 506, 508, 509); - plățile efectuate către furnizori (401, 404); - sumele achitate personalului (421, 423, 424, 425, 426, 428); - plăți ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (201); - sumele achitate colaboratorilor (401); - plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități (481, 482); - sumele achitate reprezentând cheltuielile cu redevențele, chiriile, primele de asigurări, comisioanele, onorariile, protocol, deplasări, detașări, transferări, taxe poștale și taxe de telecomunicații, sume achitate pentru alte servicii executate de terți (612, 613, 622 la 626, 628); - plățile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658); - sumele achitate terților reprezentând rețineri sau popriri din remunerații (427); - sumele plătite din operații în participație (458); - sumele restituite asociaților/acționarilor (455, 456); - dividendele plătite acționarilor/asociaților (457); - sumele achitate creditorilor diverși (462); - sumele plătite anticipat (471); - sumele încasate și necuvenite unității (473); - plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate și subunități, precum și între subunități (481, 482); - cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (149);

<p>în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).</p>	<p>- alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149); - plățile în numerar reprezentând alte valori achiziționate (532); - avansurile de trezorerie acordate (542); - diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor în valută efectuate în cursul perioadei sau disponibilităților în valută existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).</p>
<p>Soldul contului reprezintă numerarul existent în casierie.</p>	
<p>Contul 532 "Alte valori" - ține evidența bonurilor valorice, timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă, a altor valori, precum și a mișcării acestora. Este un cont de activ.</p>	
<p style="text-align: center;">DEBIT</p>	<p style="text-align: center;">CREDIT</p>
<p>- valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă și a altor valori, achiziționate (401, 531, 542).</p>	<p>- valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori, consumate (302, 428, 624, 625, 626); - valoarea tichetelor de masă acordate salariaților</p>
<p>Soldul contului reprezintă alte valori</p>	<p>(642).</p>

existente.	
GRUPA 54 ACREDITIVE	
Contul 541 "Acreditive" - ține evidența acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- valoarea acreditivelor deschise la dispoziția terților (581); - diferențele favorabile de curs valutar, aferente soldului privind acreditivele deschise în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).	- sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului (401, 404, 581); - diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau soldului privind acreditivele deschise în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la lichidarea acestora (665).
Soldul contului reprezintă valoarea acreditivelor deschise în bănci, existente.	
Contul 542 "Avansuri de trezorerie" - ține evidența avansurilor de trezorerie. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- avansurile de trezorerie acordate (531); - diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).	- avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile aferente (301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401); - cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie și apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți (602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628); - sume reprezentând avansuri nejustificate (428); - sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanțului (461, 428); - sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);
Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.	- sume utilizate pentru achitarea altor valori (532); - diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la lichidarea acestora (665).
Contul 581 "Viramente interne" - ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie. Este un cont de activ.	
DEBIT	CREDIT
- sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (512, 531, 541).	- sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie (512, 531, 541).
De regulă, contul nu prezintă sold.	
GRUPA 59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE	
Cu ajutorul conturilor din această grupă se ține evidența constituirii ajustărilor pentru	

pierderea de valoare a investițiilor financiare la entități afiliate, a obligațiunilor emise și răscumpărate, obligațiunilor și a altor investiții financiare și creanțe asimilate, precum și a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, după caz (591 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate"; 595 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate"; 596 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor"; 598 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"). Sunt conturi de pasiv.

DEBIT	CREDIT
- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (786).	- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie, constituite sau suplimentate, după caz (686).
	Soldul conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru pierderile de valoare, existente la sfârșitul perioadei.

Clasa 6. - CONTURI DE CHELTUIELI

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

Conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" sunt conturi cu funcție de activ, cu excepția contului 609 "Reduceri comerciale primite", care are funcție de pasiv. Pot fi creditate în cursul perioadei, pentru operațiile în participație, cu sumele transmise pe bază de decont. La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).
GRUPA 60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
Contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime" - ține evidența cheltuielilor cu materiile prime.
DEBIT
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și cele aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (301, 308, 351); - valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" - ține evidența cheltuielilor cu materialele consumabile.
DEBIT
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente (302, 308, 351); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401); - sume în curs de clarificare (473); - valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie (542).
Contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" - ține evidența cheltuielilor privind materialele de natura obiectelor de inventar, la darea în folosință a acestora.
DEBIT
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile și a celor aflate

la terți și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (303, 308, 351); - valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent (401); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" - ține evidența cheltuielilor privind materialele nestocate.
DEBIT
- valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori (401, 408); - sume în curs de clarificare (473); - valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie (542).
Contul 605 "Cheltuieli privind energia și apa" - ține evidența cheltuielilor privind consumurile de energie și apă.
DEBIT
- valoarea consumurilor de energie și apă (401, 408, 471, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 606 "Cheltuieli privind animalele și păsările" - ține evidența cheltuielilor cu animalele și păsările ieșite din unitate.
DEBIT
- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț nefavorabile, aferente (361, 368); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" - ține evidența cheltuielilor privind mărfurile.
DEBIT
- valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil (371); - valoarea mărfurilor și a produselor aflate la terți pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar (354, 357); - valoarea mărfurilor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele" - ține evidența cheltuielilor privind ambalajele.
DEBIT
- valoarea ambalajelor aflate în consignație la terți, pentru care au fost emise documentele de vânzare (358); - valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (381, 388); - valoarea ambalajelor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401); - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate (409); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 609 "Reduceri comerciale primite" - ține evidența reducerilor comerciale primite ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă.
CREDIT
- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării (401).
GRUPA 61 CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
Contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" - ține evidența cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile executate de terți.
DEBIT

- valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți (401, 408, 471, 512, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" - ține evidența cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile.
DEBIT
- cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate sau plătite (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare" - ține evidența cheltuielilor cu primele de asigurare.
DEBIT
- valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 614 "Cheltuieli cu studiile și cercetările" - ține evidența cheltuielilor cu studiile și cercetările.
DEBIT
- valoarea studiilor și a cercetărilor executate de terți (401, 408, 471, 512, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului" - ține evidența cheltuielilor cu pregătirea personalului.
DEBIT
- sumele reprezentând cheltuielile cu pregătirea personalului (401).
GRUPA 62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
Contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" - ține evidența cheltuielilor cu colaboratorii.
DEBIT
- sumele datorate colaboratorilor pentru prestațiile efectuate (401, 471); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" - ține evidența cheltuielilor reprezentând comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate sau a celor de plasament, comisioanele de intermediere, onorariile de consiliere, contencios, expertizare, precum și a altor cheltuieli similare.
DEBIT
- sumele datorate privind comisioanele și onorariile (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" - ține evidența cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate.
DEBIT
- sumele datorate sau achitate care privesc acțiunile de protocol, reclamă și publicitate (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" - ține evidența cheltuielilor privind transportul de bunuri și personal, executate de terți.
DEBIT
- sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri, precum și pentru transportul colectiv de personal (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" - ține evidența cheltuielilor

cu deplasările, detașările și transferările personalului.
DEBIT
- sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări (inclusiv transportul) (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 626 "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații" - ține evidența cheltuielilor poștale și a taxelor de telecomunicații.
DEBIT
- valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații datorate sau achitate (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate" - ține evidența cheltuielilor cu serviciile bancare și asimilate.
DEBIT
- valoarea serviciilor bancare și asimilate plătite (471, 512); - sume în curs de clarificare (473).
Contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" - ține evidența altor cheltuieli cu serviciile executate de terți.
DEBIT
- sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terți (401, 408, 471, 512, 531, 542); - sume în curs de clarificare (473).
GRUPA 63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
Contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" - ține evidența cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului sau altor organisme publice.
DEBIT
- prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (4426); - taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depășesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (4427); - decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt: diferențele de preț la gaze și țiței obținute din producția internă, impozitul pe clădiri și impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum și alte impozite și taxe (446); - datoriile și vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii (447); - sume în curs de clarificare (473).
GRUPA 64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
Contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" - ține evidența cheltuielilor cu salariile personalului.
DEBIT
- valoarea salariilor și a altor drepturi cuvenite personalului (421); - drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercițiului încheiat (428).
Contul 642 "Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților" - ține evidența cheltuielilor cu tichetele de masă acordate salariaților.

DEBIT
- valoarea tichetelor de masă acordate salariaților (532).
Contul 643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii" - ține evidența cheltuielilor cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii.
DEBIT
- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților (103).
Contul 644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit" - ține evidența cheltuielilor cu primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii.
DEBIT
- valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate acestora (424).
Contul 645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" - ține evidența cheltuielilor privind asigurările și protecția socială.
DEBIT
- sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecția socială (423); - contribuția unității la asigurările sociale și de sănătate (431); - contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (437); - contribuția unității la fondurile de pensii facultative (438); - contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate (438); - contribuția unității la asigurările de viață (438).
GRUPA 65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
Contul 652 "Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător" - ține evidența cheltuielilor cu protecția mediului înconjurător, aferente perioadei.
DEBIT
- taxele de mediu achitate (5121); - certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate (401); - cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (471).
Contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși" - ține evidența pierderilor din creanțe.
DEBIT
- sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerti sau a debitorilor (411, 451, 453, 461); - diferența dintre valoarea creanțelor cedate în schimbul titlurilor primite și valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri (411).
Contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" - ține evidența descreșterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.
DEBIT
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (211 la 217).
Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare" - ține evidența altor cheltuieli de exploatare.
DEBIT
- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (471); - valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite terților și bugetului (401, 404, 448, 462, 408, 512); - valoarea donațiilor acordate (301, 302, 303, 345, 347, 371, 381, 512, 531); - valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (203,

205, 206, 2071, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217); - valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (231, 235); - valoarea stocurilor distruse prin calamități (301, 302, 303, 341, 345, 347, 361, 371, 381); - sume clarificate trecute pe cheltuieli (473); - sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanțe față de clienți, debitori diverși etc. (411, 461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele prescrise sau anulate); - cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.
GRUPA 66 CHELTUIELI FINANCIARE
Contul 663 "Pierderi din creanțe legate de participații" - ține evidența pierderilor din creanțe imobilizate.
DEBIT
- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (267).
Contul 664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" - ține evidența cheltuielilor privind investițiile financiare cedate.
DEBIT
- valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ (261, 263, 265); - pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (501, 506, 508).
Contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" - ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar.
DEBIT
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută (267, 411, 413, 451, 453, 456, 461); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (267, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461); - diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (512, 531, 541); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 453, 455, 462, 509); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a depozitelor și altor valori de trezorerie în valută (512, 531, 541, 542, 267, 508); - diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută (267, 508, 541, 542); - diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participații într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare (107); - diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (103).
Contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" - ține evidența cheltuielilor privind dobânzile.
DEBIT
- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (168); - dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar (404);

<ul style="list-style-type: none"> - valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453); - valoarea dobânzilor cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității (455); - valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile de cumpărare cu plata în rate (471); - valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (512); - valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (518, 519).
Contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" - ține evidența cheltuielilor privind sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor.
DEBIT
- valoarea sconturilor acordate clienților, debitorilor sau reținute de bănci (411, 461, 511, 512).
Contul 668 "Alte cheltuieli financiare" - ține evidența cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.
DEBIT
<ul style="list-style-type: none"> - diferențele nefavorabile aferente furnizorilor și creditorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor (401, 404, 408, 462, 512); - diferențele nefavorabile aferente datoriilor din leasing financiar, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (167); - diferențele nefavorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor (411, 418, 461); - diferențele nefavorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor (451, 453, 512); - diferențe nefavorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, precum și a creanțelor imobilizate, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor (451, 453, 267); - diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (501, 506); - partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exercițiul financiar curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență a participațiilor deținute de investitor în aceste entități (264).
GRUPA 68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
Contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere" - ține evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere.
DEBIT
- valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale (151);

- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale și corporale (280, 281);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate (290, 291, 293);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial (2071);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, constituite sau majorate (391 la 398);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor neîncasabile și a clienților dubioși, rău-platnici sau în litigiu, constituite sau majorate (491, 496).

Contul 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare" - ține evidența cheltuielilor financiare cu amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare.

DEBIT

- valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii, amortizate (169);
 - valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (296);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, constituite sau majorate (495);
 - valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, constituite sau majorate (495);
 - valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt, constituite sau majorate (591, 595, 596, 598);
 - valoarea actualizării provizioanelor (151).

GRUPA 69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE

Contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" - ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit.

DEBIT

- valoarea impozitului pe profit (441).

Contul 698 "Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus" - ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe venit plătit de microîntreprinderi și a altor impozite, conform reglementărilor emise în acest scop.

- valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor (441).

Toate conturile de cheltuieli se vor credita prin debitul contului 121 „Profit și pierdere” lunar atunci când cheltuielile se transferă asupra rezultatului exercițiului curent.

CLASA 7. - CONTURI DE VENITURI

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

<p>Conturile din clasa 7 "Conturi de venituri" sunt conturi cu funcție de pasiv. Fac excepție conturile 709 "Reduceri comerciale acordate", care are funcție de activ, și cele din grupa 71 "Venituri aferente costului producției în curs de execuție", care sunt bifuncționale. Pot fi debitate, în cursul perioadei, cu veniturile realizate din operații de participatie transferate coparticipanților. La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit și pierdere (121).</p>
<p>GRUPA 70 "CIFRA DE AFACERI NETĂ"</p>
<p>Contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor" - ține evidența vânzărilor de produse finite, produse agricole și active biologice de natura stocurilor.</p>
<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - prețul de vânzare al produselor finite, produselor agricole și al activelor biologice de natura stocurilor, vândute clienților (411); - prețul de vânzare al produselor finite, produselor agricole și al activelor biologice de natura stocurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
<p>Contul 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor" - ține evidența veniturilor din vânzarea semifabricatelor.</p>
<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - prețul de vânzare al semifabricatelor, vândute clienților (411); - prețul de vânzare al semifabricatelor, pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
<p>Contul 703 "Venituri din vânzarea produselor reziduale" - ține evidența veniturilor din vânzarea produselor reziduale.</p>
<p>CREDIT</p>
<ul style="list-style-type: none"> - prețul de vânzare al produselor reziduale, vândute clienților (411); - prețul de vânzare al produselor reziduale pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (451, 453).

Contul 704 "Venituri din servicii prestate" - ține evidența veniturilor din servicii prestate.
CREDIT
- tarifele serviciilor prestate, facturate clienților (411); - tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472); - tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar (531); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
Contul 705 "Venituri din studii și cercetări" - ține evidența veniturilor din studii și cercetări.
CREDIT
- valoarea studiilor și a contractelor de cercetare, facturate clienților (411); - valoarea studiilor și a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - valoarea studiilor și a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
Contul 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" - ține evidența veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii.
CREDIT
- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriași (411); - valori primite de la terți privind locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare (461); - valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entității (428); - venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472); - sumele încasate reprezentând valoarea redevențelor cuvenite pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, mărcilor și a altor drepturi similare (512, 531); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" - ține evidența veniturilor din vânzarea mărfurilor.
CREDIT
- prețul de vânzare al mărfurilor, vândute clienților (411); - prețul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi (418); - sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor (531); - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).
Contul 708 "Venituri din activități diverse" - ține evidența veniturilor din diverse activități, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului unității, venituri din valorificarea ambalajelor, precum și alte venituri realizate din relațiile cu terții.
CREDIT

- sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activități diverse (411);
 - sumele datorate de clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
 - sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta și care se fac venituri ale entității (428);
 - sumele încasate de la terți, reprezentând venituri din activități diverse (512, 531);
 - venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472);
 - valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (419);
 - sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în comun (451, 453).

Contul 709 "Reduceri comerciale acordate" - ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă.

CREDIT

- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (411).

GRUPA 71 "VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE"

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" - ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

DEBIT

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331);
 - prețul de înregistrare al produselor vândute sau constatate lipsă la inventar (341 la 347);
 - diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune (348);
 - costul de producție sau prețul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (361);
 - diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (368);
 - diferențele de preț în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune (348);
 - diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (368).

CREDIT

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);
 - prețul de înregistrare al produselor obținute, la finele perioadei, sau constatate plus la inventar (341 la 347);
 - diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul prestabilit) aferente produselor intrate în gestiune (348);
 - prețul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor obținute din producție proprie, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361);
 - diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (368);
 - diferențele de preț în minus sau favorabile (costul de producție este mai mic decât prețul prestabilit) aferente produselor ieșite din gestiune (348);
 - diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (368).

Contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" - ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

DEBIT

- reluarea serviciilor în curs de execuție,

CREDIT

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în

la începutul perioadei (332).	curs de execuție (332);
GRUPA 72 "VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI"	
Contul 721 "Venituri din producția de immobilizări necorporale" - ține evidența veniturilor din producția de immobilizări necorporale.	
CREDIT	
- valoarea immobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu (203, 208, 233).	
Contul 722 "Venituri din producția de immobilizări corporale" - ține evidența veniturilor din producția de immobilizări corporale.	
CREDIT	
- costul de producție al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (211, 231); - costul de producție al celorlalte immobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente (231).	
Contul 725 "Venituri din producția de investiții imobiliare" - ține evidența veniturilor din producția de investiții imobiliare.	
CREDIT	
- valoarea investițiilor imobiliare realizate pe cont propriu (235).	
GRUPA 74 "VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE"	
Contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare" - ține evidența subvențiilor cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.	
CREDIT	
- subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite (512, 445); - subvenții pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate (472).	
GRUPA 75 "ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE"	
Contul 754 "Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși" - ține evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși.	
CREDIT	
- veniturile din creanțele reactivate (411, 461, 451, 453).	
Contul 755 "Venituri din reevaluarea immobilizărilor corporale" - ține evidența creșterii rezultate din reevaluarea immobilizărilor corporale.	
CREDIT	
- valoarea creșterii față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea immobilizărilor corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (211 la 217).	
Contul 758 "Alte venituri din exploatare" - ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.	
CREDIT	
- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428); - valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (461); - valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461, 418); - cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate sau la scoaterea din evidență a activelor (475); - bunurile sau valorile primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531); - bunurile rezultate din dezmembrarea unor immobilizări (301, 302, 303); - drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);	

<ul style="list-style-type: none"> - sumele convenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (448); - prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (451, 453, 461); - diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (261, 262, 263, 265); - sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditorii diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective); - sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438).
GRUPA 76 "VENITURI FINANCIARE"
Contul 761 "Venituri din imobilizări financiare" - ține evidența veniturilor din imobilizări financiare (titluri de participare, interese de participare).
CREDIT
- dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate (451, 453, 461, 512).
Contul 762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt" - ține evidența veniturilor din investiții financiare pe termen scurt.
CREDIT
- dividendele de încasat/încasate, aferente investițiilor financiare pe termen scurt (451, 461, 512).
Contul 764 "Venituri din investiții financiare cedate" - ține evidența veniturilor rezultate din vânzarea investițiilor financiare.
CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate (451, 453, 461); - câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (461, 512, 531).
Contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" - ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar.
CREDIT
<ul style="list-style-type: none"> - diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută (512, 531); - diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanțelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (267, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461); - diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută, și evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 453, 455, 462, 509); - diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum și a depozitelor și a altor valori de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (512, 531, 267, 508, 541, 542); - diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participații într-o entitate străină care a fost cuprinsă în consolidare (107); - diferențele favorabile de curs valutar înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiție netă a

entității într-o entitate străină (103).
Contul 766 "Venituri din dobânzi" - ține evidența veniturilor financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit.
CREDIT
- dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun (451, 453); - dobânda aferentă creanțelor imobilizate (267, 512); - dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverși (461); - dobânzile primite, aferente disponibilităților aflate în conturi curente (512); - dobânzi de primit aferente disponibilităților aflate în conturi curente (518); - valoarea dobânzilor înregistrate pe venituri, pentru operațiunile de vânzare cu plata în rate (472).
Contul 767 "Venituri din sconturi obținute" - ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori.
CREDIT
- valoarea sconturilor obținute de la furnizori sau alți creditori (401, 404, 462, 512).
Contul 768 "Alte venituri financiare" - ține evidența veniturilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.
CREDIT
- valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entității la care se dețin participații, prin încorporarea beneficiilor (261, 262, 263, 265); - diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care fac obiectul participației (261, 262, 263, 265); - diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu creanțe la capitalul altor entități și valoarea creanțelor care fac obiectul participației (261, 262, 263, 265); - valoarea titlurilor imobilizate primite fără plată, potrivit legii (261, 262, 263, 265); - contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii (501); - diferențele favorabile aferente furnizorilor și creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (401, 404, 408, 462); - diferențele favorabile aferente datoriilor din leasing financiar exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (167); - diferențele favorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (411, 418, 461, 512); - diferențe favorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (451, 453); - diferențele favorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, precum și a creanțelor imobilizate, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (451, 453, 267, 512);

- diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (501, 506);
 - partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul financiar curent de entitățile asociate și entitățile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență a participațiilor deținute de investitor în aceste entități (264).

**GRUPA 78 "VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI
 PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE"**

Contul 781 "Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" - ține evidența veniturilor obținute din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale, a activelor circulante, precum și a veniturilor corespunzătoare fondului comercial negativ, înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate.

CREDIT

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (151);
 - sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor (290, 291, 293);
 - sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție (391 la 398);
 - sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - clienți (491, 496);
 - cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri (2075).

Contul 786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare" - ține evidența veniturilor financiare din ajustări pentru pierdere de valoare.

CREDIT

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (296);
 - sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (495);
 - sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (591, 595, 596, 598).

Toate conturile de venituri se vor debita prin creditul contului 121 „Profit și pierdere” lunar atunci când veniturile se transferă asupra rezultatului exercițiului curent.

CLASA 8. - CONTURI SPECIALE

Prezenta funcțiune este extrasă din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 și Ordin nr. 85 din 26 ianuarie 2022 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, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 100 din 01.02.2022.

CLASA 8 "CONTURI SPECIALE"

Din clasa 8 "Conturi speciale" fac parte două grupe de conturi: grupa 80 "Conturi în afara bilanțului" și grupa 89 "Bilanț". Pentru grupa 80 "Conturi în afara bilanțului" se folosește metoda de înregistrare în partidă simplă, conform căreia înregistrările se fac în debitul și creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

Conturile din grupa 89 "Bilanț" funcționează în partidă dublă, intrând în corespondență cu conturile de activ și de pasiv.

GRUPA 80 "CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI"

Din grupa 80 "Conturi în afara bilanțului" fac parte:

Contul 801 "Angajamente acordate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența angajamentelor acordate de către entitate (giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente acordate), reflectând eventuala datorie a entității față de terți, generată de angajamentele asumate.

În debitul contului 801 "Angajamente acordate" se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către entitate, existente la un moment dat.

Contul 802 "Angajamente primite"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența angajamentelor primite de către entitate (giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente primite), reflectând eventuala creanță a entității față de terți, generată de angajamentele primite.

În debitul contului 802 "Angajamente primite" se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul primirii lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către entitate, existente la un moment dat.

Contul 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale luate cu chirie de la terți, în baza contractelor încheiate în acest scop.

În debitul contului 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" se înregistrează, pe baza contractelor sau proceselor-verbale de închiriere, valoarea de inventar a imobilizărilor corporale respective luate cu chirie, iar în credit, valoarea acelorași imobilizări corporale restituite titularilor pe baza proceselor-verbale de predare.

Soldul contului reprezintă valoarea de inventar a imobilizărilor corporale luate cu chirie la un moment dat.

Contul 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența materiilor prime, materialelor și altor valori materiale (imobilizări corporale, obiecte prețioase etc.) aparținând terților, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract.

În debitul contului 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare" se înregistrează, la prețurile prevăzute în contract, valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, iar în credit se înregistrează, la aceleași prețuri, valorile materiale finisate sau reparate, restituite titularilor.

Soldul contului reprezintă valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare.

Contul 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența valorilor materiale (materii prime și materiale, mărfuri, imobilizări corporale etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pe bază de act de predare-primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop.

În debitul contului 8033 "Venituri materiale primite în păstrare sau custodie" se înregistrează, la prețurile prevăzute în documentele încheiate, valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară, iar în credit, la aceleași prețuri, valorile materiale ieșite din custodie sau păstrare ca urmare a restituirii, achiziționării pentru nevoile entității, distrugerii din cauza calamităților, lipsurile la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente la un moment dat.

Contul 8034 "Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența debitorilor care au fost scoși din activul entității, ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare ori împlinirea termenului de prescripție.

În debitul contului 8034 "Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare" se înregistrează sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ, iar în credit, sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate ori sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți scoși din activ, nereactivate.

Contul 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.

În debitul contului 8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință" se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, iar în credit, aceleași stocuri, în momentul scoaterii lor din folosință.

Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în

folosință.

Contul 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor primite în leasing operațional, a contractelor de închiriere, chiriilor și altor datorii asimilate, datorate de către entitate pentru bunurile luate în locație sau cu chirie, pentru care nu se recunoaște o imobilizare necorporală.

În debitul contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" se înregistrează sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate, iar în credit, valoarea datoriilor de acest gen, efectiv plătite de către entitate.

Soldul contului reprezintă contravaloarea redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor și altor datorii asimilate pe care entitatea le are de plătit la un moment dat.

Contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență.

În debitul contului 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență" se înregistrează efectele scontate, dar neajunse la scadență, depuse la bancă, iar în credit, efectele scontate ajunse la termen.

Soldul contului reprezintă efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadență.

Contul 8038 "Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența bunurilor primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți.

În debitul contului 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie" se înregistrează valoarea bunurilor primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți, iar în credit, valoarea celor restituite.

Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți, existente în entitate la un moment dat.

Contul 8039 "Alte valori în afara bilanțului"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența bunurilor care au fost predate în leasing financiar de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing, a angajamentelor de cumpărare sau vânzare, aferente instrumentelor derivate, precum și a altor valori în afara bilanțului decât cele cuprinse în conturile 8031 - 8038.

În debitul contului 8039 "Alte valori în afara bilanțului" se înregistrează alte valori obținute în afara bilanțului, iar în credit, stingerea obligațiilor entității în legătură cu aceste valori.

Soldul contului reprezintă alte valori în afara bilanțului, existente la un moment dat.

Contul 8051 "Dobânzi de plătit"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de plătit, corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În debitul contului 8051 "Dobânzi de plătit" este evidențiată valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe cheltuieli.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

Contul 8052 "Dobânzi de încasat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de încasat de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing, corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În debitul contului 8052 "Dobânzi de încasat" este evidențiată valoarea dobânzilor de încasat, corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe venituri.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de încasat corespunzătoare contractelor de leasing și altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

Contul 806 "Certificate de emisii de gaze cu efect de seră"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, potrivit legii.

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.

Soldul contului reprezintă numărul certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră de care beneficiază entitatea.

Contul 807 "Active contingente"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența activelor contingente.

În debitul contului 807 "Active contingente" se evidențiază valoarea activelor contingente înregistrate, iar în credit, cele scoase din conturile extrabilanțiere.

Soldul contului reprezintă valoarea activelor contingente existente în entitate.

Contul 808 "Datorii contingente"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor contingente.

În debitul contului 808 "Datorii contingente" se evidențiază valoarea datoriilor contingente înregistrate, iar în credit, cele scoase din conturile extrabilanțiere.

Soldul contului reprezintă valoarea datoriilor contingente existente. .

Contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența valorii nominale a creanțelor preluate prin cesionare.

În debitul contului 809 "Creanțe preluate prin cesionare" se înregistrează valoarea nominală a creanțelor 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.

Soldul contului reprezintă valoarea nominală a creanțelor preluate prin cesionare, existente la un moment dat.

GRUPA 89 "BILANȚ"

Din grupa 89 "Bilanț" fac parte:

Contul 891 "Bilanț de deschidere"

Cu ajutorul acestui cont e asigurată deschiderea tuturor conturilor.

În debitul contului 891 "Bilanț de deschidere" se înregistrează soldurile conturilor de pasiv (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de activ (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

Contul 892 "Bilanț de închidere"

Cu ajutorul acestui cont se asigură închiderea tuturor conturilor.

În debitul contului 892 "Bilanț de închidere" se înregistrează soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Explicația	Înregistrarea contabilă		
1	Înregistrarea capitalului social nevărsat	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat
2	Încasarea capitalului social (în contul de la bancă)	5121 Conturi la bănci în lei	=	456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul
3	Transformarea capitalului social	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat
4	Comisionul perceput de bancă pentru tranzacție	627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei
5	Înregistrarea în contabilitate a chitanțelor și facturilor emise de catre ONRC (neplătitor de T.V.A.)	201 Cheltuieli de constituire	=	404 Furnizori de imobilizări
6	Înregistrarea în contabilitate a chitanțelor și facturilor emise de catre ONRC (pentru firmă plătitoare de T.V.A.)	% 201 Cheltuieli de constituire 4426 T.V.A. deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări
7	Plata facturilor și chitanțelor emise de ONRC prin casierie	404 Furnizori de imobilizări	=	5311 Casa în lei
8	Achiziție teren	% 2111 Terenuri 4426 T.V.A. deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări
9	Achitare factură teren prin virament bancar	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la banci in lei
10	Achiziție utilaj	% 2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) 4426 T.V.A. deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări
11	Amortizare lunara utilaj	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor	=	2813 Amortizarea unstalatiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
12	Înregistrare factura avans autoturism	% 4093 Avansuri acordate pentru imobilizari corporale	=	404 Furnizori de imobilizări

		4426 T.V.A. deductibila		
13	Obținerea unui credit pe termen scurt	5121 Conturi la banci in lei	=	5191 Credite bancare pe termen scurt
14	Înregistrarea dobânzii de plată la sfârșitul perioadei	666 Cheltuieli privind dobanzile	=	5198 Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
15	Plata dobânzii	5198 Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	=	5121 Conturi la banci in lei
16	Înregistrarea creditelor nerambursate la scadență	5191 Credite bancare pe termen scurt	=	5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta
17	Înregistrarea împrumutului pe termen lung	5121 Conturi la banci in lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung
18	Înregistrarea dobânzii în prima lună	666 Cheltuieli privind dobanzile	=	1682 Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung
19	Plata dobânzii în prima lună	1682 Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la banci in lei
20	Rambursarea creditului	1621 Credite bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei
21	Trecerea la credite restante	1621 Credite bancare pe termen lung	=	1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
22	Rambursarea creditului restant	1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență	=	5121 Conturi la bănci în lei
23	Achiziție mărfuri	% 371 Mărfuri 4426 T.V.A. deductibila	=	401 Furnizori
24	Achiziție materii prime	% 301 Materii prime 4426 T.V.A. deductibila	=	401 Furnizori
25	Achiziție combustibilul	% 3022 Combustibili 4426 T.V.A. deductibilă	=	401 Furnizori
26	Achiziție materiale de natura obiectelor de inventar	% 303 Materiale de natura obiectelor de inventar 4426 T.V.A. deductibila	=	401 Furnizori
27	Transferul materiilor prime către unitatea prelucrătoare	351 Materii și materiale aflate la terți	=	301 Materii prime
28	Returnare materii prime prelucrate unității beneficiare	301 Materii prime	=	351 Materii si materiale aflate la terți

29	Consum materii prime	601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime
30	Consum combustibili	6022 Cheltuieli privind combustibili	=	3022 Combustibili
31	Darea in folosință obiecte de inventar	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor inventar	=	303 Materiale de natura obiectelor de inventar
32	Facturare reparație	% 611 Cheltuieli de întreținere si reparații 4426 T.V.A. deductibila	=	401 Furnizori
33	Obținerea produselor finite	345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
34	Livrare produse finite	4111 Clienți	=	% 7015 Venituri din vânzarea produselor finite 4427 T.V.A. colectată
35	Scoaterea din evidență a produselor finite (descărcarea de gestiune)	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite
36	Încasarea contravalorii produselor vândute prin virament bancar	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți
37	Diferență nefavorabilă de curs valutar	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	% 5124 Conturi la bănci în valuta 5314 Casa în valută 5412 Acreditive în valută
38	Diferență favorabilă de curs valutar	% 5124 Conturi la bănci în valută 5314 Casa în valută 5412 Acreditive în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar
39	Plata avans salarii	425 Avansuri acordate personalului	=	5121 Conturi la bănci în lei
40	Cheltuiala cu salariul brut	641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal – salarii datorate
41	Înregistrare cheltuieli angajator contribuției asiguratorie de muncă	646 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă	=	436 Contribuția asiguratorie pentru muncă
42	Reținerile salariale	421 Personal – salarii datorate	=	% 425 Avansuri acordate personalului 4315 Contribuția de asigurări sociale

				4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate 444 Impozitul pe venituri de natură salarială 427 Rețineri din salarii datorate terților
483	Plata chenzinei a II-a	421 Personal – salarii datorate	=	5121 Conturi la bănci în lei
44	Achitarea datoriilor legate de salarii către stat	% 4315 Contribuția de asigurări sociale 4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate 427 Rețineri din salarii datorate terților 444 Impozitul pe venituri de natură salarială	=	5121 Conturi la bănci în lei
45	Înregistrare impozit pe profit	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozit pe profit
46	Înregistrare impozit pe venit	698 Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus	=	4418 Impozitul pe venit
47	Achitat impozit venit	4418 Impozitul pe venit	=	5121 Conturi la bănci în lei
48	Înregistrare închiderea conturilor de TVA când TVA colectat >TVA deductibil	4427 TVA colectată	=	4426 TVA deductibilă
49	Înregistrare închiderea conturilor de TVA când TVA colectat >TVA deductibil	4427 TVA colectată	=	4423 TVA de plata
50	Înregistrare închiderea conturilor de TVA când TVA deductibil >TVA colectat	4427 TVA colectată	=	4426 TVA deductibilă
51	Înregistrare închiderea conturilor de TVA când TVA deductibil >TVA colectat	4424 TVA de recuperat	=	4426 TVA deductibilă
52	Închiderea conturilor de cheltuieli	121 Profit sau pierdere	=	6XX Cheltuieli
53	Închiderea conturilor de venituri	7XX Venituri	=	121 Profit sau pierdere

Răspunsuri subiecte

12. II.

1a; 2c; 3c; 4b; 5a; 6a; 7a; 8b; 9b; 10b; 11c; 12c; 13b; 14b; 15c; 16a; 17c; 18b; 19; 20a; 21c; 22a; 23a; 24c; 25a; 26b; 27c; 28a; 29a; 30b; 31c; 32a; 33b; 34a; 35b; 36c; 37b; 38a; 39b; 40c; 41a; 42b; 43a; 44a; 45a; 46a; 47a; 48b; 49a; 50b; 51a; 52a; 53a; 54a; 55b; 56c; 57a; 58a; 59b; 60b; 61c; 62c; 63a; 64b; 65c; 66b; 67a; 68b,c; 69a; 70a; 71a; 72b; 73a; 74a; 75b; 76c; 77a; 78b; 79ab; 80ac; 81a; 82a; 83b; 84a; 85b; 86c; 87c; 88a; 89a; 90b; 91a; 92b; 93c; 94b; 95a; 96b; 97c; 98a; 99a; 100b; 101a,b; 102a; 103a; 104c; 105b; 106a; 107b; 108a; 109b; 110c; 111a; 112a; 113b; 114a; 115b,c; 116a; 117c; 118a; 119a; 120b; 121c; 122a; 123a; 124b; 125b; 126a; 127a; 128b; 129a; 130b; 131a; 132a; 133a; 134b; 135a; 136a; 137b; 138c; 139a; 140a; 141b; 142a; 143a; 144a; 145b; 146a; 147b; 148a; 149b; 150a; 151b; 152c; 153a; 154a; 155b; 156a; 157b; 158c; 159a; 160a; 161a; 162b; 163c; 164a; 165b; 166c; 167c; 168a; 169b; 170a; 171b; 172a; 173a; 174b; 175c; 176c; 177b; 178b; 179c; 180a; 181b; 182a; 183b; 184a; 185b; 186a; 187b; 188a; 189b; 190a; 191b; 192c; 193c; 194a,b; 195c; 196a; 197a; 198a; 199a; 200a; 201b; 202a; 203b; 204a; 205b; 206c; 207a; 208a; 209b; 210c; 211a; 212a; 213a; 214a; 215a; 216a; 217b; 218a; 219b; 220c; 221a; 222a; 223a; 224b; 225a; 226a; 227b; 228c; 229a; 230b; 231c.

12.III.

1.1c; 1.2a; 1.3e; 1.4i; 1.5g; 1.6d; 1.7e; 1.8f; 1.9a; 1.10i; 2.1a; 2.2d; 2.3f; 2.4c; 2.5c; 3.1a; 3.2d; 3.3f; 3.4b; 3.5e; 4.1a; 4.2a; 4.3a; 4.4b; 4.5b; 4.6b; 4.7b; 4.8b; 4.9a; 4.10b; 5.1a; 5.2a; 5.3b; 5.4a; 5.5a; 5.6a; 5.7a; 5.8a; 5.9a; 5.10b; 6.1a; 6.2a; 6.3a; 6.4a; 6.5a; 6.6a; 6.7a; 6.8a; 6.9a; 6.10a; 7.1c; 7.2d; 7.3e; 7.4i; 7.5g; 7.6d; 7.7f; 7.8a; 7.9h; 7.10i; 8.1a; 8.2d; 8.3f; 8.4b; 8.5e; 9.1h; 9.2a; 9.3d; 9.4b; 9.5g.

12.IV.

1). DAT = 58.600 și DISP = 5.400; 2). CR = 23.600 și DISP = 36.400; 3) RE = 45.500; RF = 1.000; RB = 46.500; RN = 39.060; 4). DISP = 85.060; 5). RE = 46.500; RF = -1.000; RB = 45.500; RN = 42.950; 6). DISP = 52.450; 7). RC = 44.500; RB = 44.500; RN = 41.980; 8). TREZ = 61.480; 9). RC = 64.500; RB = 64.500; RN = 54.180; 10). TREZ = 82.180; 11) E₁ (Q) = 550 buc; E₁ (Val.) = 1.500; E₂ (Q) = 540 buc; E₂ (Val.) = 1.570; E₃ (Q) = 530 buc; E₃ (Val.) = 2.110; Sf (Q) = 80 buc; Sf (Val) = 320; 12) E₁

(Q) = 550 buc; E₁ (Val.) = 1.500; E₂ (Q) = 540 buc; E₂ (Val.) = 1.660; E₃ (Q) = 530 buc; E₃ (Val.) = 2.120; Sf (Q) = 80 buc ; Sf (Val) = 320; 13). E₁ (Q) = 550 buc; E₁ (Val.) = 1.468,50; E₂ (Q) = 540 buc; E₂ (Val.) = 1.603,80; E₃ (Q) = 530 buc; E₃ (Val.) = 2.109,40; Sf (Q) = 80 buc ; Sf (Val) = 318,40; 14). a_{anuala totala} = 330.000; a_{lunara totala} = 27.500; Active imobilizate brute = 3.060.000; Active imobilizate nete = 2.730.000 ; 15). 17.000; 4.250; 20.000; 7.500; 42.000; 14.750.

14. Bibliografie

Cărți, monografii, tratate:

1. Budacia L.C.G., Bazele contabilității, Ed. Universitară, București, 2010.
2. Bușe, G., Dicționarul complet al economiei de piață, Ed. Societatea Informația, București, 1994.
3. Capron M., Contabilitatea în perspectivă, traducere de Nicolae S., Ed. Humanitas, București, 1994.
4. Chirică, L., Managementul Transferului Internațional de Tehnologie, Ed. All Education, București, 1997.
5. Cooke B., Mihai M., Ionescu C., Solomon M., Duțescu A., Standardele Internaționale de Contabilitate, Ed. Economică, București, 2002.
6. Colasse B., Contabilitate generală, traducere Tabără N., ediția a IV-a, Ed. Tipografia Moldova, Iași, 1995.
7. Deaconu A. (coord.), Bazele contabilității - Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, ed. a II-a, Ed. Presa Universitară Clujeană, 2022.
8. Dobrota N., Dicționar de economie, Ed. Economică, București, 1999.
9. Drăgan, C.M. - Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. Romano-germană Alpha MDN, 2009.
10. Drăgan C.M., Contabilitatea instituțiilor publice armonizată cu standardele internaționale, Ed. A.S.S.C., București, 2005.
11. Dumbravă P., Contabilitate financiară, Ed. Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2002.
12. Epuran M., Babăita V., Teoria generală a contabilității, Ed. Mirton, Timișoara, 2000.
13. Feleaga N., Controverse contabile, Ed. Economică, București, 1996.
14. Georgescu I.E. (coordinator), Bazele contabilității întreprinderii, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, Iași, 2020.
15. Gisberto-Chițu A., Contabilitatea micro și macroeconomică, ed. a II-a, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2003.
16. Horomnea E., Bazele contabilității, concepte și aplicații, ed. a II-a, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2004.
17. Mătiș D., Bazele contabilității: aspecte teoretice și practice, Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005.

18. Mătiș D. (coordonator), Bazele contabilității – fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010.
19. Minu M., Contabilitatea ca instrument de putere, Ed. Economică, 2002.
20. Minu M., Bunea S., Contabilitate. Modelarea contabilă a activităților economice, vol. II, Ed. ASE, București, 2021.
21. Moroșan, I., Contabilitate financiară și de gestiune, studii de caz și sinteze de reglementări, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2010.
22. Oprean I. (coordonator), Bazele contabilității agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva, 2001.
23. Paciolo, L., Tratat de contabilitate în partidă dublă, versiunea românească, D. Rusu și Cuciureanu Ș., Iași, Ed. Junimea, 1981.
24. Pânteau, I.P. (coordonator), Contabilitate financiară a agenților economici din România, Ed. Intelcredo, Deva 1995.
25. Pânteau, I.P., Managementul contabilității românești, vol. 1, Ed. Intelcredo, Deva, 1998.
26. Pânteau, I.P. și colaboratorii, Contabilitate practică, studii de caz și teste grilă, Ed. Intelcredo, Deva 2002.
27. Pânteau, I.P., Bodea, Gh., Contabilitatea românească actualizată cu legislația contabilă, codul fiscal și directivele europene, ed. a 2-a, Ed. Intelcredo, Deva 2004.
28. Pereș I. (coordonator), Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice, Ed. Mirton Timisoara, 2009.
29. Podoaba L., Nistor C.S., Aspecte teoretice și practice privind contabilitatea financiară specifică societăților comerciale, ed. a 2-a, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2017.
30. Popa I.E. (coordonator), Bazele contabilității, aplicații practice, Ed. Economică, 2009.
31. Popa, A.F., Contabilitatea și fiscalitatea rezultatului întreprinderii, Ed. C.E.C.C.A.R., București, 2011.
32. Ristea M., Contabilitatea societăților comerciale, ed. a 2-a, Ed. CECCAR, București, 1995.
33. Ristea, M. (coordonator), Contabilitate financiară, Ed. Universitară, București, 2005.
34. Ministerul Finanțelor, Sistemul Contabil al agenților economici, Regulament privind aplicarea Legii contabilității 82/1991, 1994.
35. Talaghir, Gh. și Negoescu, Gh., Contabilitatea pe înțelesul tuturor, Ed. ALL, 1998.
36. Todea N., Contabilitate financiară: curs universitar, Ed. Aeternitas, Alba-Iulia, 2006.

37. Vîlcu V., Contabilitatea și gestiunea instrumentelor financiare, Ed. Istros a Muzeului Brăilei, 2008.

Publicații legislative:

1. Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242 din 31.05.1999.
2. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23.12.2003.
3. Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 72 din 05.02.2003.
4. Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17.11.2004.
5. Legea contabilității 82/1991, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18.06.2008.
6. Legea nr. 188/2010 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 699 din 20.10.2010.
7. Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 46 din 13.01.2005.
8. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 06.02.2004.
9. Hotărârea de Guvern nr. 780/2006 privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efecte de seră, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 554 din 27.06.2006.
10. Hotărârea Guvernului nr. 105/2007 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 103 din 12.02.2007.
11. Hotărârea Guvernului nr. 1496/2008 privind modificarea anexei la Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 852 din 18.12.2008.
12. Hotărârea Guvernului nr. 1397/2010 privind modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a "Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și

- evidenta nominală a persoanelor asigurate", publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 897, din 31.12.2010.
13. Hotărârea Guvernului nr. 670/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 481 din 13.07.2012.
 14. Hotărârea Guvernului nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 313 din 30.05.2013.
 15. Ordonanța nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimonial instituțiilor publice, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 624 din 31.08.2003.
 16. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 2.388/1995 pentru efectuarea inventarierii imobilizărilor respective în conformitate cu prevederile Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 292 din 18.12.1995.
 17. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.080 din 30.11.2005.
 18. Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870 din 23.12.2008.
 19. Ordin Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 din 10.11.2009.
 20. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014.
 21. Ordin nr. 895/2017 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2017 a operatorilor economici, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463 din 21.06.2017.