

I. PROBLEME FUNDAMENTALE PRIVIND CONTABILITATEA AGENȚILOR ECONOMICI

1.1. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE

Documentele justificative constituie baza sau suportul material pentru înregistrarea în contabilitate a operațiilor patrimoniale, fiind înscrisuri în care se consemnează orice operație care afectează patrimoniul unității, acolo și atunci când a avut loc. Ele fac dovada îndeplinirii operațiilor economice și financiare pe care le consemnează atât în cazul exercitării diferitelor verificări sau controale, cât și în situația unor litigii și, totodată, constituie izvorul informațiilor contabile.

Conținutul documentelor justificative este format din diferite elemente care, în funcție de modul de completare și de importanța pe care o au, se pot delimita în **comune și specifice**.

Elementele comune sunt cele care se referă la datele de identificare și la asigurarea responsabilităților pentru întocmire, verificare și aprobare, dintre care se amintesc: denumirea, numărul și data documentului; denumirea și sediul entității economice, inclusiv compartimentul organizatoric emitent; salariații sau persoana juridică terță, după caz, care participă la efectuarea operației în cauză; semnăturile persoanelor care poartă răspunderea pentru efectuarea operației și întocmirea documentului, pentru avizare, pentru aprobare ș.a.

Elementele specifice sunt cele care concretizează și caracterizează operațiile economice și financiare consemnate, fiind următoarele: conținutul operației consemnate; baza legală pentru efectuarea operației, atunci când este cazul; datele cantitative; prețurile unitare și valorile sau numai date valorice parțiale și totale, după caz; alte elemente care sunt necesare ulterior pentru efectuarea operațiilor de prelucrare și verificare a documentelor justificative, cum este cazul diferitelor coduri pentru prelucrarea electronică a datelor.

Întocmirea sau completarea documentelor justificative se face cu ușurință pentru elementele comune, care pentru marea majoritate a operațiilor de aceeași natură se repetă, documentele în cauză fiind identice. Pentru completarea elementelor specifice sunt necesare, de regulă, anumite calcule, cunoașterea specificului operațiilor respective și, implicit, un volum mai mare de muncă.

Întocmirea propriu-zisă a documentelor justificative sau definitivarea acestei operațiuni, după caz, se efectuează la locul și atunci când se îndeplinește operația care se consemnează, folosindu-se cerneală, pix cu pastă sau echipamente electronice. În acest sens, se are în vedere structura documentelor justificative, care poate permite completarea lor atât manual, cât și cu mijloace tehnice sau numai manual (deconturi de cheltuieli și altele).

În ceea ce privește operațiunea de completare, se reține că **pentru documentele privind operațiunile bănești în numerar și prin bancă nu sunt admise corectări, iar atunci când intervin greșeli se anulează documentul în cauză, întocmindu-se altul corect**. Pentru documentele justificative referitoare la celelalte operații economice și financiare este admis să se corecteze greșelile de completare, însă acestea trebuie să fie barate cu o linie și să existe semnătura celui care a făcut corectarea.

Prelucrarea documentelor justificative constituie o activitate importantă și constă în efectuarea mai multor operații necesare pregătirii lor pentru înregistrarea în contabilitate. Astfel, se efectuează: gruparea sau sortarea documentelor pe categorii sau grupe de operații omogene (de capitaluri, de active imobilizate necorporale, de active imobilizate corporale, de stocuri etc.); se face evaluarea, dacă este cazul, și se determină valoarea totală a documentului; se întocmesc centralizatoare pentru documentele care conțin operații de aceeași natură; se consemnează pe fiecare document justificativ, atunci când se înregistrează în mod individual, și pe fiecare

document centralizator simbolurile conturilor sintetice și analitice debitoare și creditoare sau, altfel spus, se întocmesc formulele contabile.

Verificarea documentelor justificative are loc după ce s-a efectuat prelucrarea și reprezintă operațiunea premergătoare înregistrării în contabilitate, având ca scop eliminarea sau corectarea eventualelor erori care s-au făcut anterior. În funcție de aspectele urmărite, verificarea documentelor se referă la aspecte ce privesc forma precum și fondul (conținutul).

Verificarea formei documentelor justificative are în vedere următoarele aspecte: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor pe care le conține documentul; exactitatea prețurilor unitare și a calculului efectuate; existența semnăturilor persoanelor responsabile pentru întocmirea, avizarea și aprobarea operațiilor consemnate și altele.

Verificarea de fond se referă la aspectele privind necesitatea, legalitatea, oportunitatea și economicitatea operațiilor consemnate în documente.

Necesitatea efectuării operației se stabilește în funcție de prevederile programului de activitate și de bugetul de venituri și cheltuieli ale entității economice.

Legalitatea se apreciază prin apelarea la prevederile legale referitoare la operațiile efectuate.

Oportunitatea constă în efectuarea operației economice în momentul potrivit, cel mai favorabil, când se prilejuiesc eforturi minime. Această cerință sau trăsătură este în interdependență cu cea privind **economicitatea**, care, la rândul său, impune ocazionarea unui nivel minim de cheltuieli în vederea desfășurării unei activități rentabile.

Operațiunea de verificare, inclusiv a exactității conturilor debitoare și creditoare, se confirmă prin semnătura salariatului care a efectuat-o, iar erorile ce se depistează, se corectează, după caz, de către acesta sau de cel care a întocmit documentul în cauză.

Operațiunea de verificare se poate extinde, atunci când este cazul, la aspectele privind pregătirea documentelor în vederea predării lor pentru a fi prelucrate cu mijloace tehnice de calcul, precum și la cele referitoare la situațiile sau rapoartele obținute în urma prelucrării.

Documentele justificative, în măsura în care au fost verificate și erorile au fost corectate, se înregistrează în documentele de evidență contabilă, după care sunt supuse operațiunii de **clasare**, de așezare a lor într-o anumită ordine, și apoi celei de **arhivare**, de păstrare în cadrul unității pentru anumite intervale de timp stabilite în funcție de natura operațiilor consemnate și în raport cu prevederile legale în domeniu.

În ceea ce privește rectificarea erorilor ce se constată în urma operațiilor de verificare a documentelor, se reține că impune, în principal, corectarea tuturor exemplarelor, radierea cu o linie a textului sau sumei greșite astfel încât acesta să se poată citi ulterior, scrierea deasupra a textului sau sumei corecte, semnătura persoanei care a făcut rectificarea și data.

1.2. REGISTRELE CONTABILE

În categoria generală a documentelor utilizate în contabilitate se delimitează registrele contabile sau documentele contabile propriu-zise, care asigură, în principal, atât înregistrarea și sistematizarea datelor înscrise în documentele contabile legal întocmite, cât și furnizarea de informații referitoare la existența și transformările ce privesc elementele patrimoniale aparținând întreprinderii.

Aceste registre au, în general, caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale și asigură înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor consemnate în documente justificative. Ele se prezintă sub forma unor registre sau foi volante și listări informatice legate sub formă de registru, cu conținut și formă adecvate scopului pentru care sunt elaborate. Consemnările în registre constituie fișierul de date pentru evidența contabilă curentă, iar fiecare registru furnizează informațiile necesare pentru unul sau mai multe elemente patrimoniale.

Registrele principale reținute în Legea contabilității și în reglementările contabile în domeniu sunt **registru-jurnal**, **registru inventar** și **cartea mare** și au caracter obligatoriu.

Registrul-jurnal constituie documentul în care se consemnează toate operațiile economice și financiare din cadrul unei anumite perioade de gestiune, în ordinea în care acestea s-au efectuat în timp, **fără ștersături și spații libere**.

În **registrul jurnal**, care se **întocmește într-un singur exemplar**, pentru fiecare operație ce se înregistrează se consemnează următoarele elemente: numărul curent al fiecărei operații înregistrate, începând de la 1 ianuarie la 31 decembrie; data când se face înregistrarea; felul și numărul documentului justificativ în care este înscrisă operația ce se înregistrează; explicații în legătură cu operația în cauză; simbolurile conturilor debitoare și creditoare și sumele pentru fiecare din acestea.

În cazul în care entitatea folosește registre-jurnal auxiliare este necesar ca documentele justificative să se înregistreze în aceste jurnale, iar totalurile lunare ale acestor ultime documente se înscriu în registrul-jurnal general.

Jurnalele auxiliare sau cele combinate se utilizează de către unitățile patrimoniale cu volum mare și foarte mare de operațiuni contabile, deschizându-se pe genuri sau grupe omogene de operații economico-financiare, cum sunt cele privind operațiile de casă și bănești, decontările cu furnizorii, decontările cu clienții, avansurile spre decontare ș.a. Structura acestor jurnale se diferențiază în funcție de natura operațiilor pentru care se folosesc.

Registrul jurnal este numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența entității, iar în condițiile utilizării sistemelor informatice de prelucrare a datelor aceste operații se realizează atunci când numărul paginilor editate este de 100.

Registrul-inventar asigură înregistrarea rezultatelor inventarierii elementelor de active, datorii și capitaluri proprii și se întocmește la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar, precum și cu ocazia încetării activității. **Completarea lui se realizează fără ștersături și fără spații libere**, utilizându-se datele înscrise în listele de inventariere și procesele-verbale întocmite în situațiile amintite. **Se întocmește într-un singur exemplar**, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența entității, și conține elementele patrimoniale inventariate și grupate după natura lor.

Registrul-carte mare este un document contabil obligatoriu care se utilizează de entitățile ce folosesc forma de contabilitate „pe jurnale” sau „maestru-șah”. Este un document care asigură, pentru sfârșitul fiecărei luni și cumulativ de la începutul anului, sistematizarea datelor contabilității sintetice atât pentru debitul cât și pentru creditul fiecărui cont sintetic. Conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate și constituie baza întocmirii bilanțului de verificare. **Formularul propriu-zis al registrului-carte mare poate fi înlocuit cu fișele de cont pentru operații diverse**.

Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venit, ale căror venituri sunt determinate în sistem real și **care conduc evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă întocmesc Registrul jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar**.

Registrele de contabilitate, așa cum prevăd reglementările contabile, se utilizează în strictă concordanță cu destinația pe care o au, completându-se în mod ordonat pentru a permite în orice moment identificarea și controlul operațiilor patrimoniale efectuate.

1.3. DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE

În procesul de luare a deciziei este deosebit de important să se asigure informațiile necesare tuturor celor interesați. Pentru realizarea acestui deziderat și, totodată, a obiectului ce-i revine contabilității și, în speță, a celei financiare, se impune să se înfăptuiască centralizarea și sintetizarea periodică, de regulă anual, a datelor pe care aceasta le furnizează, ceea ce se realizează prin intermediul documentelor de sinteză.

De altfel, documentelor de sinteză, denumite situații financiare, atât în literatura de specialitate cât și în activitatea practică, li se acordă o importanță deosebită, ele întocmindu-se în scopul furnizării informațiilor utile celor care iau decizii economice.

În baza Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în funcție de anumite criterii de mărime, entitățile economice sunt grupate în trei categorii, astfel:

- **microentități**, cele care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele criterii: totalul activelor 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro, cifra de afaceri netă 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro) și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 10;

- **entități mici**, cele care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele criterii: totalul activelor 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro), cifra de afaceri netă 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro) și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50;

- **entități mijlocii și mari**, cele care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele criterii: totalul activelor 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro), cifra de afaceri netă 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro) și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50.

Microentitățile întocmesc bilanț prescurtat, cont prescurtat de profit și pierdere și prezintă anumite informații suplimentare solicitate în mod explicit de reglementările în vigoare.

În cazul entităților mici situațiile financiare anuale sunt alcătuite din bilanț prescurtat, cont de profit și pierdere și notele explicative la situațiile financiare anuale. Opțional, această categorie de entități, pot întocmi și situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Setul de documente care alcătuiesc **situațiile financiare anuale în cazul entităților mijlocii și mari** este format din: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie și notele explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale, indiferent de varianta în care se întocmesc sunt însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității cu privire la elaborarea acestora în conformitate cu reglementările contabile menționate.

În categoria generală a documentelor contabile de sinteză și raportare, se pot avea în vedere și **raportările contabile de semestru**, prin intermediul cărora se oferă informații cumulate de la începutul anului până la sfârșitul semestrului I al exercițiului financiar în curs.

Prin conținutul lor, aceste raportări contabile asigură, comparativ cu situațiile financiare anuale, un volum mai mic de informații, însă suficiente pentru oglindirea situației patrimoniului și a performanței entității economice la mijlocul exercițiului financiar.

1.4. GESTIUNEA DOCUMENTELOR

În vederea îndeplinirii rolului ce le revine în asigurarea realității și legalității operațiunilor ce afectează patrimoniului entităților economice, documentele ce se utilizează în cadrul sistemului informațional contabil, și în mod deosebit cele justificative, necesită o bună gestionare, ceea ce se realizează prin organizarea riguroasă a circuitului lor, evidența utilizării, reconstituirea, atunci când este cazul, precum și păstrarea în arhiva unității în limita anumitor perioade de timp.

1.4.1. Organizarea circuitului documentelor

Circuitul documentelor se referă la stabilirea și respectarea unui anumit flux, cu precizarea persoanelor și a termenelor, începând cu întocmirea sau intrarea lor în unitate, după caz, până la arhivare, ceea ce influențează în mod hotărâtor conducerea (ținerea) contabilității în condiții de operativitate, realitate și exactitate, inclusiv întocmirea și predarea la termenele legale a declarațiilor privind obligațiile fiscale și sociale și a raportărilor contabile periodice.

În vederea realizării acestui deziderat, deși nu reprezintă o obligație legală, este necesar să se opteze pentru acea ordine în care să circule documentele, astfel încât să se realizeze parcursul cel mai scurt, iar persoanele implicate să efectueze operațiile de întocmire, în cazul documentelor interne, și a celor de verificare, viză și înregistrare, să respecte termenele stabilite prin intermediul unui grafic întocmit în acest sens. Atunci când este cazul se pot elabora mai multe asemenea grafice în care se delimitează fie lucrările ce revin unei persoane, unui compartiment de lucru sau întregului colectiv financiar-contabil, fie persoanele, termenele și ordinea în care se execută operațiile ce privesc un document sau un grup de documente contabile.

1.4.2. Evidența utilizării documentelor

Formularele ce se utilizează ca documente contabile și, în mod deosebit, cele justificative comune pe economie, privind activitatea financiar-contabilă, necesită o evidență riguroasă a utilizării lor.

În acest sens reglementările în vigoare stabilesc pentru anumite categorii de documente reguli specifice privind conținutul minimal obligatoriu, precum și normele de întocmire și utilizare a acestora.

Astfel, în cazul facturilor dar și a altor formulare financiar-contabile care stau la baza înregistrării de venituri, dintre care amintim monetarul, chitanța și altele, după caz, precum și avizul de însoțire a mărfii se prevede un regim intern de numerotare. În aceste condiții persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității trebuie să desemneze, prin decizie scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente documentelor emise de societate. Aceste numere de ordine trebuie stabilite și alocate secvențial de către societate, în baza uneia sau mai multor serii, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de documente emise.

Entitățile economice trebuie să țină seama în cadrul procedurii de alocare a numerelor de elemente ce privesc structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc. și să emită proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care să se menționeze, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite primul document.

1.4.3. Reconstituirea documentelor contabile

Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, conțin și prevederi exprese referitoare la reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse, care privesc evidența și gestionarea imobilizărilor corporale, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale entităților economice. Documentele astfel obținute se utilizează ca documente justificative, în locul celor originale.

În ceea ce privește efectuarea propriu-zisă a operației de reconstituire se au în vedere mai multe aspecte, așa cum se prezintă, în mod succint, în cele ce urmează.

Persoana care constată că un document justificativ sau contabil este pierdut, sustras sau distrus **are obligația să-i aducă la cunoștință această situație conducătorului unității, în scris și în termen de 24 ore.** Acesta, are obligația ca **în maximum 3 zile**, împreună cu persoana în cauză și cu șeful compartimentului financiar-contabil, să **încheie un proces verbal** în care să se menționeze datele de identificare a documentului dispărut, numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului. Această ultimă persoană va da și o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv.

În cazul în care pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune există obligația încunoștințării imediate a organelor de urmărire penală.

Pentru fiecare document care necesită reconstituire se întocmește un dosar care conține atât documentele amintite, cât și dispoziția scrisă dată în acest sens de conducătorul unității, precum și copia documentului reconstituit.

În cazul documentelor primite de la altă unitate și care necesită reconstituire, această operațiune cade în sarcina emitentului, care are ca termen, în acest sens, 10 zile de la primirea cererii scrise a solicitantului.

Fiecare document obținut în urma operațiunii analizate poartă în mod obligatoriu și vizibil mențiunea **“DUPLICAT”** și are specificat numărul și data dispoziției pe baza căreia s-a efectuat această operațiune.

Documentele reconstituite, al căror original se găsește ulterior, se anulează pe baza unui proces-verbal care se atașează la dosarul de reconstituire.

1.4.4. Arhivarea și păstrarea documentelor contabile

Fiecare entitate economică are obligația să asigure arhivarea și păstrarea documentelor justificative și contabile, cu respectarea condițiilor stabilite prin reglementările în domeniu. Această operațiune se realizează după expirarea fiecărui exercițiu financiar prin predarea documentelor utilizate către arhiva unității, unde se aranjează într-o ordine bine stabilită, astfel încât să poată fi consultate cu ușurință atunci când este necesar.

Registrelor de contabilitate, precum și documentele justificative pe baza cărora s-au făcut înregistrări în contabilitate **se păstrează în arhiva unității, timp de 10 ani**, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, **cu excepția statelor de salarii și a bilanțului contabil care se păstrează timp de 50 ani**.

Anumite documente (notă de recepție și constatare de diferențe; bon de predare, transfer, restituire; bon de consum; dispoziție de livrare; lista zilnică de alimente; fișă de magazie; listă de inventariere; chitanță; dispoziție de plată/încasare către casierie; ordin de deplasare; decont de cheltuieli; decizie de imputare; angajament de plată; fișă de cont pentru operațiuni diverse etc.) **se păstrează pe o perioadă de 5 ani** în condițiile în care necesitățile proprii ale entității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă de timp mai mare. Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 5 ani se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viață utilă a acestora.

Păstrarea documentelor justificative, a registrelor de contabilitate și a celorlalte documente financiar-contabile se face, după caz, la domiciliul fiscal, la sediul social sau la sediile secundare, **pe hârtie sau pe suport electronic**. În cazul păstrării pe suport electronic a documentelor financiar-contabile, inclusiv a celor care au fost convertite din format hârtie în format electronic, nu este obligatorie aplicarea prevederilor privind arhivarea documentelor în formă electronică. În cazul în care evidența contabilă este ținută cu ajutorul programelor informatice, documentele financiar-contabile se pot păstra pe suporturi tehnice, pe durata termenelor menționate anterior, cu condiția să poată fi listate în orice moment, în funcție de necesitățile entității sau la cererea organelor de control.

Registrelor de contabilitate, precum și documentele justificative în format hârtie se păstrează în arhivă, de regulă în forma lor originală, grupate în funcție de natura operațiilor și în ordine cronologică în cadrul exercițiului financiar la care se referă, în dosare numerotate, șnuruite și parafate. Aceste dosare se păstrează în spații special amenajate, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor.

Documentele care privesc operațiuni de fuziune sau de lichidare a societății comerciale se arhivează separat.

Atunci când este necesar, pe baza aprobării persoanei competente, documentele se pot elibera din arhivă, în mod provizoriu, spre consultare, întocmindu-se un proces verbal în care se menționează solicitantul, persoana care a dat aprobarea, scopul ș.a. În locul documentului astfel eliberat se depune o copie certificată de persoana împuternicită în acest scop și dovada semnată de solicitantul care a ridicat originalul.

Pentru evidența documentelor arhivate se utilizează **Registrul de evidență**, în care se înscriu dosarele și documentele contabile intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Documentele al căror termen legal de păstrare a expirat, se elimină din arhivă, întocmindu-se în acest scop un proces-verbal de către o comisie, sub conducerea conducătorului unității, și operându-se această operațiune în Registrul de evidență.

1.5. CONTABILITATEA CONSTITUIRII ȘI MAJORĂRII CAPITALULUI SOCIAL

Constituirea capitalului social se realizează la înființarea entității prin subscrierea acestuia în natură și/sau numerar de către acționari sau asociați. Ulterior, în măsura în care capitalul subscris este predat sau depus de cei în cauză, el devine subscris și vărsat.

Majorarea capitalului social reprezintă o operație ce are loc pe parcursul desfășurării activității entității, efectuată în baza hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale existente în acest sens.

Pentru organizarea contabilității capitalului social se utilizează contul 101 „Capital”, cu subconturile 1011, „Capital subscris nevărsat”, 1012 „Capital subscris vărsat”, 1015 „Patrimoniul regiei”, 1016 „Patrimoniul public”, 1017 „Patrimoniul privat” și 1018 „Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare”.

Creditul acestor conturi oferă informații atât în cursul exercițiului, cât și la sfârșitul acestuia privind constituirea și majorările de capital, în natură și/sau numerar. Totodată, prin intermediul conturilor corespondente debitoare (456, 117, 104 și 106, ce se utilizează pentru exemple) se obțin informații corespunzătoare surselor de proveniență pentru operațiunile amintite, cu excepția patrimoniului public care este reglementat în mod distinct.

Debitul conturilor analizate asigură informații permanente privind diminuările de capital social, care, potrivit conturilor corespondente creditoare (456, 117, 109 și 141) și a exemplurilor ulterioare, sunt grupate pe modalități efective de reducere a lui.

Delimitarea sau gruparea informațiilor precizate anterior se efectuează în registrul „Cartea mare”, care, printre altele, permite verificarea exactității lor și, în consecință, utilizarea credibilă pentru analize și decizii curente în cursul exercițiului, la nivelul managementului entității și acționariatului, și pentru a fi utilizate de către terții interesați, după încheierea acestuia.

Soldul contului 101 „Capital” este creditor și reprezintă capitalul subscris vărsat sau nevărsat, după caz.

Evidența analitică se organizează cu ajutorul registrului acționarilor sau asociaților și asigură cunoașterea pentru fiecare dintre ei atât a numărului, cât și a valorii nominale a acțiunilor sau părților sociale subscrise și vărsate sau numai subscrise.

Conturile **1015** „Patrimoniul regiei” și **1016** „Patrimoniul public” funcționează similar contului 101 „Capital”.

Exemple de înregistrări contabile privind constituirea capitalului social

Nr crt	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
1.	Subscrierea de capital pentru 130.000 lei	Borderou subscriere acțiuni	456	1011	130000
2.	Încasarea prin bancă a aportului de 52.000 lei	Extras de cont	5121	456	52000
3.	Constituirea capitalului social vărsat de 52.000 lei	Nota de contabilitate	1011	1012	52000
4.	Primirea unui utilaj subscris, de 78.000 lei	Proces verbal și	2131	456	78000

Nr crt	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
		raport tehnic			
5.	Constituirea capitalului social vărsat de 78.000 lei	Notă de contabilitate	1011	1012	78000

În ceea ce privește **majorarea capitalului social** menționăm că aceasta se poate realiza prin **emisiunea de noi acțiuni** sau prin **majorarea valorii nominale a celor existente**, ceea ce presupune **noi aporturi** în numerar și/sau în natură. De asemenea, majorarea capitalului social se poate realiza prin **operațiuni interne de capitalizare** a rezultatului favorabil obținut de entitate, prin încorporarea rezervelor, cu excepția celor legale, a primelor de emisiune ori prin compensarea unor creanțe lichide și exigibile asupra entității cu acțiuni ale acesteia.

Sintetizând, majorarea de capital social poate fi efectuată fie prin subscrierea de **noi aporturi** în natură și/sau numerar, fie prin **operații interne** din resurse aflate deja la dispoziția entității, ambele variante presupunând modificări în ceea ce privește părțile sociale sau acțiunile entității.

O primă situație este aceea a emiterii de acțiuni noi care se cumpără atât de vechii acționari, cât și de alte persoane fizice sau juridice sau numai de către acestea din urmă. În acest caz se are în vedere **protecția financiară a vechilor acționari** pentru faptul că valoarea de emisiune a noilor acțiuni afectează integritatea valorii contabile a acțiunilor vechi. Protecția vechilor acționari se asigură prin folosirea drepturilor preferențiale de subscriere (**DS**), care sunt titluri de valoare atașate acțiunilor vechi și care intră în paritate odată cu acestea. Aceste drepturi se calculează ca diferență între valoarea contabilă sau bilanțieră a unei acțiuni înainte și după emiterea de noi acțiuni. Drepturile de subscripție sunt valori negociabile la bursă. Valoarea contabilă, denumită și valoare bilanțieră, reprezintă activul net contabil aferent unei acțiuni, determinându-se astfel:

Val. contabilă = Activ net contabil / Numărul total de acțiuni ce compun capitalul, unde:

Activ net contabil = Activ total - Datorii - Activ fictiv, sau:

Activ net contabil = Capitaluri proprii - Activ fictiv, iar

Activ fictiv = Cheltuieli de constituire + Cheltuieli cu emisiunea de acțiuni + Primele privind rambursarea obligațiilor + Activele de regularizare și asimilate.

A doua situație care vizează soluția încorporării rezervelor sau a primelor de capital constituie alte modalități de creștere a capitalului social, care sunt denumite și operații interne, menite să contribuie atât la întărirea capitalului, cât și la creșterea credibilității financiare a entității față de proprii acționari și nu numai. Creșterea propriu-zisă a capitalului social se realizează prin emisiunea de acțiuni noi care se repartizează gratuit vechilor acționari sau prin creșterea valorii nominale a vechilor acțiuni, ceea ce nu modifică situația netă a entității sau totalul capitalurilor proprii. În cazul emisiunii de noi acțiuni destinate vânzării și unor noi solicitanți, **protecția vechilor acționari** se realizează prin intermediul drepturilor de atribuire (**DA**) care se acordă gratuit vechilor acționari. Aceste drepturi sunt negociabile și se determină pentru fiecare acțiune ca diferență între valoarea contabilă stabilită înainte și după emisiunea noilor acțiuni, ca în cazul DS-urilor.

În cazul încorporării în capitalul social a beneficiului reportat din exercițiile anterioare și a beneficiului din ultimul exercițiu încheiat, a primelor legate de capital sau a rezervelor se procedează la creditarea contului 1012 "Capital scris vărsat" și debitarea conturilor: 117 "Rezultatul reportat", 104 "Prime de capital" și, respectiv, 106 „Rezerve”.

1.6. CONTABILITATEA DIMINUĂRII CAPITALULUI SOCIAL

Diminuarea de capital social constituie o operație care se impune în mai multe situații din activitatea entității. În acest sens se amintesc: retragerea acționarilor sau asociaților, soluționarea pierderilor contabile înregistrate, valorificarea unor active ale entității, dificultatea gestionării unui capital social supradimensionat în raport cu necesitățile entității ș.a. Dintre acestea, în mod frecvent întâlnite în activitatea practică, menționăm acoperirea pierderilor contabile, precum și restituirile efectuate către acționari sau asociați.

Indiferent de situația ce impune diminuarea de capital social, operația propriu-zisă trebuie efectuată potrivit reglementărilor în domeniu. Astfel, modalitățile concrete ce pot fi adoptate vizează micșorarea numărului de acțiuni sau părți sociale, reducerea valorii nominale a acestora, precum și răscumpărarea și anularea propriilor acțiuni. Totodată, se pot avea în vedere, atunci când reducerea nu este motivată de acoperirea unor pierderi, și operațiunile ce privesc scutirea totală sau parțială a asociaților de vărsămintele datorate, restituirea către acționari a unei cote-părți din aporturi, proporțională cu reducerea capitalului social și calculată în mod egal pentru fiecare acțiune sau parte socială etc.

Reducerea efectivă a capitalului social se efectuează și poate fi înregistrată în contabilitate numai după trecerea a două luni din ziua în care hotărârea adunării generale a acționarilor sau asociaților a fost publicată în Monitorul Oficial al României, hotărâre care trebuie să respecte minimul de capital social fixat prin lege, inclusiv celelalte reglementări în domeniu.

În ceea ce privește acoperirea pierderii contabile provenite din exercițiile anterioare sau din cel recent încheiat se reține faptul că reducerea capitalului social al entității se face cu un anumit procent, însă suma absolută a diminuării, de regulă, nu este egală cu pierderea ce trebuie soluționată, putând să apară diferențe în plus sau în minus, după cum pierderea este mai mare și, respectiv, mai mică decât capitalul social disponibilizat. Asemenea diferențe se soluționează prin diminuarea sau majorarea, după caz, a rezervelor.

Exemple de înregistrări contabile privind diminuarea capitalului social

1. Se presupune că entitatea dispune de un capital social de 150.000 lei, divizat în 30.000 acțiuni a 5 lei valoare nominală, iar pierderea reportată ce trebuie soluționată este de 31.500 lei. Reducerea capitalului social, prin diminuarea valorii nominale a acțiunilor, se face cu 20%, deci cu 30.000 lei, rezultând o diferență neacoperită de 1.500 lei. Valoarea nominală a unei acțiuni se diminuează cu 20%, de la 5 lei la 4 lei, iar cele 30.000 acțiuni vechi se schimbă integral cu 30.000 acțiuni a 4 lei/acțiune. Înregistrarea contabilă a operațiunii de acoperire a pierderii se prezintă astfel:

%	=	1171	<u>31500 lei</u>
1012			30000 lei
1068			1500 lei

În situația în care diferența este în minus, deci pierderea reportată este mai mică decât capitalul disponibilizat, contul 1068 "Alte rezerve" se creditează.

2. Diminuarea capitalului social prin rambursarea efectivă către acționari sau asociați constă în aceea că fiecare dintre ei primește în numerar sau prin virament, după caz, o sumă proporțională cu numărul de acțiuni pe care le deține. Această operație se înregistrează în contabilitate prin intermediul conturilor privind capitalul social, disponibilul din casă sau de la bancă și de decontare cu asociații referitor la capital, așa cum reiese din exemplul următor.

Entitatea dispune de un capital social de 200.000 lei, divizat în 40.000 acțiuni a 5 lei valoare nominală, valoare care se reduce cu 20%, devenind 4 lei, deci o diminuare totală de 40.000 lei (40.000 acțiuni x 1 leu/acțiune). Acțiunile vechi se schimbă cu cele noi și fiecare acționar primește câte 1 leu pentru fiecare acțiune pe care o deține.

În contabilitate se înregistrează următoarele operații:

a. Rambursarea sau plata se efectuează în funcție de solicitările acționarilor prin bancă (card sau cont la firmă) 30.000 lei și prin casierie 10.000 lei:

456	=	%	<u>40000 lei</u>
		5121	30000 lei
		5311	10000 lei

a. Diminuarea capitalului social:

1012	=	456	40000 lei
------	---	-----	-----------

Înregistrările contabile privind reducerea numărului de acțiuni ca urmare a diminuării capitalului social sunt identice cu cele de mai sus, iar reducerea propriu-zisă a lor se face în funcție de paritatea diminuării valorii nominale.

3. Referitor la **răscumpărarea unor acțiuni în vederea anulării** se precizează faptul că se efectuează, de regulă, la o valoare diferită de cea nominală, mai mare sau mai mică, în funcție de conjunctura de la bursă. În asemenea situații se folosesc atât conturile privind acțiunile proprii și cele de disponibil și de capital social, cât și cele referitoare la câștigurile și pierderile generate de operații de această natură (141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” și respectiv 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”), pentru înregistrarea diferențelor de preț în plus sau în minus, atunci când valoarea de răscumpărare este mai mică sau mai mare decât cea nominală, așa cum se exemplifică în continuare.

Se presupune că se răscumpără 1.000 acțiuni a 5 lei valoare nominală, deci în total 5.000 lei, la un preț de răscumpărare unitar de 6 lei și o valoare totală de 6.000 lei, iar în contabilitate se înregistrează:

a. Răscumpărarea acțiunilor proprii prin intermediul contului de la bancă:

109	=	512	6000 lei
-----	---	-----	----------

b. Anularea acțiunilor răscumpărate:

%	=	109	<u>6000 lei</u>
1012			5000 lei
149			1000 lei

În cazul în care prețul de răscumpărare este inferior valorii nominale, diferența în cauză se înregistrează în creditul contului 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

În acest context se menționează și faptul că același tratament contabil este aplicabil și diferențelor de preț rezultate în cazul acțiunilor proprii răscumpărate și vândute ulterior salariaților aceleiași entități sau terților.

În cazul reducerii capitalului social prin scutirea asociaților de vărsămintele datorate se debitează contul 1011 "Capital subscris nevărsat" prin creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul".

La rândul său, operația privind restituirea către acționari sau asociați a unei cote-părți din aporturi se reflectă în contabilitate în mod obișnuit, ca în cazul retragerii acestora din entitate, creditându-se conturile corespunzătoare modalităților propriu-zise de restituire (de trezorerie, stocuri ș.a.), prin debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul", după care acest ultim cont se creditează prin corespondență cu debitul contului 1012 "Capital subscris vărsat".

1.7. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE NEAMORTIZABILE

În această categorie de immobilizări se includ numai **terenurile propriu-zise**, fără amenajări, care se reflectă în contabilitate utilizându-se contul sintetic **2111 "Terenuri"**. **Debitul** contului reflectă informații ce privesc valoarea terenurilor achiziționate și a celor primite ca aport la capital sau cu titlu gratuit, primite prin subvenții pentru investiții, prin corespondență cu creditul conturilor specifice acestor modalități de intrare în patrimoniu (404, 456, 4751 4753).

De asemenea, în debit înregistrează creșterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor, creditându-se contul 105 "Rezerve din reevaluare".

Creditul contului 2111 "Terenuri" furnizează informații cu privire la valoarea terenurilor care se cedează, precum și terenurile care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți, prin corespondență cu debitul conturilor care indică modalitatea de ieșire (6583, 261, 262, 263 și 265). Concomitent se mai debitează acest ultim cont prin creditul contului 1068 "Alte rezerve" pentru diferența dintre valoarea titlurilor dobândite și valoarea terenurilor. De asemenea, se oglindește diminuarea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor, prin debitul contului 105 "Rezerve din reevaluare", atunci când anterior s-au înregistrat diferențe de această natură în plus ș.a.

Evidența analitică se poate organiza pe grupe de terenuri, delimitate în funcție de destinația pe care o au și anume: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și alte terenuri, iar operația de evaluare se efectuează avându-se în vedere, printre altele, clasele de calitate, suprafața și amplasarea terenurilor, la costul de achiziție sau la valoarea justă aferentă aportului în natură.

1.8. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE AMORTIZABILE

Conturile sintetice utilizate pentru reflectarea în contabilitate a immobilizărilor corporale (2112, 212, 2131, 2132, 2133, 214, 215, 216 și 217) asigură evidența existenței și mișcării categoriilor de immobilizări corporale amintite, delimitându-se în aceste categorii fiecare obiect individual și orice complex de obiecte ce se utilizează ca atare în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru a fi folosit în scopuri administrative și care generează beneficii economice viitoare, are valoarea de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre de Guvern, care în prezent este de 2.500 lei și o durată normală de utilizare de peste un an.

Debitul conturilor la care ne referim reflectă informații privitoare la intrările în patrimoniu sub forma achiziționărilor, realizărilor din producție proprie, primirilor cu titlu gratuit, ca aport la capital ș.a., prin creditul conturilor care se utilizează pentru urmărirea acestor elemente (404, 223, 224, 451, 453, 722, 231, 4753, 456 etc.).

Creditul conturilor analizate asigură baza de informații privind ieșirile de immobilizări corporale ca urmare a vânzării, scoaterii din funcțiune sau retragerii din capital, activele corporale care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altei societăți (281, 6583, 456, 261, 262, 263, 265 etc.).

Evidența analitică a immobilizărilor corporale amortizabile se organizează în mod distinct pentru fiecare obiect sau complex de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile sale și care îndeplinește în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă. În acest scop se folosesc, în funcție de opțiunea unității, "Registrul numerelor de inventar" și "Fișa mijlocului fix" sau "Registrul pentru evidența mijloacelor fixe", referitor la care se menționează că este recomandat în mod deosebit pentru entitățile cu un număr redus de immobilizări corporale.

Se reține, de asemenea, faptul că se utilizează două conturi analitice specifice denumite: "Imobilizări corporale cu valoare inferioară celei minime legale" sau „Imobilizări corporale de natura obiectelor de inventar” și "Amortizarea immobilizărilor corporale cu valoare inferioară celei minime legale" sau „Amortizarea immobilizărilor corporale de natura obiectelor de inventar”, conturi asupra cărora se va reveni cu ocazia prezentării operațiilor corespunzătoare ieșirilor din patrimoniu.

Evidența analitică, împreună cu cea operativă, care este organizată cu ajutorul "Listei de inventariere și evidența immobilizărilor corporale", asigură urmărirea atât a existenței și mișcării acestor bunuri pe categorii și pe locuri de folosință (subunități, secții, laboratoare, compartimente organizatorice funcționale ș.a.) și în cadrul acestora pe obiecte de evidență, cât și cunoașterea gradului de depreciere.

Amortizarea imobilizărilor corporale se efectuează în funcție de cotele de amortizare legale, începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare în patrimoniu sau de evidență, folosindu-se documentul denumit "plan de amortizare".

În legătură cu **amenajările de terenuri** se menționează că **reprezintă investiții** care se concretizează în racordări la sistemul de alimentare cu energie, împrejmuiri, lucrări de acces etc., care se amortizează într-o perioadă de 10 ani, în regim liniar.

Exemple de înregistrări contabile privind amenajările de terenuri

Se efectuează, pe cont propriu, amenajarea unui teren, stabilindu-se că valoarea acestei investiții este de 18.000 lei, termenul de amortizare (folosire) este de 10 ani, perioadă de timp cât se apreciază că servește scopului pentru care a fost efectuată. După expirarea perioadei de 3 ani se cedează amenajarea înregistrată anterior și, implicit, terenul asupra căruia s-a efectuat investiția, la nivelul prețului de vânzare de 18.000 lei, plus TVA 19%.

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
1.	Terminarea și recepționarea amenajării realizate, în valoare de 18.000 lei	Proces-verbal de recepție	2112	722	18.000
2.	Amortizarea aferentă primilor 3 ani de utilizare, de 5.400 lei	Notă de contabilitate Plan de amortizare	6811	2811	5.400
3.	Vânzarea amenajării, la prețul de 15.000 lei, cu TVA de 19%	Factură (emisă)	461	% 7583 4427	<u>17.850</u> 15.000 2.850
4.	Scăderea din evidență a amenajării cedate	Notă de contabilitate Factură (emisă)	% 2811 6583	2112	<u>18.000</u> 5.400 12.600

1.9. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND INTRAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE AMORTIZABILE

Complexitatea operațiilor de intrare în patrimoniu a imobilizărilor corporale amortizabile implică tratamente contabile distincte pentru fiecare modalitate în parte, astfel încât informația furnizată de contabilitate să permită identificarea acestor căi de proveniență a activelor. Din această perspectivă, se prezintă, în continuare, exemple de înregistrări contabile privind operațiile frecvente de intrare a imobilizărilor corporale amortizabile.

Exemple de înregistrări contabile privind intrarea imobilizărilor corporale amortizabile

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
1.	Se primește aportul în natură (un strung) la valoare justă de 23.200 lei	Proces-verbal de predare-primire	2131	456	23.200
2.	Achiziționarea unui complex comercial la prețul negociat de 74.000 lei, TVA 19%	Factură Proces-verbal de recepție	% 212 4426	404	<u>88.060</u> 74.000 14.060
3.	Achiziționarea unui autocamion în valoare de 80.000 lei, cu TVA de 19%	Factură Proces-verbal de recepție	% 2133 4426	404	<u>96.000</u> 80.000 15.200
4.	Recepția unui utilaj, care la finele lunii anterioare a fost în curs de aprovizionare, în valoare de 12.000 lei	Factură Proces-verbal de recepție	2131	223	12.000
5.	Recepția unui aparat de măsurare, din producție proprie, la costul de 26.000 lei	Proces-verbal de recepție	2132	231	26.000

6a.	Primirea cu titlu gratuit a unui autoturism, la valoare justă de 24.300 lei	Proces-verbal de predare-primire	2133	4753	24.300
6b.	Amortizarea lunară a autoturismului	Notă de contab. Plan de amortiz.	6811	2813	470
6c.	Diminuarea sursei de obținere a autoturismului corespunzător amortizării înregistrate	Nota de contabilitate	4753	7584	470
7a.	Consumul unor accesorii, de 8.185 lei, pentru modernizarea unui echipament tehnologic	Bon de consum	602	302	8.185
7b.	Reflectarea investiției efectuate pe cont propriu la echipamentul tehnologic	Nota de contabilitate	231	722	8.185
7c.	Recepția investiției privind echipamentul tehnologic	Proces-verbal de recepție	2131	231	8.185

1.10. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND IEȘIREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE AMORTIZABILE

Fiind destinate, în principal, utilizării productive în cadrul activităților desfășurate de entități, immobilizările corporale amortizabile se exploatează până la expirarea duratei de viață utilă, astfel încât cea mai frecventă modalitate de ieșire o reprezintă casarea. Totuși, în funcție de necesitățile entităților și de deciziile managerilor privind investiriile și dezinvestiriile, se întâlnesc și alte modalități de ieșire din patrimoniu a immobilizărilor, regrupate sub denumirea generică de cedare (vânzări, aporturi în natură la capitalul altor firme, donații etc.). În continuare, se exemplifică, din punct de vedere contabil, principalele categorii de operații de ieșire din patrimoniu a immobilizărilor corporale amortizabile.

Exemple de înregistrări contabile privind ieșirea immobilizărilor corporale amortizabile

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
1.	Restituirea aportului în natură, reprezentat de un utilaj nefolosit, în valoare de 18.060 lei	Proces-verbal de predare-primire	456	2131	18.060
2a.	Vânzarea unui autoturism la prețul 17.800 lei, cu TVA de 19%	Factură	461	% 7583 4427	<u>21.182</u> 17.800 3.382
2b.	Scăderea din evidență a immobilizării corporale vândute, de 18.700 lei, cu amortizare de 1.400 lei	Factură	% 2813 6583	2133	<u>18.700</u> 1.400 17.300
3a.	Scăderea din evidență a unui activ corporal casat, de 24.200 lei	Proces-verbal de scoatere din funcțiune	2813	2131	24.200
3b.	Recuperarea pieselor de schimb din casare, în sumă de 1.500	Proces verbal de scoatere din funcțiune	3024	7588	1.500
3c.	Cheltuielile de casare a activului facturate de terți	Factură	% 628 4426	401	<u>1.547</u> 1.300 247
4a.	Cheltuieli de casare reprezentând salarii în sumă de 1.200 lei	Stat de salarii	641	421	1.200
4b.	CAS angajator 15,8%	Stat de salarii	6451	4311	190
4c.	CASS angajator 5,2%	Stat de salarii	6453	4313	62
4d.	Șomaj angajator 0,5%	Stat de salarii	6452	4371	6
4e.	Contribuția pentru concedii și indemnizații 0,85%	Stat de salarii	6451	4311	10
4f.	Contribuția unității pentru fondul de garantare a creanțelor salariale 0,25%	Stat de salarii	6456	4373	3

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
4g.	Materiale de natura obiectelor de inventar, 1.500 lei, recuperate din casare	Proces-verbal de scoatere din funcțiune	303	7588	1.500
4h.	Scăderea din evidență a activului corporal casat, de 22.800 lei, cu amortizare de 12.500 lei	Proces-verbal de scoatere din funcțiune	% 281 6583	2132	<u>22.800</u> 12.500 10.300
5.	Se scade din evidență un mijloc de transport avariat din calamități, de 25.000 lei și amortizare de 14.500 lei	Proces-verbal de scoatere din funcțiune Acte privind calamitatea	% 281 6587	2133	<u>25.000</u> 14.500 10.500
6a.	Scăderea din evidență a activului corporal lipsă la inventariere, de 19.000 lei, cu amortizare de 300 lei	Proces-verbal de inventariere	% 281 6583	2131	<u>19.000</u> 300 18.700
6b.	Imputarea salariatului vinovat a valorii nete a lipsei la inventariere (op. 6a), plus TVA 19%	Decizie de imputare	4282	% 7588 4427	<u>22.253</u> 18.700 3.553
7a.	Se predă unui terț, cu titlu gratuit, un utilaj, de 23.000 lei	Proces-verbal de predare-primire	6582	2131	23.000
7b.	TVA de 19% aferentă activului cedat cu titlu gratuit	Notă de contabilitate	635	4427	4.370

1.11. CONTABILITATEA PRODUSELOR

Organizarea contabilității stocurilor de produse se realizează utilizând conturile: 341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”, 347 „Produse agricole” și 348 „Diferențe de preț la produse”.

Debitul acestor conturi (cu excepția contului 348) reflectă informații ce privesc intrarea stocurilor de produse în gestiunea entității. De asemenea, prin intermediul conturilor corespondente creditoare (711, 354 și 401, ce se utilizează pentru exemple) sunt furnizate informații despre sursele de proveniență ale produselor.

Creditul conturilor analizate oglindește în permanență informații cu privire la ieșirile stocurilor de produse din gestiune, care, prin prisma conturilor corespondente creditoare (711, 301, 302, 303, 354, 371, 421, 371, 6582 și 623) și a exemplurilor ulterioare, sunt grupate pe destinații.

Informațiile precizate anterior sunt grupate în registrul „Cartea mare”, care facilitează verificarea exactității lor și, în consecință, ele pot fi utilizate credibil pentru analize și decizii curente în cursul exercițiului, la nivelul compartimentului programare – producție (urmărirea realizării bugetului de producție), la nivelul compartimentului postcalcul (urmărirea realizării bugetului costului de producție), la nivelul compartimentului organizarea producției și a muncii și CTC (urmărirea respectării disciplinei în producție și în muncă, prin prisma valorii rebuturilor și deșeurilor obținute).

Conturile de produse pot avea **solduri** finale debitoare, care reprezintă prețul de înregistrare total aferent produselor existente în stoc.

Suma soldurilor finale debitoare, rectificată în plus sau în minus, după caz, cu diferențele de preț aferente produselor și existente ca sold la contul cu aceeași denumire și simbolul 348 și, totodată, diminuată cu soldul final creditor al contului 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor” se înscrie în activul bilanțului în grupa A „Active circulante”, în prima subgrupă a acesteia, denumită „Stocuri”.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse”, spre deosebire de celelalte trei conturi privind produsele, se utilizează numai în cazul în care prețul de evidență aferent produselor este cel prestabilit sau standard. Este **rectificativ**, cu funcția contabilă **de activ-pasiv sau**

bifuncțional, și asigură înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție, ambele aferente produselor care se obțin în cadrul entității.

În debitul contului 348 se înregistrează, pe de o parte, diferențele de preț în plus sau nefavorabile (cost de producție mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune, în corespundență cu creditul contului 711, iar pe de altă parte, diferențele de preț în minus sau favorabile (cost de producție mai mic decât prețul standard), repartizate asupra produselor ieșite din gestiune, în corespundență cu creditul conturilor 347 sau 347, după caz.

În creditul contului 348 se înregistrează, fie diferențele de preț în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie, prin debitul conturilor 345 sau 347, după caz, fie diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune, în corespundență cu debitul contului 711.

Soldul său poate fi debitor sau creditor, reprezentând diferențele de preț în plus (nefavorabile) și, respectiv, în minus (favorabile) aferente produselor existente în stoc.

Organizarea contabilității produselor ocazională, de asemenea, utilizarea contului **394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”**, al cărui **credit** oferă informații cu privire la diferența de valoare în minus, stabilită cu prilejul inventarierii anuale, între valoarea de utilitate (mai mică) și costul de producție, prin corespundență cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”.

Debitul contului 394 oglindește informații ce privesc reluarea la venituri a sumelor înregistrate anterior în creditul contului, în exercițiile următoare, atunci când se constată că deprecierea nu se produce sau este inferioară celei preconizate, precum și în cazul în care produsele pentru care s-a constituit ajustarea au ieșit din patrimoniu, creditându-se contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

Organizarea contabilității produselor se poate realiza prin adoptarea metodei inventarului permanent sau a celui intermitent și, totodată, prin utilizarea uneia din cele trei metode de evidență analitică prezentate anterior și anume: metoda operativ-contabilă (pe solduri), metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) și metoda global-valorică.

Exemple de înregistrări privind evidența semifabricatele și produsele finite în varianta metodei inventarului permanent și a prețului standard (prestabilit)

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare -lei-
			D	C	
1.	Obținerea de semifabricate și produse finite evaluate la preț standard de 25.000 lei, respectiv, 50.000 lei.	Bon de predare	% 341 345	711	<u>75.000</u> 25.000 50.000
2.	Înregistrarea dif. de preț nefav. de 1.000 lei, stabilite la sf. lunii pentru semifabricate	Notă de contabilitate	348	711	1.000
3.	Înregistrarea dif. de preț fav. de 2.000 lei, stabilite la sf. lunii pentru produse finite	Notă de contabilitate	711	348	2.000
4.	Vânzarea de produse finite și semifabricate la preț de vânzare de 40.000 lei și respectiv, 20.000 lei, cu TVA 19%	Factură	4111	% 7015 702 4427	<u>71.400</u> 40.000 20.000 11.400
5.	Descărcarea gestiunii pentru produsele finite vândute la preț standard 30.000 lei	Notă de contabilitate	711	345	30.000
6.	Repartizarea diferențelor de preț favorabile de 1.000 lei pentru produsele finite vândute, pe bază de coeficient mediu	Notă de contabilitate	348	711	1.000

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare -lei-
			D	C	
7.	Desc. gest. pentru semif. vândute la preț standard 15.000 lei, cu dif. de preț nefav. de 600 lei, stab. pe bază de coef. mediu	Notă de contabilitate	711	% 341 348	<u>15.600</u> 15.000 600
8.	Consumul propriu de semif. la preț standard de 4.000 lei, cu dif. de preț nef. de 300 lei, stab. pe bază de coef. mediu	Fișă limită de consum și notă de contabilitate	711	% 341 348	<u>4.300</u> 4.000 300
9.	Reținerea de produse finite pentru a fi utilizate în cadrul entității la preț de înregistrare total de 2.000 lei	Bon de transfer	303	345	2.000
10.	Darea semifabricatelor spre prelucrare la terți, la preț standard de 1.500 lei	Aviz de însoțire	354	341	1.500
11.	Încorporarea semif. de 1500 lei, în valoarea prod. finite obținute din prelucrare la terți	Aviz de însoțire	345	354	1.500
12.	Contabilizarea tarifului de 100 lei, cu TVA 19%, facturat de către terți	Factură	% 345 4426	401	<u>119</u> 100 19
13.	Folosirea de prod. finite pentru protocol, la preț standard de 500 lei, dif. de preț nefav. de 50 lei, stab. pe bază de coef. mediu	Notă de contabilitate	623	% 345 348	<u>550</u> 500 50
14.	Pred. cu titlu gratuit de prod. finite la preț standard de 300 lei, cu dif. de preț nefav. de 30 lei, stab. pe bază de coef. mediu	Proc. verb. de pred.-primire și notă de contab.	6582	% 345 348	<u>330</u> 300 30
15.	Înregistrarea TVA colectată de 63 lei aferentă produselor finite de la op.14	Notă de contabilitate	635	4427	63
16.	Transferarea de produse finite la preț de înregistrare de 100.000 lei, pentru a fi vândute în magazinele proprii, adaos comercial 30%, TVA neexigibilă 19%	Bon de transfer și NRCD	371	% 345 378 4428	<u>154.700</u> 100.000 30.000 24.700
17.	Crearea obligației față de angajații proprii pentru produsele finite acordate acestora, la preț de înregistrare de 10.000 lei	Notă de contabilitate și stat de plată	641	421	10.000
18.	Înreg. TVA colectată de 1.900 lei pentru prod. finite acordate angajaților proprii	Notă de contabilitate	635	4427	1.900
19.	Acordarea produselor finite în valoare de 10.000 lei propriilor angajați	Notă de contabilitate	421	7015	10.000
20.	Desc. gest. pentru prod. finite în valoare de 10.000 lei acordate salariaților proprii	Notă de contabilitate	711	345	10.000
21.	Înregistrarea reținerilor din valoarea produselor acordate angajaților: impozit 1.352 lei, contrib. la asigurări sociale 950 lei, contrib. la fondul de șomaj 50 lei, contrib. la asigurări de sănătate 550 lei	Notă de contabilitate și stat de plată	421	% 444 4312 4372 4314	<u>2.902</u> 1.352 950 50 550

În ceea ce privește obținerea **produselor reziduale** (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri) folosite pentru consumul propriu sau vândute terților se menționează că ocazională înregistrări similare cu cele privind semifabricatele, cu precizarea că se folosesc conturile specifice acestei categorii de active circulante materiale, cum sunt: 346 „*Produse reziduale*” și 703 „*Venituri din vânzarea produselor reziduale*”, dar nu se folosește contul 348.

Exemple de înregistrări privind evidenta produselor reziduale

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare -lei-
			D	C	
1.	Obținerea de produse reziduale la preț de înregistrare 10.000 lei	Bon de predare	346	711	10.000
2.	Vânzarea de produse reziduale la preț de vânzare de 8.000 lei, cu TVA 19%	Factură	4111	% 703 4427	<u>9.520</u> 8.000 1.520
3.	Trecerea deșeurilor la preț de înregistrare de 2.000 lei în categoria mat. consumabile	Bon de predare	3028	346	2.000
4.	Desc. gestiunii pentru prod. reziduale vândute, la preț de înregistrare de 6.000 lei	Notă de contabilitate	711	346	6.000
5.	Trecerea în consum a rebuturilor remaniabile în vederea înlăturării defectelor, la preț de înreg. de 1.500 lei	Notă de contabilitate	711	346	1.500

Operațiile economice privind **plusurile și minusurile constatate cu prilejul inventarierii** activelor circulante materiale analizate anterior (semifabricate, produse finite, produse agricole și produse reziduale) se reflectă în contabilitate avându-se în vedere următoarele aspecte:

– plusurile și minusurile de natură neimputabilă și provenite de la produsele obținute din producție proprie, inclusiv diferențele de preț aferente, se înregistrează numai prin corespondență cu creditul și, respectiv, debitul contului 711 „*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*”, încercându-se sau scăzându-se, după caz, gestiunea entității;

– pierderile din calamități se înregistrează în creditul conturilor de produse, prin corespondență cu debitul contului 6587 „*Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare*”. Prin intermediul acestui ultim cont se reflectă în contabilitate și diferențele de preț aferente, prin creditare sau debitare, după cum sunt nefavorabile (în plus) și, respectiv, favorabile (în minus);

- lipsurile imputabile, provenite din vina unor salariați sau a terților, se oglindesc în contabilitate în mod similar cu aceleași operații constatate la celelalte categorii de active circulante materiale, în sensul că se scade gestiunea ca în cazul minusurilor neimputabile, după care se efectuează imputarea propriu-zisă, debitându-se contul 4282 „*Alte creanțe în legătură cu personalul*”, prin creditul conturilor 7588 „*Alte venituri din exploatare*”, pentru valoarea de imputare, și 4427 „*TVA colectată*”, pentru acest impozit aferent valorii imputate;

- lipsurile nesoluționate, în momentul în care sunt constatate, se înregistrează în mod obișnuit, utilizându-se contul 473 „*Decontări din operații în curs de clarificare*”, ca în situația altor active circulante materiale.

Exemple de înregistrări privind diferențele constatate la inventarierea produselor

Nr. crt.	Conținutul operației	Documentul	Conturi		Valoare -lei-
			D	C	
1.	Plusuri la inventar de produse finite la preț de înregistrare 2.000 lei	Proces verbal de inventariere	345	711	2.000
2.	Lipsuri neimputabile de semifabricate constatate la inventariere, la preț standard 1.000 lei, cu diferențe în plus 100 lei	Proces verbal de inventariere	711	% 341 348	<u>1.100</u> 1.000 100
3.	Distrugeri de produse finite de către calamități naturale la preț standard 500 lei	Proces verbal de inventariere	6587	345	500
4.	Repartizarea diferențelor de preț favorabile de 50 lei, pentru produsele finite de la op.3	Notă de contabilitate	348	6587	50
5.	Scăderea din gestiune a semif. constatate lipsa la inventariere, la preț standard 400 lei, cu diferențe de preț nefav. de 40 lei	Proces verbal de inventariere	711	% 341 348	<u>440</u> 400 40
6.	Imputarea semifabricatelor de la operația 5 gestionarului, cu TVA colectată 19%	Decizie de imputare	4282	% 7588 4427	<u>476</u> 400 76
7.	Lipsuri la invent. de prod. finite care nu pot fi soluționate, la preț standard 600 lei	Proces verbal de inventariere	473	345	600
8.	Repartizarea diferențelor de preț favorabile de 60 lei pentru produsele finite de la op. 7	Notă de contabilitate	348	473	60
9.	Soluționarea ulterioară a lipsurilor de la operația 7, ca fiind neimputabile	Notă de contabilitate	711	473	540

1.12. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII SINTETICE A MĂRFURILOR

Contabilitatea circulației mărfurilor atât en gros, cât și en detail se organizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I: 371, „Mărfuri”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 397, „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”

Ca și în cazul celorlalte conturi de stocuri, contabilitatea sintetică a mărfurilor la entitățile cu amănuntul se organizează prin folosirea inventarului permanent sau intermitent.

Debitul contului 371 „Mărfuri” furnizează informații, în tot cursul exercițiului, privind valoarea mărfurilor intrate în gestiunile entității, iar prin intermediul conturilor corespondente creditoare, care se vor folosi în exemplificările ulterioare (401, 408, 446, 327, 542, 456, 357, 481, 482, 451, 453, 301, 302, 303, 361, 381, 345, 607, 758) se obțin informații distincte pe surse de proveniență sau modalități de intrare.

În cazul în care evidența mărfurilor se ține la preț de vânzare cu amănuntul, în debitul contului analizat sunt înscrise informații privind valoarea adaosului comercial și, respectiv, TVA neexigibilă aferentă mărfurilor intrate în gestiune (378, 4428).

Se impune a fi precizat faptul că, în situația unor elemente ale stocurilor care au fost achiziționate pentru necesități proprii și care, ulterior, își schimbă destinația, deoarece devin disponibile, ele se înregistrează numai scriptic în debitul contului de mărfuri (371) fără să ocazionaze aspecte specifice privind evaluarea și prețurile de înregistrare în contabilitate. Strâns legat de cele prezentate anterior, se reține faptul că se impune, atunci când este cazul, transferarea diferențelor de preț aferente în creditul sau debitul contului 378 “Diferențe de preț la mărfuri”, după cum sunt favorabile și, respectiv, nefavorabile, prin corespondență cu debitul sau

creditul conturilor de diferențe corespunzătoare activelor circulante materiale în cauză (308, 388 ș.a.). Această modalitate de soluționare contabilă asigură majorarea, pe de o parte, a cheltuielilor și, implicit, a costului de producție numai cu ceea ce se consumă efectiv pentru obținerea produselor finite, iar pe de altă parte a cheltuielilor privind mărfurile cu sumele ce privesc vânzarea celorlalte elemente de active circulante materiale.

Creditul contului 371 „Mărfuri” oferă utilizatorilor informații privind valoarea mărfurilor ieșite din gestiunea entității, ce corespund modalităților de ieșire, ca urmare a vânzării, lipsurilor la inventar, trimise la terți, livrate unităților sau subunităților, donațiilor sau pierderile din calamități, potrivit conturilor corespondente debitoare (607, 357, 481, 482, 6582, 6587). Totodată, prin intermediul conturilor corespondente debitoare (378 și 4428) se identifică informații ce privesc adaosul comercial și, respectiv, TVA neexigibilă aferentă mărfurilor ieșite din gestiune, în situația în care evidența mărfurilor se ține la preț cu amănuntul.

Soldul contului 371 „Mărfuri” poate fi debitor, reprezentând prețul de înregistrare (costul efectiv de achiziție, prețul prestabilit sau prețul de vânzare cu amănuntul sau en gros) aferent mărfurilor existente în patrimoniu la sfârșitul perioadei de gestiune.

Pentru a fi valorificate în procesul decizional de către managementul entității, informațiile contabile privind mărfurile sunt sintetizate în situațiile financiare, periodice de raportare, concret în bilanțul contabil (în activ, în subgrupa privind stocurile), **la valoarea contabilă netă**, fapt pentru care se impun anumite operații de corectare a soldului contului 371 „Mărfuri”, în funcție de prețul de înregistrare utilizat pentru evaluare, așa cum se prezintă în continuare.

a. În cazul utilizării costului efectiv de achiziție:

$$\text{Valoarea netă} = \begin{cases} \text{Prețul de înregistrare} & + \\ \text{Cheltuielile de transport-aprovizionare} & - \\ \text{Ajustări pentru depreciere} & \end{cases}$$

unde:

- cheltuielile de transport-aprovizionare reprezintă soldul debitor al contului analitic deschis, în acest scop, în cadrul contului 371 „Mărfuri”;
- ajustările pentru depreciere sunt reprezentate de soldul creditor al contului 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”.

b. În situația folosirii prețului prestabilit (standard):

$$\text{Valoarea netă} = \begin{cases} \text{Prețul de înregistrare} & \pm \\ \text{Diferențele de preț la mărfuri} & - \\ \text{Ajustările pentru depreciere} & \end{cases}$$

unde:

- diferențele de preț, în plus sau în minus, la mărfuri sunt stabilite sub forma soldului debitor și, respectiv, creditor la contul cu aceeași denumire și simbolul 378.

c. Atunci când se utilizează prețul cu amănuntul sau en gros, inclusiv TVA:

$$\text{Valoarea netă} = \begin{cases} \text{Prețul de înregistrare} & - \\ \text{Adaosul comercial} & + \\ \text{Cheltuielile de transport-aprovizionare} & - \\ \text{TVA neexigibilă} & - \\ \text{Ajustări pentru depreciere} & \end{cases}$$

unde:

- adaosul comercial reprezintă soldul creditor al contului 378 “Diferențe de preț la mărfuri” sau 378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial”, după caz;
- cheltuielile de transport-aprovizionare sunt reflectate în debitul contului 371 “Mărfuri” împreună cu prețul facturat de furnizor sau sunt reprezentate de soldul debitor al contului analitic 378.01 „Diferențe de preț la mărfuri privind cheltuielile de transport-aprovizionare”, după caz;
- TVA neexigibilă se referă la soldul creditor al contului cu aceeași denumire și simbolul 4428.

În cazul în care prețul de înregistrare este cel de vânzare en gros sau cu amănuntul, ambele fără TVA, se reține că, în comparație cu varianta utilizării prețului cu amănuntul sau en gros inclusiv TVA (lit. c), această taxă nu se ia în calcul cu prilejul determinării valorii contabile nete.

În cadrul entităților cu amănuntul, evidența analitică a mărfurilor (contul 371 „Mărfuri”) este necesar să se organizeze global valoric pe locații de desfacere en detail și la nivelul depozitelor sau gestiunilor de vânzare en gros, iar pentru acestea din urmă să fie condusă, în plus, evidența cantitativ-valorică pe feluri sau articole de mărfuri.

Modalitățile diferite de evaluare a mărfurilor, la intrarea și, respectiv, ieșirea din patrimoniu, precum și practicarea adaosului comercial, impun utilizarea, în contabilitatea curentă a contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, după conținutul economic este un cont rectificativ (de corectare a valorii mărfurilor), iar din punct de vedere al funcției contabile este **bifuncțional**.

Așa cum se reține din cele menționate anterior, caracterul de cont bifuncțional al contului analizat este dat de rolul și corespondențele diferite ale celor două conturi analitice deschise în cadrul acestuia, așa cum se prezintă în continuare.

Contul analitic **378.01 „Diferențe de preț la mărfuri”** are rol de rectificare a valorii mărfurilor și funcție contabilă de **activ**.

Cu ajutorul acestui cont se pot înregistra două categorii de operații:

- **diferențele de preț propriu-zise**, când evidența mărfurilor se organizează la prețul standard (prestabilit);
- **cheltuielile de transport-aprovizionare** ocazionate în procesul de cumpărare a mărfurilor.

În debitul acestui cont sunt înscrise informații reprezentând, după caz, în funcție de scopul utilizat, fie diferențele de preț, fie cheltuielile de transport, încărcare, descărcare, facturate atât de furnizorii de mărfuri, inclusiv pierderile normale pe timpul transportului (suportate de beneficiar), cât și de entitățile de profil, taxele vamale, diferite comisioane ș.a. pe care le ocazionează mărfurile ce se achiziționează de la terți, în corespondență cu creditul conturilor corespunzătoare modalităților de realizare a lor (401, 542, 446).

În creditul contului analizat se identifică informații privind fie diferențele de preț repartizate, fie cheltuielile de transport - aprovizionare ca fiind aferente mărfurilor ieșite din patrimoniu, potrivit modalităților de ieșire a acestora, așa cum rezultă din conturile corespondente debitoare (607 „Cheltuieli privind mărfurile”, pentru vânzări și lipsuri în gestiune, 6582 „Donații acordate” și 6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare”, respectiv, în cazul lipsurilor neimputabile, donațiilor, și pierderilor din calamități ș.a).

Trebuie menționat că informațiile înscrise în creditul contului analitic analizat se obțin pe baza unui coeficient mediu, ce se calculează, în mod obișnuit, cu sumele cumulate de la începutul anului.

Soldul contului analitic, prezentat anterior, este debitor și reprezintă, fie diferențele de preț, fie cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune.

Contul analitic **378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial”**, așa cum îi spune și denumirea, ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor din entitățile comerciale. După conținutul economic, este un cont **rectificativ**, iar din punct de vedere al funcției contabile este **de pasiv**.

Creditul acestui cont constituie baza de informații privind adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în patrimoniu, informații ce servesc la formarea prețului de vânzare cu amănuntul sau en gros, având o singură corespondență, indiferent de modalitatea de intrare a mărfurilor, cu debitul contului 371 „Mărfuri”.

Debitul contului analitic analizat oglindește informații referitoare la adaosul comercial corespunzător valorii mărfurilor ieșite din patrimoniu, pe diferite căi, în corespondență cu creditul contului 371 „Mărfuri”.

În scopul repartizării adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite se utilizează un coeficient mediu de repartizare, ce se calculează după relația:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial (la 1 ian.) de la contul 378.02} + \text{Rulajul creditor, cumulat de la începutul anului, aferent contului 378.02}}{\text{Soldul inițial (la 1 ian.) de la contul 371} + \text{Rulajul debitor, cumulat de la începutul anului, aferent contului 371}}$$

Totodată, este necesar să se aibă în vedere aspectele ce se prezintă în continuare.

- Datele privind contul de mărfuri, de la numitorul fracției, nu conțin TVA, fapt pentru care se impune ca, în prealabil, să se diminueze fiecare element în cauză cu suma aferentă.

Acest calcul se poate efectua și prin diminuarea prețului de vânzare total, inclusiv TVA, cu taxa neexigibilă aferentă, care se determină astfel: soldul inițial creditor de la contul 4428 + total rulaj creditor cumulat de la începutul anului de la același cont.

- Coeficientul de repartizare, care se determină, se înmulțește cu valoarea mărfurilor ieșite din gestiune până la sfârșitul lunii de referință și evaluate la prețul de vânzare, exclusiv TVA neexigibilă, obținându-se adaosul comercial aferent acestor mărfuri. Această sumă se înregistrează în debitul contului de adaos comercial (378.02) prin creditul contului de mărfuri (371), cu prilejul scăderii din gestiune pentru ieșirile din patrimoniu.

Entitățile cu cifră de afaceri de până la echivalent în lei a 65.000 euro sunt scutite de plata TVA, fapt pentru care TVA aferentă mărfurilor aprovizionate de la terții plătitori de TVA se include în costul de achiziție al mărfurilor, iar cu prilejul descărcării gestiunii pentru mărfurile ieșite din patrimoniu nu se mai are în vedere această taxă, atât sub aspectul determinării coeficientului de repartizare al adaosului comercial, cât și în ceea ce privește utilizarea contului 4428 „TVA neexigibilă”.

Soldul contului 378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial” este creditor și reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune, care se stabilește așa cum s-a prezentat anterior.

Ca și în cazul celorlalte elemente componente ale stocurilor, se reține și faptul că la inventarierea anuală a gestiunilor de mărfuri se poate constata deprecierea unora dintre ele, cum este cazul celor lent și greu vandabile, stabilindu-se o valoare actuală (de inventar) mai mică decât costul efectiv de achiziție. Informațiile cu privire la aceste micșorări de valoare, reprezentând deprecieri reversibile, sunt oferite de contul **397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”** care, **în credit**, conține informații privind valoarea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor, constituite sau suplimentate, în corespondență cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”.

Contul 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” **se debitează**, în exercițiile următoare, cu sumele reprezentând anularea sau diminuarea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor, pe măsura ieșirii din patrimoniu a mărfurilor, pentru care s-au constituit ajustările sau în cazul în care deprecierea nu s-a produs sau a fost mai mică decât cea preconizată, creditându-se contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

Soldul contului analizat poate fi **creditor** ce reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru mărfuri existente în stoc, la sfârșitul perioadei.

Așa cum s-a precizat, în cele ce preced, informațiile oferite de acest cont stau la baza stabilirii valorii contabile nete a mărfurilor, existente în patrimoniu, indiferent de modalitatea de intrare, valoare înscrisă în activul bilanțului, pentru ca acestea să fie reprezentate și, respectiv, analizate la valoarea reală (vezi pct. a, b, c).

Exemple de operații privind mărfurile în cazul utilizării costului efectiv de achiziție

1. Pe baza notelor de recepție și constatare de diferențe, se înregistrează operațiile economico-financiare privind aprovizionarea cu mărfuri, referitor la care se cunosc următoarele elemente:

1.1	Valoarea facturată de furnizor, exclusiv TVA.....	8.100 lei
	din care:	
	- valoarea facturată pentru mărfurile efectiv primite în gestiune.....	8.000 lei
	- valoarea perisabilităților (pierderilor legale) facturate și suportate de beneficiar	100 lei
1.2.	Cheltuielile de transport facturate de o unitate specializată	400 lei
1.3.	Comisionul de intermediere plătit din avans de trezorerie	200 lei
1.4.	TVA 19 %, calculată asupra valorii facturate a mărfurilor, cât și asupra prestațiilor de transport (8.100 + 400 + 200)	1.653 lei

Utilizându-se elementele precizate anterior se înregistrează următoarele operații economice:

a. mărfurile efectiv primite, pierderile normale și TVA aferentă de 1.539 lei (8.100 lei×19%):

%	=	401	<u>9.639 lei</u>
371/			8.100 lei
analitic 371.01			= 8.000 lei
analitic 371.02			= 100 lei
4426			1.539 lei

b. cheltuielile de transport-aprovizionare și TVA aferentă de 76 lei (400 lei × 19%):

%	=	401	<u>476 lei</u>
371/			400 lei
analitic 371.02			
4426			76 lei

c. comisionul de intermediere și TVA aferentă de 38 lei (200 lei x 19%):

%	=	542	<u>238 lei</u>
371.02			200 lei
4426			38 lei

2. Pe baza jurnalului facturilor pentru vânzări, se înregistrează livrarea mărfurilor, cu decontare ulterioară pentru prețul en gros de 6.100 lei și, totodată, cu decontare (încasare) imediată în numerar pentru 600 lei, cu TVA de 19%, astfel:

a. vânzarea mărfurilor cu decontare ulterioară:

4111	=	%	<u>7.259 lei</u>
		707	6.100 lei
		4427	1.159 lei

b. vânzarea mărfurilor cu decontare imediată în numerar:

5311	=	%	<u>714 lei</u>
		707	600 lei
		4427	114 lei

3. La sfârșitul lunii, pe baza jurnalului de vânzări, se descarcă gestiunea de mărfurile vândute, în valoare de 6.000 lei, cost de achiziție, și, totodată, se repartizează cota proporțională din cheltuielile de transport-aprovizionare de 525 lei:

607	=	371/	6.525 lei
		371.01	= 6.000 lei
		371.02	= 525 lei

Costul efectiv de achiziție, utilizat ca preț de înregistrare contabilă pentru mărfuri, așa cum s-a prezentat anterior, se poate adopta pentru oricare dintre categoriile de active circulante materiale, cu precizarea că se au în vedere conturile sintetice în care acestea se înregistrează.

Exemple de operații privind achiziția și vânzarea mărfurilor în cazul utilizării prețului de vânzare cu amănuntul sau en gros

În cele ce urmează se prezintă înregistrările contabile efectuate în mod curent de entitățile cu profil comercial.

1. O entitate comercială, plătitoare de TVA, aprovizionează mărfuri cunoscându-se următoarele elemente înscrise în jurnalul notelor de recepție și constatare de diferențe:

1.1.	Prețul facturat de furnizori, exclusiv TVA.....	2.000 lei
1.2.	TVA aferentă valorii mărfurilor facturată de furnizori (19%)	380 lei
1.3.	Prețul cu amănuntul fără TVA	2.500 lei
1.4.	Adaosul comercial (2.500 lei – 2.000 lei).....	500 lei
1.5.	TVA aferentă prețului cu amănuntul (neexigibilă) (2.500 lei x 19%)	475 lei
1.6.	Prețul cu amănuntul total, inclusiv TVA.....	2.975 lei
1.7.	Cheltuieli de transport aprovizionare.....	200 lei
1.8.	TVA 19 %, calculată asupra cheltuielilor de transport.....	38 lei

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
a.	Aprovizionarea cu mărfuri	Factură Notă de recepție și constatare de diferențe	371	% 401 378/02 4428	<u>2.975</u> 2.000 500 475
b.	TVA facturată de furnizori	Factură	4426	401	380
c.	Cheltuielile de transport plătite din avans de trezorerie, 200 lei, TVA aferentă, 40 lei	Decont de cheltuieli	% 371.02 4426	542	<u>238</u> 200 38

2. Pe baza registrului de casă, se înregistrează vânzările de mărfuri cu încasare imediată în numerar, în valoare totală de 1.500 lei, din care 239 lei reprezintă TVA (folosind cota procentuala de TVA recalculata, prin procedeul sutei majorate $20 \times 100 / 120 = 15,96638\%$):

5311	=	%	<u>1.500 lei</u>
		707	1.261 lei
		4427	239 lei

3. La sfârșitul lunii, pe baza notei de calcul și a celei de contabilitate, se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, procedându-se așa cum se prezintă în continuare.

a. Pentru mărfurile vândute se are în vedere valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA, determinată la operația anterioară, considerându-se că pentru toate mărfurile vândute s-a utilizat cota de 19%. În practică se preia suma existentă în jurnalul vânzărilor de mărfuri, întocmit în vederea completării decontului de TVA, sumă care corespunde TVA colectată. În exemplul prezentat, această taxă este de 239 lei, rezultând un preț cu amănuntul fără TVA de 1.261 lei (1.500 lei – 239 lei).

b. Se stabilește valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA pentru mărfurile intrate în patrimoniu de la începutul anului, diminuându-se totalul sumelor debitoare de la contul 371 "Mărfuri" (sold inițial + rulaje debitoare) cu TVA neexigibilă aferentă, existentă ca total sume creditoare la contul 4428 "TVA neexigibilă" (sold inițial la începutul anului + rulaje creditoare cumulate). În exemplul prezentat, prețul cu amănuntul total, exclusiv TVA, este de 2.500 lei (2.975 lei – 475 lei).

c. Se calculează coeficientul de repartizare a adaosului comercial, astfel: Coeficient = $500 / 2.500 \times 100 = 20\%$

d. Se determină adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc, de 1.239 lei (2.500 lei – 1.261 lei), prin înmulțirea valorii acestora cu coeficientul de 20%, rezultând suma de

248 lei, care se deduce din soldul creditor al contului de adaos comercial, de 500 lei, și se obține adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, de 252 lei.

Totodată, se menționează că există și posibilitatea calculării acestei ultime sume prin înmulțirea coeficientului de 20% direct cu valoarea mărfurilor vândute.

e. Se stabilește valoarea vânzării de mărfuri la prețul de cumpărare (facturare), diminuându-se vânzările de mărfuri evaluate la prețul cu amănuntul fără TVA, de 1.261 lei, cu adaosul comercial aferent, de 252 lei, rezultând suma de 1.009 lei.

Se precizează că TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute este egală cu TVA colectată evidențiată cu ocazia facturării/încasării mărfurilor vândute (pct. a).

f. Se înregistrează operația de descărcare a gestiunii de mărfuri, astfel:

%	=	371	<u>1.500 lei</u>
607			1.009 lei
378			252 lei
4428			239 lei

În cazul lipsurilor de mărfuri ce se impută persoanelor vinovate se efectuează înregistrarea de mai sus, precum și cea de imputare propriu-zisă, debitându-se contul 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul" sau 461 "Debitori diverși", după caz, prin creditul conturilor 7588 "Alte venituri din exploatare" și 4427 "TVA colectată", cu TVA aferentă prețului de imputare.

4. Se decontează (repartizează) cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor vândute, pe bază de coeficient de repartizare, astfel:

- Coeficientul = $200/2.500 \times 100 = 8\%$;

- Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente mărfurilor vândute:

$1.261 \text{ lei} \times 8\% = 101 \text{ lei}$.

607	=	371/	101 lei
		371.02/Chelt. de	
		transport	

5. Exemplu privind achiziția și vânzarea mărfurilor la o entitate neplătitoare de TVA, utilizându-se următoarele date:

1.1. Soldul inițial al mărfurilor, evaluate la preț de vânzare cu amănuntul, exclusiv

TVA..... **2.400 lei**

din care:

- costul de achiziție..... 2.000 lei

- adaosul comercial practicat de entitate 20%..... 400 lei

1.2. În cursul exercițiului s-au achiziționat mărfuri de la entități plătitoare de TVA, la prețul facturat de acestea 4.000 lei

- TVA aferentă valorii mărfurilor facturată de furnizori (19%)..... 760 lei

1.3. Se vând mărfuri, cu încasare în numerar, la prețul de 3.500 lei

Articolele contabile sunt următoarele:

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
a.	- Intrarea în gestiune a mărfurilor la costul de achiziție, inclusiv TVA: (4.000 lei + 760 lei) - Înregistrarea adaosului comercial, de 952 lei (4.760 x 20%)	Factură Notă de recepție și constatare de diferențe	371	401	4.760
			371	378	952

Nr. crt.	Conținutul operației	Document	Conturi		Valoare - lei -
			D	C	
b.	Vânzarea cu numerar a mărfurilor	Bonuri fiscale Registrul de casă	5311	707	3.500
c.	Se calculează cota procentuală medie de adaos: $K = (Si_{378} + Rc_{378}) : (Si_{371} + Rd_{371}) = \{(400 + 952) : \{2.400 + (4.760 + 952)\} \times 100 \cong 16,67\%$	Notă de calcul			
d.	Se calculează suma absolută a adaosului comercial inclusă în valoarea mărfurilor încasate: $3.500 \times 16,67\% = 583$ lei	Notă de calcul			
e.	Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute	Notă de calcul Notă de contabilitate	% 607 378	371	<u>3.500</u> 2.917 583

6. Se reflectă în contabilitate diferențele totale de preț în minus de 200 lei stabilite ca urmare a diminuării prețurilor cu amănuntul aferente mărfurilor curente, din care TVA neexigibilă 31,93 lei:

371	=	%	- <u>200,00 lei</u>
		378.02	- 168,07 lei
		4428	- 31,93 lei

Pentru diferențele de preț în plus se efectuează aceeași înregistrare contabilă, însă cu sume în negru.

7. Se înregistrează acordarea de mărfuri cu titlu gratuit referitor la care se cunosc: prețul cu amănuntul total, de 310 lei; TVA aferentă 49,50 lei; adaosul comercial de 42,00 lei; costul de achiziție este de 218,50 lei:

%	=	371	<u>310,00 lei</u>
6582			218,50 lei
378.02			42,00 lei
4428			49,50 lei
și concomitent:			
635	=	4427	49,50 lei

Aceste două formule contabile se efectuează și în situația lipsurilor normale (perisabilități) și a celor peste pierderile normale, dar neimputabile, cu deosebirea că se utilizează contul de cheltuieli privind mărfurile (607).

Totodată, se reține că pentru pierderile din calamități se efectuează numai prima din cele două formule contabile, cu deosebirea că se utilizează contul corespunzător de cheltuieli (6587).

8. Pe baza inventarului efectuat la sfârșitul exercițiului curent (N), se constituie ajustări pentru deprecierea mărfurilor lent și greu vandabile, în sumă de 600 lei:

6814	=	397	600 lei
------	---	-----	---------

9. În exercițiul următor (N+1), pe baza inventarului anual, se constată că mărfurile lent și greu vandabile au fost vândute și, în consecință, ajustările aferente nu se mai justifică, fapt pentru care se reiau la venituri, efectuându-se următoarea înregistrare contabilă:

397	=	7814	600 lei
-----	---	------	---------

În ceea ce privește ajustările în cauză se reține faptul că se puteau diminua parțial sau majora parțial, după caz, în funcție de valoarea deprecierei consemnate în inventarul efectuat la sfârșitul acestui ultim exercițiu financiar.

BIBLIOGRAFIE:

Brabete V., Drăgan C., *Bazele contabilității conforme cu directivele europene*, ediția a II-a, Editura Universitaria, Craiova, 2011.

Staicu C. și colectiv, *Contabilitate financiară. Abordare în context european și internațional*, vol. I, Editura Universitaria, Craiova, 2010.

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, M.Of. nr.963/30.12.2014.