CONTABILITATE FINANCIARĂ

CUPRINS

CAPITOLUL 1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ŞI CORPORALE

1.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

1.1.1 Definirea, recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor necorporale

1.1.2. Amortizarea, cedarea şi rerecunoşterea imobilizărilor necorporale

1.1.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

1.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

1.2.1. Definirea, recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor corporale

1.2.2. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale

1.2.3. Amortizarea, cedarea şi casarea imobilizărilor corporale

1.2.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

CAPITOLUL 2 CONTABILITATEA STOCURILOR

2.1. Contabilitatea stocurilor provenite din cumpărări

2.1.1. Definirea, structura şi evaluarea stocurilor provenite din cumpărări

2.1.2. Organizarea contabilităţii analitice şi sintetice a stocurilor

2.2. Contabilitatea stocurilor provenite din producţie proprie

2.2.1. Definirea, structura şi evaluarea produselor

2.2.2. Organizarea contabilităţii analitice şi sintetice a stocurilor de produse

2.2.3. Contabilitatea stocurilor de produse

Conf. dr. Paula Ramona RĂCHIŞAN

Conf. dr. Sorin Romulus BERINDE

CAPITOLUL 1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ŞI CORPORALE

1.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

1.1.1. Definirea, recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor necorporale

O **imobilizare necorporală** este un activ identificabil nemonetar, fără suport material şi deţinut pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terţilor sau pentru scopuri administrative.

În bilanţ, un activ necorporal trebuie **recunoscut** dacă se estimează că va **genera beneficii economice viitoare** pentru entitatea economică şi dacă costul său poate fi evaluat în mod **credibil**.

Prin **beneficii economice viitoare** se înţelege potenţialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar realizat de către entitatea economică.

Imobilizările necorporale cuprind:

- Cheltuielile de constituire;
- Cheltuielile de dezvoltare;
- Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile, drepturile şi alte valori similare;
- Fondul comercial;
- Alte imobilizări necorporale.

Un activ necorporal se înregistrează iniţial la costul de achiziţie sau de producţie. **În bilanţ un activ necorporal** trebuie prezentat la **cost**, mai puţin **amortizarea** şi **ajustările cumulate din depreciere**.

1.1.2. Amortizarea, cedarea şi rerecunoşterea imobilizărilor necorporale

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale trebuie să fie **alocată sistematic de-a lungul duratei sale de viaţă utilă**. **Durata de viaţă utilă** reprezintă perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării sau numărul unităţilor produse sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de către entitate prin folosirea activului respectiv.

Un activ necorporal trebuie scos din evidenţă (derecunoscut) atunci când nici un beneficiu economic nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară (când nu mai are valoare economică pentru entitate).

Câştigurile sau pierderile care apar ca urmare a cedării imobilizării necorporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa

neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia şi se recunosc ca venit sau cheltuială, în contul de profit şi pierdere.

1.1.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Contabilitatea imobilizărilor necorporale se conduce cu ajutorul conturilor din grupa grupa **20 „Imobilizări necorporale”**, respectiv:

- ✓ 201 „Cheltuieli de constituire”
- ✓ 203 „Cheltuieli de dezvoltare”
- ✓ 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare”
- ✓ 207 „Fondul comercial”
  - o 2071 „Fond comercial pozitiv”
  - o 2075 „Fond comercial negativ”
- ✓ 208 „Alte imobilizări necorporale”

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii economice, cum ar fi: cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cele privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, cheltuielile de prospectare a pieţei, de publicitate şi diverse alte cheltuieli legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii economice.

Aceste cheltuieli pot fi imobilizate sub forma cheltuielilor de constituire, care se **amortizează** pe o perioadă de **cel mult 5 ani**, iar elementele de natura cheltuielilor se prezintă detaliat în notele explicative.

Contabilitatea cheltuielilor de constituire imobilizate se conduce cu ajutorul contului **201 „Cheltuieli de constituire”**, cont sintetic de gradul I, cont de activ, al cărui sold debitor reflectă valoarea cheltuielilor de constituire existente la un moment dat.

Cheltuielile de dezvoltare sunt acele cheltuieli care privesc aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării.

Aşa ar fi, de exemplu:

- proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;
- proiectarea echipamentelor şi utilajelor care implică o tehnologie nouă;
- proiectarea, construcţia şi operarea unei fabrici – pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;
- proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Cheltuielile de dezvoltare sunt reflectate, în contabilitate, cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare”**, se supun **amortizării** pe o perioadă de **cel mult 5 ani**.

Concesiunea, în termeni juridici, poate fi definită ca o convenţie, un contract, prin care o persoană fizică sau juridică, denumită **concesionar**, dobândeşte dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii, de exercitare a unor activităţi, din partea unui **concedent**, în schimbul unor beneficii. Deci, concesiunea este o imobilizare necorporală a cărei valoare este determinată de valoarea bunurilor sau serviciilor preluate cu titlu de concesiune. Concesiunile se amortizează, de regulă, pe perioada de derulare a contractului. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăşi 10 ani.

Fondul comercial, din punct de vedere contabil, este o imobilizare necorporală, care apare de regulă în cadrul unei operaţiuni de consolidare (în cazul grupurilor de entităţi economice) sau în cadrul unor operaţiuni patrimoniale (vânzare-cumpărare a unui activ) şi se determină ca diferenţă între costul de achiziţie, mai mare, şi valoarea justă, mai mică, la data tranzacţiei, a părţii de active nete tranzacţionate de către o entitate economică. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, se înregistrează amortizarea acestuia, de regulă, pe o perioadă de maximum 5 ani. Dacă durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entităţile economice pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, dar să nu se depăşească 10 ani.

În categoria **altor imobilizări necorporale** se cuprind **programele informatice** create de către entitate sau achiziţionate de la terţi, pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi **alte imobilizări necorporale**.

În principiu, programele informatice **se amortizează** pe o perioadă care nu poate depăşi **3 ani**, chiar dacă ele nu se scot din evidenţă şi se utilizează în continuare.

Contabilitatea altor imobilizări necorporale se conduce cu ajutorul contului **208 „Alte imobilizări necorporale”**, cont de activ.

Pentru contabilizarea amortizării imobilizărilor necorporale se foloseşte contul de pasiv **280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”** cu următoarele conturi operaţionale de gradul II:

- ✓ 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”
- ✓ 2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”
- ✓ 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare”
- ✓ 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”

Valoarea unei imobilizări prezentată în situaţiile financiare se modifică pe parcursul existenţei sale ca urmare a acţiunii a două categorii de factori:

a) ***Factori interni***, care se referă la faptul că imobilizarea respectivă, prin folosirea ei în procesul de exploatare îşi transferă valoarea asupra bunurilor şi serviciilor care sunt realizate cu ajutorul ei. Acest transfer de valoare este ireversibil, ceea ce în literatura de specialitate este cunoscut sub denumirea de *depreciere ireversibilă* a

valorii imobilizărilor. Prin urmare, **amortismentul este expresia valorică a deprecierii ireversibile a valorii imobilizărilor**.

b) ***Factori externi,*** sub acţiunea cărora valoarea unei imobilizări este influenţată fără a exista o legătură directă cu folosirea acesteia. Practic valoarea unei imobilizări este influenţată de raportul dintre cerere şi ofertă de pe piaţă, de acţiunea unor variabile de natură calitativă, care nu pot fi cuantificate, dar care influenţează valoarea justă a imobilizării respective. În cazul în care acţiunea acestor factori externi se manifestă în sensul diminuării valorii unei imobilizări, atunci această pierdere de valoare, care este considerată conjuncturală, se numeşte *depreciere reversibilă.* **Expresia valorică a deprecierii reversibile a valorii unei imobilizări o reprezintă ajustările pentru depreciere.**

Conturile utilizate pentru reflectarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sunt cele din grupa **290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”**.

Exemplul nr. 1

Un asociat creditează (împrumută) în numerar entitatea cu suma de 5.000 lei. Ulterior se înregitrează factura emisă de un notar public în valoare de 1.800 lei, TVA 24%, având ca obiect prestarea unor servicii notariale cu ocazia constituirii societăţii. Factura respectivă este achitată în numerar, conform chitanţei. De asemenea, se înregistrează Factura-Chitanţa primită de la Oficiul Registrului Comerţului de pe lângă Tribunalul Cluj în valoare de 3.000 lei, pentru efectuarea unor servicii legate de înmatricularea societăţii şi publicarea în Monitorul Oficial al României, plata efectuându-se în numerar. După începerea activităţii, cheltuielile de constituire se amortizează pe o perioadă de 4 luni. Se restituie în numerar asociatului suma împrumutată. Unitatea optează pentru a fi plătitoare de TVA de la începutul activităţii. Se înregistrează în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire şi scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire amortizate integral.

Depunerea de către asociat a sumei la casierie, conform chitanţei	5311	=	4551	5.000
Înregistrarea serviciilor notaliale, conform *Facturii*	% 201 4426	=	404	2.232 1.800 432
Achitarea serviciilor notariale în numerar, conform *Chitanţei*	404	=	5311	2.232
Înregistrarea serviciilor prestate de către Oficiul Naţional al Registrului Comerţului, conform *Facturii*	201	=	404	3.000

Achitarea în numerar a datoriei faţă de Oficiul Naţional al Registrului Comerţului, conform *Chitanţei*	404	=	5311	3.000
Restituirea în numerar a datoriei faţă de asociat, conform *Dispoziţiei de plată către casierie*	4551	=	5311	5.000
Amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire conform *Planului de amortizare*	6811	=	2801	1.200
Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire complet amortizate, după 4 luni, conform *Deciziei conducerii entităţii*	2801	=	201	4.800

Exemplul nr. 2

Se obţine, în regie proprie, un program informatic pentru nevoi proprii. În acest sens în luna curentă se achiziţionează pe bază de factură materiale consumabile de la furnizori evaluate la cost de achiziţie 4.000 lei, TVA 24%, care se dau integral în consum pe bază de bon de consum şi se înregistrează în luna curentă salarii brute conform statului de plată, în valoare de 20.000 lei (Pentru simplificare, se face abstracţie de cheltuielile sociale aferente salariilor). La sfârşitul lunii curente se finalizează şi se recepţionează programul informatic care se va amortiza pe durata de 2 ani. Se înregistrează în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară a programului informatic. După amortizarea integrală, programul informatic este scos din evidenţă.

Achiziţie materiale consumabile conform *Facturii*	% 3028 4426	=	401	4.960 4.000 960
Consum materiale consumabile conform *Bonului de consum*	6028	=	3028	4.000
Înregistrare salarii brute datorate personalului pentru luna curentă conform *Statului de plată*	641	=	421	20.000
Finalizare program informatic obţinut cu forţe proprii, evaluat la cost de producţie conform *Procesului verbal de recepţie*	208	=	721	24.000
Amortizarea lunară a programului informatic pe durata de 2 ani (24.000 lei : 24 luni = 1.000lei/lună), conform *Planului de amortizare*	6811	=	2808	1.000
Scoaterea din evidenţă a programului amortizat integral, conform *Procesului verbal de scoatere din funcţiune*	2808	=	208	24.000

1.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

1.2.1. Definirea, recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală trebuie **recunoscută în bilanţ** dacă se estimează ca **va genera beneficii economice viitoare** pentru entitate şi **costul** activului poate fi **evaluat în mod credibil**.

Încadrarea unui activ în categoria imobilizărilor corporale presupune îndeplinirea următoarelor condiţii:

- sunt deţinute de către entitatea economică pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

În bilanţ imobilizările corporale se prezintă la cost, sau la o valoare substituibilă acestuia, mai puţin amortizarea cumulată aferentă şi ajustările cumulate din depreciere. Imobilizările corporale se supun reevaluării, conform reglementărilor legale.

Structural, imobilizările corporale cuprind: terenuri şi amenajări de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, active biologice productive (animale şi plantaţii), mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale, alte active corporale, şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

1.2.2. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale

Fluxurile reale de intrare a imobilizărilor în entitate sunt de o mare diversitate, revenindu-i evidenţei operative şi contabilităţii analitice a imobilizărilor sarcina de a observa, consemna şi reflecta în documente justificative mişcarea acestora.

Intrarea în gestiune a imobilizărilor corporale poate avea loc pe baza următoarelor documente justificative: factură, proces-verbal de recepţie, proces-verbal de punere în funcţiune, proces-verbal de recepţie finală, bon de mişcare.

Alături de documentele justificative privind imobilizările, prezintă importanţă pentru asigurarea integrităţii acestora organizarea şi conducerea contabilităţii analitice. Aceasta se conduce pe locuri de folosinţă, respectiv pe: secţii, ateliere, laboratoare, servicii, birouri, compartimente, avându-se în vedere categoriile de imobilizări.

Instrumentele de lucru utilizate pentru organizarea şi conducerea contabilităţii analitice a imobilizărilor sunt:

1) **Registrul numerelor de inventar** completat de către compartimentul financiar-contabil, servind pentru identificarea pe teren a fiecărei imobilizări corporale. În acest sens se atribuie fiecărei imobilizări corporale un număr de inventar în ordinea succesivă a numerelor, pentru fiecare grupă.

2) „**Fişa mijlocului fix**” care se întocmeşte de către compartimentul financiar-contabil pentru fiecare imobilizare corporală sau pentru mai multe elemente de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare care în cazul entităţilor au aceleaşi cote de amortizare, cu condiţia să fie puse în funcţiune în aceeaşi lună.

Mişcarea internă a imobilizărilor corporale, de la un loc de folosinţă la altul, se realizează cu ajutorul documentului „**Bon de mişcare a mijloacelor fixe**”, care este utilizat şi ca document justificativ pe timpul transportului.

1.2.3. Amortizarea, cedarea şi casarea imobilizărilor corporale

Amortizarea este procesul de recuperare treptată a valorii amortizabile a unui bun, de regulă pe parcursul duratei de viaţă utilă, prin includerea în cheltuielile exerciţiului a unei părţi din valoarea de amortizat sub forma **amortismentului.**

Amortizarea apare în cazul imobilizărilor corporale care sunt folosite în cadrul mai multor cicluri de exploatare când, ca urmare a folosirii lor, se înregistrează deprecierea (ireversibilă) a valorii iniţiale a acestora. Deprecierea ireversibilă a valorii unei imobilizări prin folosirea acesteia nu trebuie interpretată ca o pierdere de valoare, ci ca un transfer al valorii imobilizării respective asupra bunurilor şi serviciilor realizate cu ajutorul ei.

Amortismentul imobilizărilor amortizabile se calculează pe baza unui **plan de amortizare,** începând din luna următoare punerii acestora în funcţiune şi până la data recuperării integrale a valorii lor de intrare, conform duratelor de viaţă utilă şi condiţiilor de utilizare a acestora, presupunând cunoaşterea următoarelor elemente:

- **Valoarea de amortizat** care poate fi reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau valoarea de utilitate, iar în unele cazuri chiar valoarea de înlocuire, sau o altă valoare substituibilă acestora.
- **Durata de utilizare** a imobilizării. În acest context putem vorbi de două durate de utilizare:
    - *durata normală de funcţionare* (Dnf), care este stabilită prin reglementări legale. Durata normală de funcţionare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a imobilizărilor prin amortizare. Pentru fiecare imobilizare corporală nou achiziţionată se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă şi una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcţionare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcţionare a imobilizării corporale ramâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acesteia sau scoaterea sa din funcţiune.
    - *durata de viaţă utilă* este perioada în care entitatea estimează că va folosi în activitatea sa imobilizarea respectivă.

Pot să existe diferenţe între cele două valori, în ambele sensuri, însă dacă ar exista o asemenea situaţie, din punct de vedere fiscal, se recunoaşte amortismentul calculat în funcţie de durata normală de funcţionare şi nu cel contabil, calculat în funcţie de durata estimată de entitate.

- **Metodele de amortizare**, aplicabile în România sunt:
  - Amortizare liniară;
  - Amortizare degresivă;
  - Amortizare accelerată.

Regimul de amortizare liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu durata normată de utilizare a imobilizărilor respective.

Conform **regimului degresiv de amortizare** se includ în cheltuielile de exploatare valori variabile, mai mari în primii ani de utilizare a imobilizării corporale şi valori mai mici în ultima perioadă de viaţă a acesteia.

Astfel, în primul rând se determină cota degresivă de amortizare (q_d) prin multiplicarea cotei liniare (q_l) cu un coeficient (k) stabilit în funcţie de durata normală de funcţionare:

$$k=\left\{\begin{array}{c} 1.5 \text{ pentru Dnf} \in [2,5] \\ \hline 2.0 \text{ pentru Dnf} \in [6,10] \\ \hline 2.5 \text{ pentru Dnf} > 10 \end{array}\right\}$$

Amortismentul anual se calculează prin aplicarea la valoarea rămasă de amortizat a cotei degresive de amortizare până în anul în care amortismentul calculat după regula de mai sus este mai mic sau egal cu amortismentul rezultat prin raportarea valorii de amortizat în anul respectiv la durata de funcţionare rămasă. Din acel an şi până la terminarea duratei de funcţionare amortismentul se va determina prin metoda liniară, adică prin împărţirea valorii rămase de amortizat la durata de funcţionare rămasă.

Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcţionare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale. Amortizările anuale în exerciţiile următoare de utilizare normală a imobilizării se calculează la valoarea rămasă de amortizat după regimul liniar, prin raportarea acesteia la numărul de ani de utilizare rămasă.

Imobilizările corporale se scot din evidenţă (derecunoaşterea acestora), cu ocazia cesionării sau casării (atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea lor ulterioară). Cesionarea desemnează toate modalităţile de ieşire din entitatea economică a imobilizărilor, şi anume: vânzare, donaţii, lipsuri, schimb cu alte active, restituiri pentru acţionarii sau asociaţii ieşiţi din societate şi diverse alte ieşiri.

Cu ocazia cedării sau casării imobilizărilor corporale se realizează câştiguri sau pierderi care trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere.

1.2.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Corespunzător structurii imobilizărilor corporale, conturile alocate fiecărei categorii de imobilizări sunt:

- ✓ **211 „Terenuri şi amenajări de terenuri ”**
  - 2111 „Terenuri”
  - 2112 „Amenajări de terenuri ”
- ✓ **212 „Construcţii”**
- ✓ **213 „Instalaţii tehnice şi mijloace de transport”**
  - 2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”
  - 2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”
  - 2133 „Mijloace de transport”
- ✓ **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”**
- ✓ **215 „Investiţii imobiliare”**
- ✓ **216 „Active corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale”**
- ✓ **217 „Active biologice productive”**

Toate conturile menţionate, mai sus, sunt conturi de activ, sintetice, de gradul I sau II, operaţionale, care se debitează cu majorările sau creşterile de valoare a imobilizărilor corporale menţionate, creditându-se cu ieşirile, diminuările de valoare ale imobilizărilor, putând avea solduri debitoare, care reflectă valoarea imobilizărilor corporale aflate în gestiunea entităţii la un moment dat.

Pentru contabilizarea amortizării imobilizărilor corporale se foloseşte contul **281 „Amortizări privind imobilizările corporale”** în cadrul căruia au fost instituite următoarele conturi operaţionale de gradul II:

- ✓ 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”
- ✓ 2812 „Amortizarea construcţiilor”
- ✓ 2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”
- ✓ 2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”
- ✓ 2815 „Amortizarea investiţiilor imobiliare”
- ✓ 2816 „Amortizarea activelor corporale de exploatare şi evaluare a resurselor minerale”
- ✓ 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”

Toate aceste conturi au funcţie contabilă de pasiv, creditându-se cu mărimea amortizărilor calculate, în corespondenţă cu conturile de cheltuieli corespunzătoare şi debitându-se cu ocazia cedării sau casării imobilizărilor corporale amortizabile. Soldul lor creditor exprimă mărimea amortizărilor calculate aferente imobilizărilor corporale existente în entitate.

Pentru deprecierea reversibilă a imobilizărilor corporale s-au prevăzut în lista de conturi în grupa de conturi **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”** .

Facem menţiunea că din categoria imobilizărilor corporale, terenurile nu se amortizează deoarece au o durată de viaţa nelimitată, iar pe măsura utilizării raţionale îşi sporesc fertilitatea şi valoarea. Amenajările de terenuri, însă, se amortizează, folosindu-se contul 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”. Ambele, atât terenurile cât şi amenajările de terenuri pot fi supuse deprecierii reversibile, utilizându-se pentru aceasta contul 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri”.

Exemplul nr. 3

Se achiziţionează un utilaj la preţul de 90.000 lei, TVA 24%, conform facturii. Cheltuielile de transport, facturate de transportator separat, sunt de 10.000 lei, TVA 24%. Ambele facturi se achită ulterior din disponibilul din conturile bancare cu ordin de plată. Durata de utilizare a utilajului este de 8 ani. Regimul de amortizare este liniar. După 6 ani de utilizare, utilajul se vinde cu preţul de 30.000 lei, TVA 24%, factura încasându-se ulterior prin bancă. Se înregistrează, în contabilitate, aceste operaţii, inclusiv amortizarea lunară şi scoaterea din evidenţă a utilajului vândut.

Achiziţie utilaj conform *Facturii*	% 2131 4426	=	404	111.600 90.000 21.600
Înregistrare cheltuieli de transport conform *Facturii*	% 2131 4426	=	401	12.400 10.000 2.400
Achitarea datoriei către furnizorul de imobilizări, din disponibilul bancar conform *Ordinului de plată*	404	=	5121	111.600
Achitarea datoriei către transportator, din disponibilul bancar conform *Ordinului de plată*	401	=	5121	12.400
Amortizarea lunară conform regimului de amortizare liniar a utilajului (100.000 lei : 96 luni = 1.042 lei/lună), conform *Planului de amortizare*	6811	=	2813	1.042
Vânzarea utilajului după 6 ani de utilizare conform *Facturii*	461	=	% 7583 4427	37.200 30.000 7.200

Scoaterea din evidenţă a utilajului la momentul vânzării	% 2813 6583	=	2131	100.000 75.000 25.000
Încasarea creanţei înregistrate ca urmare a vânzării utilajului conform *Ordinului de plată*	5121	=	461	37.200

Exemplul nr. 4

Se achiziţionează conform facturii un teren cu preţul de 100.000 lei, TVA 24% care se achită cu ordin de plată. Pe acest teren se efectuează apoi lucrări de desecare de o firmă specializată. La finalizarea lucrărilor de amenajare ale terenului, se primeşte factura, costul lucrărilor efectuate fiind de 30.000 lei, TVA, 24%. Investiţia se amortizează într-o perioadă de 10 ani. După 8 ani se vinde terenul împreună cu amenajările aferente pentru suma de 120.000 lei, TVA 24%. Se înregistrează, în contabilitate, aceste operaţii, inclusiv amortizarea lunară a amenajării de teren şi scoaterea din evidenţă a terenului şi a amenajării de teren vândute.

Achiziţia terenului conform *Facturii*	% 2111 4426	=	404	124.000 100.000 24.000
Achitarea datoriei faţă de furnizor din disponibilul bancar, conform *Ordinului de plată*	404	=	5121	124.000
Realizare lucrări de amenajare (desecare) conform *Facturii*	% 2112 4426	=	404	37.200 30.000 7.200
Achitarea datoriei faţă de furnizor din disponibilul bancar, conform *Ordinului de plată*	404	=	5121	37.200
Amortizarea lunară a amenajării de teren în regim liniar pe perioada de utilizare (30.000 lei : 120 luni = 250 lei/lună), conform *Planului de amortizare*	6811	=	2811	250
Vânzarea terenului şi a amenajării de teren conform *Facturii*	461	=	% 7583 4427	148.800 120.000 28.800
Scoaterea din evidenţă a terenului vândut	6583	=	2111	100.000
Scoaterea din evidenţă a amenajării de teren la data vânzării	% 2811 6583	=	2112	30.000 24.000 5.000

Exemplul nr. 5

Să se calculeze amortismentul anual şi lunar prin aplicarea regimului liniar şi accelerat, pentru un autoturism achiziţionat în 18 iulie 2014 cu preţul de 60.000 lei. Data punerii în funcţiune este 21 iulie 2014, iar durata normală de funcţionare este de 5 ani.

Se cere, totodată, ca pe baza datelor de mai sus, să se întocmească şi Planul de amortizare liniară, accelerată.

I. Amortismentul anual (A_a), în condiţiile aplicării regimului liniar de amortizare:

A_a= 60.000 x 20% = $\frac{60.000}{5}$ = 12.000 lei;

Amortismentul lunar (A_l) este:

$A_l = \frac{A_a}{12} = \frac{12.000}{12} = 1.000$ lei;

Pentru că autoturismul analizat a fost pus în funcţiune în data de 21 iulie 2014, amortizarea acestuia începe să se realizeze începând cu luna august 2014 şi se va încheia în luna iulie 2019.

- Planul de amortizare liniară este:

Anul	Amortisment anual liniar	Amortisment cumulat	Valoarea rămasă
0	1	2	3
2014	5.000	5.000	55.000
2015	12.000	17.000	43.000
2016	12.000	29.000	31.000
2017	12.000	41.000	19.000
2018	12.000	53.000	7.000
2019	7.000	60.000	0

II. Amortismentul, în condiţiile aplicării regimului accelerat de amortizare, se determină astfel:

- Amortismentul în primul an de funcţionare (A_1):

A_1= Valoarea de intrare(VI) *x* 50% = 60.000 *x* 50% = 30.000 lei

Valoarea rămasă de amortizat după primul an (VR_1) :

VR_1 = VI – A_1 = 60.000 – 30.000 = 30.000 lei

- Amortismentul anual (A_i) în anii rămaşi ai duratei normale de funcţionare(Dnf):

$A_i = \frac{VR_1}{Dnf - 1} = \frac{30.000}{5-1} = 7.500$ lei, i = 2,3,4,5

Amortismentul lunar, în primul an de funcţionare, va fi (Al_1):

$$Al_1 = \frac{A_1}{12} = \frac{30.000}{12} = 2.500 \text{ (lei)}$$

Amortismentul lunar, în anii următori, până la sfârşitul duratei normale de funcţionare va fi (Al_i, i = 2,3,4,5):

$$Al_i = \frac{A_i}{12} = \frac{7.500}{12} = 625 \text{ (lei)}$$

Dar pentru că amortizarea autoturismului începe în luna august 2014, amortismentul în anul 2014 va fi:

$A_{2014} = Al_1 \text{ x } 5 = 2.500 \text{ x } 5 = 12.500$ (lei)

În anul 2015, amortismentul înregistrat va fi:

$A_{2015} = Al_1 \text{ x } 7 + Al_2 \text{ x } 5 = 2.500 \text{ x } 7 + 625 \text{ x } 5 = 17.500 + 3.125 = 20.625$

În anii 2016, 2017 şi 2018 amortismentul anual va fi:

A = 7.500 (lei).

În anul 2019, amortismentul va fi:

$A_{2019} = Al_{2019} \text{ x } 7 = 625 \text{ x } 7 = 4.375$ (lei)

- În aceste condiţii, planul de amortizare accelerată este:

Anul	Amortisment anual accelerat	Amortisment cumulat	Valoarea rămasă
0	1	2	3
2014	12.500	12.500	47.500
2015	20.625	33.125	26.875
2016	7.500	40.625	19.375
2017	7.500	48.125	11.875
2018	7.500	55.625	4.375
2019	4.375	60.000	0

CAPITOLUL 2 CONTABILITATEA STOCURILOR

2.1. Contabilitatea stocurilor provenite din cumpărări

2.1.1. Definirea, structura şi evaluarea stocurilor provenite din cumpărări

Stocurile sunt active circulante care:

- sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- sunt în curs de producţie în vederea vânzării pe parcursul desfăşurării activităţii;
- sunt sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Deci, caracteristica esenţială a stocurilor este consumul acestora într-un ciclu de exploatare, respectiv deţinerea în cadrul entităţii pe termen scurt. Stocurile pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere: după tipologie, după sursa de provenienţă, după apartenenţa la patrimoniu, după gradul de individualizare şi modul de gestionare.

În categoria stocurilor provenite din cumpărări se includ:

a) materiile prime – sunt bunurile care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială sau sub o formă transformată;

b) materialele consumabile, sub forma materialelor auxiliare, combustibilului, materialelor pentru ambalat, pieselor de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau exploatare fără a se regăsi, de regulă în produsul finit;

c) materiale de natura obiectelor de inventar – bunurile care nu îndeplinesc în mod cumulativ condiţiile pentru a fi încadrate în categoria imobilizărilor corporale, cum ar fi echipamentul de protecţie şi de lucru, scule, dispozitive şi verificatoare (SDV-uri), aparate de măsură şi control (AMC-uri), baracamentele şi amenajările provizorii;

d) activele biologice de natura stocurilor, în această categorie fiind cuprinse animalele destinate producţiei de carne, animalele deţinute în vederea vânzării, peştii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb şi grâu, şi copacii crescuţi pentru cherestea;

e) ambalajele – bunurile utilizate pentru protecţia materialelor şi mărfurilor timpul transportului, depozitării sau pentru prezentarea lor comercială;

f) mărfurile, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării lor în starea în care au fost achiziţionate.

În contabilitate, stocurile sunt reflectate astfel: valoric, în contabilitatea sintetică; cantitativ şi valoric, cu unele excepţii, în contabilitatea analitică şi cantitativ în evidenţa operativă de la locurile de depozitare.

Stocurile provenite din cumpărări pot fi evaluate la intrarea în gestiune la una din următoarele valori, numite şi preţ de înregistrare:

a) Cost de achiziţie – format din preţul de facturare al furnizorului, taxe şi ambalaje nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli incluse în factura furnizorului, cheltuieli de descărcare, manipulare. Deoarece costurile de achiziţie diferă de la o perioadă la alta, chiar pentru acelaşi bun, se pune problema evaluării ieşirilor din stoc.

În acest context, **ieşirile se evaluează** după una din următoarele metode:

- **metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO)** - prin care ieşirile se evaluează la preţul de înregistrare al primei intrări (lot). În momentul în care primul lot s-a epuizat, ieşirile care au loc în continuare se evaluează la preţul de înregistrare al celui de-al doilea lot de intrare ş.a.m.d.;
- **metoda costului mediu ponderat (CMP)** – ieşirile se evaluează la cost mediu;
- **metoda ultimul intrat – primul ieşit (LIFO)** - prin care ieşirile se evaluează la preţul de înregistrare al ultimei intrări (lot). În momentul în care ultimul lot s-a epuizat, ieşirile care au loc în continuare se evaluează la preţul de înregistrare al penultimului lot de intrare ş.a.m.d..

b) Cost standard – prin care stocurile se evaluează şi se înregistrează la un preţ prestabilit (standard), iar diferenţele de preţ până la costul de achiziţie (favorabile sau nefavorabile) se înregistrează distinct în conturi de diferenţe de preţ. **La ieşirea din gestiune** a stocurilor, acestea se evaluează la **preţul prestabilit (standard)** şi, totodată, se repartizează şi diferenţele de preţ aferente stocurilor ieşite, proporţional, folosind **un coeficient de repartizare a diferenţelor de preţ**.

Coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ (k) pentru materii prime se calculează astfel:

$$k = \frac{Sid308 + Rd308}{Sid301 + Rd301}$$

Valoarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

Rc308 = k x Rc 301

Similar, se procedează dacă se calculează diferenţele de preţ pentru materiale consumabile, obiecte de inventar sau alte active materiale provenite din cumpărări.

c) Preţul de vânzare cu amănuntul – este folosit pentru evidenţa mărfurilor din comerţul cu amănuntul şi este format din costul de achiziţie, adaosul comercial practicat de societate şi TVA-ul care urmează să fie încasat de la client.

Menţionăm că, stocurile primite cu titlu gratuit se evaluează la valoarea de utilitate, iar cele aduse ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea de aport (aceste valori sunt echivalentul costului de achiziţie pentru stocurile provenite din cumpărări). Însă şi în aceste cazuri, evidenţa stocurilor se poate ţine şi la cost standard sau la preţ de vânzare cu amănuntul.

2.1.2. Organizarea contabilităţii analitice şi sintetice a stocurilor

Contabilitatea analitică a stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric. Se poate organiza folosind una din următoarele metode, în funcţie de specificul activităţii şi nevoile proprii ale unităţii:

a. Metoda cantitativ – valorică sau **metoda fişelor de cont analitice**, conform căreia evidenţa operativă se conduce numai cantitativ la locurile de depozitare cu ajutorul **fişelor de magazie**, deschisă pentru fiecare element stocabil, iar contabilitatea analitică se conduce cantitativ – valoric la compartimentul gestiunii stocurilor. La acest compartiment se deschide o **„Fişă de cont analitic pentru valori materiale”** pentru fiecare element stocabil pentru care s-a deschis şi fişa de magazie, la locul de depozitare.

b. Metoda operativ – contabilă (pe solduri) conform căreia, la locurile de depozitare se conduce evidenţa operativă cu ajutorul **„Fişelor de magazie”,** iar la compartimentul gestiunii stocurilor de la contabilitate, în locul **„Fişelor de cont analitic pentru valori materiale”** se conduce formularul **„Fişe centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de stocuri”**, în care înregistrările se fac numai valoric (intrări, ieşiri, sold).

Concordanţa dintre stocurile scriptice din **„Fişele de magazie”** şi datele contabilităţii gestiunii stocurilor se realizează prin intermediul formularului **„Registrul stocurilor”**.

c. Metoda global – valorică care se poate aplica atunci când nu există obligaţia legală şi când managerii entităţilor nu pretind ţinerea unei evidenţe cantitativ-valorice pentru stocurile ce fac obiectul unei gestiuni.

Conform acestei metode, evidenţa operativă a elementelor stocabile se realizează la locul de depozitare cu ajutorul **„Fişelor de magazie”,** iar la compartimentul contabilităţii gestiunii stocurilor se realizează numai evidenţa global valorică cu ajutorul „**Fişei de cont pentru operaţiuni diverse**”.

Organizarea contabilităţii sintetice a stocurilor:

a) Metoda inventarului permanent este obligatorie pentru entităţile mari şi opţională pentru cele mici. Conform acesteia, în contabilitate, toate operaţiunile de intrare şi de ieşire de stocuri se oglindesc cu conturile din clasa a 3 – a, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a existenţei şi mişcării cantitative şi valorice a stocurilor.

b) Metoda inventarului intermitent care poate fi aplicată la entităţile mici, constă în stabilirea ieşirilor de stocuri din gestiune şi înregistrarea acestora în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor, la finele perioadei, de obicei lunar.

Conform acestei metode în cursul perioadei de gestiune nu se folosesc pentru mişcarea stocurilor conturile din clasa a 3 - a, aceste mişcări se trec direct pe conturile de cheltuieli aferente.

Ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale la care se adaugă valoarea intrărilor din care se deduce valoarea stocurilor finale stabilite pe baza inventarierii, conform relaţiei: E = Si + I – Sf.

Contabilitatea stocurilor de materii prime şi materiale consumabile se realizează, în cazul aplicării inventarului permanent cu ajutorul contului **301 „Materii prime",** respectiv **302 „Materiale consumabile"** (cont care se detaliază pe conturi sintetice de gradul II), dacă evaluarea intrărilor de stocuri se face la cost efectiv de achiziţie. Dacă evaluarea are loc la cost standard, se foloseşte şi contul **308 „Diferenţe de preţ la materiile prime şi materiale"**, când se ridică şi problema repartizării diferenţelor de preţ pentru materiile prime şi materialele ieşite din gestiune şi pentru cele rămase în stoc. Valoarea materiilor prime şi materialelor consumabile ieşite din patrimoniu, în general prin consum, se trece asupra cheltuielilor de exploatare, caz în care se foloseşte contul **601 „Cheltuieli cu materiile prime"**, respectiv **602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**.

Evidenţa existenţei, mişcării şi folosirii materialelor de natura obiectelor de inventar se conduce cu ajutorul contului **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**. În debitul contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar" se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate, sau provenite din alte surse. Cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar date în consum se înregistrează în contul **603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"**.

Contabilitatea stocurilor aflate la terţi se conduce cu grupa de conturi **35 „Stocuri aflate la terţi**", în cadrul căreia s-au nominalizat mai multe conturi operaţionale de gradul I, în funcţie de natura stocului.

Evidenţa activelor biologice de natura stocurilor (animale, păsări, etc) se conduce cu ajutorul conturilor **361 „Active biologice de natura stocurilor"** şi **368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"**. Cu contul **368 „Diferenţe de preţ la active bilogice de natura stocurilor"** se conduce evidenţa diferenţelor, în plus sau în minus, între preţul de înregistrare – costul standard şi costul de achiziţie. Sporul de creştere în greutate al animalelor achiziţionate se înregistrează numai în contul 361 dacă evidenţa acestuia se ţine la cost efectiv sau/şi în contul 368 dacă evidenţa se ţine la cost standard în contrapartidă cu contul **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"**. Animalele şi păsările ieşite din patrimoniu se înregistrează în contul **606 "Cheltuieli privind activele biologice de natura**

stocurilor”, cu excepţia sporului de creştere în greutate al acestora, care se înregistrează în debitul contului **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.**

În ceea ce priveşte **mărfurile**, evaluarea acestora se poate face la cost de achiziţie sau la preţ de vânzare cu amănuntul. Se deosebesc două forme ale circulaţiei mărfurilor, şi anume:

- **comerţul cu ridicata**, când evaluarea lor se face, de obicei, la cost de achiziţie. În acest caz evidenţa operativă se conduce, de obicei, la locurile de depozitare cu ajutorul „Fişelor de magazie”, iar la compartimentul gestiunii stocurilor de la contabilitate se conduce evidenţa analitică, cu ajutorul „Fişelor de cont analitic pentru valori materiale” sau după o altă metodă de contabilitate analitică, iar contabilitatea sintetică cu ajutorul contului **371 „Mărfuri”;**
- **comerţul cu amănuntul**, când evaluarea se face la preţ de vânzare cu amănuntul, format din costul de achiziţie, adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată. Diferenţa dintre preţul de vânzare cu amănuntul, diminuat cu TVA aferent şi costul de achiziţie al mărfurilor formează adaosul comercial, care trebuie să asigure acoperirea cheltuielilor de circulaţie şi obţinerea unui profit. Evidenţa operativă se conduce cu ajutorul „Raportului de gestiune”, iar contabilitatea analitică după metoda global – valorică, cu ajutorul „Fişelor de cont pentru operaţii diverse”. Contabilitatea sintetică a mărfurilor din unităţile cu amănuntul se conduce cu ajutorul conturilor **371 „Mărfuri”**, **378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”** şi **4428 „TVA neexigibilă”**.

Contabilitatea ambalajelor de transport se conduce cu ajutorul contului **381 „Ambalaje”**, dacă se evaluează la cost efectiv, iar dacă evaluarea se face la cost standard, se utilizează şi contul **388 „Diferenţe de preţ la ambalaje”**. Dacă ambalajele de transport circulă pe principiul restituirii intervin şi conturile **409 „Furnizori - debitori”** şi contul **419 „Clienţi – creditori”**.

Pentru respectarea principiului prudenţei şi al independenţei exerciţiului, entităţile economice constituie, dacă este cazul, ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, asigurând astfel, o informare corectă a utilizatorilor de informaţii asupra dimensiunii reale a acestor elemente patrimoniale. Contabilitatea deprecierii acestor elemente patrimoniale se conduce cu grupa de conturi **39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie”**.

<u>Exemplul nr. 1</u>

Se cunosc următoarele date legate de materia primă „X” a unei entităţi:

- *Stoc iniţial: 100 kg, cost de achiziţie 20 lei/kg;*
- *Cumpărări în cursul lunii: 400 kg, cost de achiziţie 23 lei/kg, TVA 24%;*
- *Consum de materii prime 300 kg;*

- *Lipsă la inventar materii prime 150 kg;*
- *Stoc final 50 kg materii prime.*

Lipsa la inventar se impută gestionarului la preţul de 30 lei/kg, TVA 24. Creanţa faţă de gestionar se recuperează din salariul acestuia.

Să se întocmească înregistrările contabile în condiţiile în care:

a) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul metodei inventarului permanent, iar preţul de înregistrare al stocurilor de materii prime în contabilitate este costul de achiziţie, dacă:

a1) evaluarea ieşirilor din stoc se face la cost mediu unitar ponderat (CMP);

a2) evaluarea ieşirilor din stoc se face după metoda FIFO;

a3) evaluarea ieşirilor din stoc se face după metoda LIFO;

b) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul inventarului permanent, iar preţul de înregistrare în contabilitate al stocurilor de materii prime este costul standard de 22 lei/kg.

c) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul metodei inventarului intermitent.

.

a) Entitatea utilizează metoda inventarului permanent, preţul de înregistrare în contabilitate al stocurilor de materii prime este costul de achiziţie

a1) Evaluarea ieşirilor din stoc se face la cost mediu ponderat (CMP)

Achiziţionare materii prime, conform *Facturii* şi *Notei de recepţie*	% 301 4426	=	401	11.408 9.200 2.208
Consumul de materii prime *300 kg x cost mediu = 300 kg x [(2.000 lei + 9.200 lei) : (100 kg + 400 kg)]= 300 kg x 22,4 lei/kg = 6.720 lei,* conform *Bonului de consum*	601	=	301	6.720
Înregistrarea lipsei la inventar *150 kg x 22,4 lei/kg = 3.360 lei,* conform *Procesului verbal de inventariere*	601	=	301	3.360
Imputarea lipsei, conform *Deciziei de imputare şi a Facturii*	4282	=	% 7588 4427	5.580 4.500 1.080
Reţinerea creanţei faţă de gestionar din salariul datorat acestuia şi implicit stingerea acesteia, conform *Angajamentului de plată* şi *Statului de plată*	421	=	4282	5.580

a2) Evaluarea ieşirilor din stoc se face prin metoda FIFO

Achiziţionare materii prime, conform *Facturii* şi *Notei de recepţie*	% 301 4426	=	401	11.408 9.200 2.208
Consumul de materii prime *100 kg x 20 lei/kg + 200 kg x 23 lei/kg = 6.600 lei*, conform *Bonului de consum*	601	=	301	6.600
Înregistrarea lipsei la inventar *150 kg x 23 lei/kg = 3.450 lei*, conform *Procesului verbal de inventariere*	601	=	301	3.450
Imputarea lipsei, conform *Deciziei de imputare şi a Facturii*	4282	=	% 7588 4427	5.580 4.500 1.080
Reţinerea creanţei faţă de gestionar din salariul datorat acestuia şi implicit stingerea acesteia, conform *Angajamentului de plată* şi *Statului de plată*	421	=	4282	5.580

a3) Evaluarea ieşirilor din stoc se face prin metoda LIFO

Achiziţionare materii prime, conform *Facturii* şi *Notei de recepţie*	% 301 4426	=	401	11.408 9.200 2.208
Consumul de materii prime *300 kg x 23 lei/kg = 6.900 lei*, conform *Bonului de consum*	601	=	301	6.900
Înregistrarea lipsei la inventar *100 kg x 23 lei/kg + 50 kg x 20 lei/kg = 3.300 lei*, conform *Procesului verbal de inventariere*	601	=	301	3.300
Imputarea lipsei, conform *Deciziei de imputare şi a Facturii*	4282	=	% 7588 4427	5.580 4.500 1.080
Reţinerea creanţei faţă de gestionar din salariul datorat acestuia şi implicit stingerea acesteia, conform *Angajamentului de plată* şi *Statului de plată*	421	=	4282	5.580

b) Entitatea utilizează metoda inventarului permanent, preţul de înregistrare în contabilitate al stocurilor de materii prime este costul standard de 22 lei/kg

Achiziţionare materii prime, conform *Facturii* şi *Notei de recepţie*	% 301 308 4426	=	401	11.408 8.800 400 2.208
Consumul de materii prime *300 kg x 22 lei/kg = 6.600 lei,* conform *Bonului de consum*	601	=	301	6.600
Înregistrarea lipsei la inventar *150 kg x 22 lei/kg = 3.300 lei,* conform *Procesului verbal de inventariere*	601	=	301	3.300
Repartizarea la sfârşitul lunii a diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de materii prime *Rc308 = k x Rc301 = (100 + 400) : (2.000 + 9.200) x 9.900 = 0,045 x 9.900 = 446 (lei),* conform *Notei de calcul*	601	=	308	446

c) Entitatea utilizează metoda inventarului intermitent

Stornarea soldului iniţial de materii prime, la începutul lunii:	301 601	= **sau** =	601 301	-2.000 2.000
Achiziţionare materii prime, conform *Facturii* şi *Notei de recepţie*	% 601 4426	=	401	11.408 9.200 2.208
Înregistrarea stocului final de materii prime (costul unitar se evaluează pe baza costului mediu ponderat CMP, *50 kg x 22,4 lei/kg = 1.120 lei*), conform *Listei de inventariere*	301 601	= **sau** =	601 301	1.120 -1.120

2.2. Contabilitatea stocurilor provenite din producţie proprie

2.2.1. Definirea, structura şi evaluarea produselor

Produsele sunt bunuri obţinute în procesul de exploatare, destinate, în principal, livrărilor către terţi. Ele sunt reprezentate de:

a) Semifabricate reprezintă produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie sau fază de fabricaţie şi care vor trece în continuare în procesul tehnologic al altei secţii sau faze de fabricaţie sau care se livrează terţilor;

b) Produsele finite sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii şi care corespund din punct de vedere calitativ, putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii către clienţi;

c) Produsele reziduale sunt materialele recuperabile sau deşeurile, reprezentate de bunurile care nu corespund calitativ scopului pentru care au fost fabricate, dar au totuşi valoare economică.

În cadrul unităţii se pot obţine **semifabricate, produse finite, produse reziduale, active biologice de natura stocurilor (animale, păsări), ambalaje, materiale de natura obiectelor de inventar.** În categoria activelor circulante materiale se cuprind şi **producţia în curs de execuţie**, reprezentată de producţia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare, impuse de tehnologia de fabricaţie, precum şi produsele care au fost predate la magazia de produse finite, dar pentru care nu s-au întocmit documentele de predare la magazie. Mai sunt cuprinse în producţia în curs de execuţie şi lucrările şi serviciile în curs de execuţie sau neterminate.

Produsele se evaluează la intrarea în gestiune la **cost de producţie,** caz în care **ieşirile** se evaluează prin **metodele FIFO, LIFO sau la cost mediu ponderat (CMP)** sau la **cost standard,** situaţie în care **ieşirile** se evaluează la **costul prestabilit**, iar **diferenţele de preţ** aferente ieşirilor se calculează pe baza unui **coeficient de repartizare**.

Coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ (k) pentru produse finite se calculează astfel:

$$k = \frac{Sid348 + Rd348}{Sid345 + Rd345}$$

Valoarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

Rc348 = k x Rc 345

Similar, se procedează dacă se calculează diferenţele de preţ pentru semifabricate sau alte categorii de bunuri obţinute din producţie proprie.

Producţia în curs de execuţie se evaluează întotdeauna la cost efectiv prin metoda directă sau a inventarierii sau prin metoda contabilă sau indirectă.

2.2.2. Organizarea contabilităţii analitice şi sintetice a stocurilor de produse

Contabilitatea analitică şi sintetică a stocurilor de produse se realizează prin aceleaşi metode ca în cazul stocurilor provenite din cumpărări, prezentate anterior.

Legat de metoda inventarului intermitent, în cadrul contabilităţii sintetice obţinerea produselor nu se va înregistra ci doar la nivelul evidenţei operative. Se înregistrează doar

vânzarea lor (fără să mai avem descărcarea gestiunii). La sfârşitul lunii, se stabilesc, prin inventariere, stocurile existente (obţinute dar nevândute) care se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, în contrapartidă cu contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”. La începutul lunii următoare înregistrarea stocurilor în cauză se stornează.

2.2.3. Contabilitatea stocurilor de produse

Contabilitatea produselor se realizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I, conturi de activ: **341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”,** în contrapartidă cu contul **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.** Descărcarea gestiunii de produsele ieşite, în cazul aplicării metodei inventarului permanent, se face printr-o formulă contabilă inversă faţă de formula contabilă de înregistrare a obţinerii lor.

Dacă evaluarea produselor se face la cost standard, diferenţa între costul standard şi cel efectiv se reflectă în contul **348 „Diferenţe de preţ la produse”**. Aceste diferenţe pot fi nefavorabile, când se înregistrează **în negru**, sau favorabile, când se înregistrează **în roşu**, reflectând dimensiunea stocurilor de produse.

Contabilitatea producţiei în curs de execuţie se realizează cu grupa de conturi **33 „Producţia în curs de execuţie”**, în cadrul căreia sunt două conturi: 331 „Produse în curs de execuţie” şi 332 „Servicii în curs de execuţie”. În debitul conturilor se înregistrează, la sfârşitul perioadei, valoarea producţiei în curs de execuţie, stabilită prin metoda directă sau a inventarierii, ori prin metoda indirectă sau contabilă, evaluată la cost efectiv. La începutul lunii următoare se stornează (în roşu sau în negru) valoarea producţiei neterminate de la sfârşitul lunii precedente. În ambele situaţii contul folosit în contrapartidă este 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

<u>Exemplul nr. 2</u>

Stocul iniţial de produse finite la data de 1 octombrie N este de 300 kg, preţul de înregistrare în contabilitate este costul prestabilit (standard) de 40 lei/kg. Costul de producţie efectiv este de 37 lei/kg. La data de 15 octombrie N, enitatea economică obţine 600 kg produse finite. La 21 octombrie N se vând unui client 400 kg produse finite la preţul de vânzare 60 lei/kg, TVA 24%. Încasarea creanţei se face prin bancă. La sfârşitul lunii octombrie N, potrivit datelor furnizate de contabilitatea de gestiune, s-a stabilit costul efectiv al produselor obţinute în luna octombrie la 44 lei/kg.

Obţinerea de produse finite evaluate la preţ de înregistrare *600 kg x 40 lei/buc = 24.000 lei,*	345	=	711	24.000

conform *Notei de predare/Raport de producţie*				
Vânzarea produselor finite, conform *Facturii*	4111	=	% 701 4427	29.760 24.000 5.760
Descărcarea gestiunii de produsele finite vândute *400 kg x 40 lei/kg = 16.000 lei*	711	=	345	16.000
Încasarea prin bancă a creanţei faţă de clienţi conform *Ordinului de plată*	5121	=	411	29.760
Înregistrarea, la sfârşitul lunii octombrie, a diferenţelor de preţ la produsele finite obţinute în cursul lunii *(44 lei/buc – 40 lei/buc) x 600 buc = 2.400 lei,* conform *Notei de calcul*	348	=	711	2.400
Repartizarea, la sfârşitul lunii octombrie, a diferenţelor de preţ aferente produselor finite descărcate din gestiune în cursul lunii $R_{c348} = k \times R_{c345} = (-900 + 2.400) : (12.000 + 24.000) \times 16.000 = 0,042 \times 16.000 = 672$ *(lei),* conform *Notei de calcul*	711	=	348	672

Bibliografie

1. **Matiş D., Pop A. coordonatori** Contabilitate financiară, Ediţia a III-a, Editura Casa Cărţii de Stiinţă, Cluj – Napoca, 2010
2. **Pântea I.P., Bodea Gh.** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2013
3. **Dumbravă P.** Contabilitate financiară, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2005
4. **Pântea I.P., coordonator** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2003
5. ******* OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, publicat în M.O. nr. 963/30.12.2014
6. ******* Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în M.O. nr.927/23.12.2003, cu modificările şi completările ulterioare
7. ******* Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată în M.O. nr. 454/18.06.2008 actualizată cu modificările şi completările ulterioare
8. ******* Legea nr. 31/1990 Legea societăţilor, publicată în M.O. nr.1066/17.11.2004, republicată, actualizată cu modificările şi completările ulterioare
9. ******* Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, publicată în M.O. nr.345/2011, republicată, actualizată cu modificările şi completările ulterioare
10. ******* HG. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe, publicată în M.O. nr.46/13.01.2005, actualizată cu modificările şi completările ulterioare
11. ******* OG nr. 15/1996 privind Întărirea disciplinei financiar-valutare, publicată în M.O. nr. 24/31.01.1996, actualizată cu modificările şi completările ulterioare
12. ******* HG. nr. 2185/2004 privind Aprobarea normelor metodologice pentru aplicarea unor prevederi ale OG. nr.15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, publicată în M.O. nr.1224/2004, actualizată cu modificările şi completările ulterioare