

# **CONTABILITATE FINANCIARĂ**

## **CUPRINS**

### **CAPITOLUL 1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE**

- 1.1. Contabilitatea immobilizărilor necorporale
  - 1.1.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor necorporale
  - 1.1.2. Amortizarea, cedarea și rerecunoașterea immobilizărilor necorporale
  - 1.1.3. Contabilitatea immobilizărilor necorporale
- 1.2. Contabilitatea immobilizărilor corporale
  - 1.2.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor corporale
  - 1.2.2. Contabilitatea analitică a immobilizărilor corporale
  - 1.2.3. Amortizarea, cedarea și casarea immobilizărilor corporale
  - 1.2.4. Contabilitatea immobilizărilor corporale

### **CAPITOLUL 2 CONTABILITATEA STOCURILOR**

- 2.1. Contabilitatea stocurilor provenite din cumpărări
  - 2.1.1. Definirea, structura și evaluarea stocurilor provenite din cumpărări
  - 2.1.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor
- 2.2. Contabilitatea stocurilor provenite din producție proprie
  - 2.2.1. Definirea, structura și evaluarea produselor
  - 2.2.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor de produse
  - 2.2.3. Contabilitatea stocurilor de produse

**Conf. dr. Paula Ramona RĂCHIȘAN**

**Conf. dr. Sorin Romulus BERINDE**

# CAPITOLUL 1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE ȘI CORPORALE

## 1.1. Contabilitatea immobilizărilor necorporale

### 1.1.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor necorporale

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

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

Prin **beneficii economice viitoare** se înțelege potențialul 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, licențele, mărcile, drepturile și alte valori similare;
- Fondul comercial;
- Alte immobilizări necorporale.

Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție. **În bilanț un activ necorporal** trebuie prezentat la **cost**, mai puțin **amortizarea și ajustările cumulate din depreciere**.

### 1.1.2. Amortizarea, cedarea și rerecunoașterea immobilizărilor necorporale

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

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

**Câștigurile sau pierderile** care apar ca urmare a cedării immobilizării necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa

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

### 1.1.3. Contabilitatea immobilizărilor necorporale

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

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

**Cheltuielile de constituire** sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității economice, cum ar fi: cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cele privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuielile de prospectare a pieței, de publicitate și diverse alte cheltuieli legate de înființarea și extinderea activității entității economice.

Aceste cheltuieli pot fi immobilizate 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 immobilizate 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 cunoștințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

Așa ar fi, de exemplu:

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

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 convenție, un contract, prin care o persoană fizică sau juridică, denumită **concesionar**, dobândește dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii, de exercitare a unor activități, 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 depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani.

**Fondul comercial**, din punct de vedere contabil, este o imobilizare necorporală, care apare de regulă în cadrul unei operațiuni de consolidare (în cazul grupurilor de entități economice) sau în cadrul unor operațiuni patrimoniale (vânzare-cumpărare a unui activ) și se determină ca diferență între costul de achiziție, mai mare, și valoarea justă, mai mică, la data tranzacției, a părții de active nete tranzacționate 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, entitățile economice pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, dar să nu se depășească 10 ani.

În categoria **altor imobilizări necorporale** se cuprind **programele informatice** create de către entitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și **alte imobilizări necorporale**.

În principiu, programele informatice **se amortizează** pe o perioadă care nu poate depăși **3 ani**, chiar dacă ele nu se scot din evidență și 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 folosește contul de pasiv **280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”** cu următoarele conturi operaționale de gradul II:

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

Valoarea unei imobilizări prezentată în situațiile financiare se modifică pe parcursul existenței sale ca urmare a acțiunii a două categorii de factori:

- a) **Factori interni**, care se referă la faptul că imobilizarea respectivă, prin folosirea ei în procesul de exploatare își transferă valoarea asupra bunurilor și 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 deprecierei ireversibile a valorii imobilizărilor.**

- b) **Factori externi**, sub acțiunea cărora valoarea unei imobilizări este influențată fără a exista o legătură directă cu folosirea acesteia. Practic valoarea unei imobilizări este influențată de raportul dintre cerere și ofertă de pe piață, de acțiunea unor variabile de natură calitativă, care nu pot fi cuantificate, dar care influențează valoarea justă a imobilizării respective. În cazul în care acțiunea acestor factori externi se manifestă în sensul diminuării valorii unei imobilizări, atunci această pierdere de valoare, care este considerată conjuncturală, se numește *depreciere reversibilă*. **Expresia valorică a deprecierei 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 înregistrează factura emisă de un notar public în valoare de 1.800 lei, TVA 24%, având ca obiect prestarea unor servicii notariale cu ocazia constituirii societății. Factura respectivă este achitată în numerar, conform chitanței. De asemenea, se înregistrează Factura-Chitanța primită de la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Cluj în valoare de 3.000 lei, pentru efectuarea unor servicii legate de înmatricularea societății și publicarea în Monitorul Oficial al României, plata efectuându-se în numerar. După începerea activității, 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 activității. Se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire și scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire amortizate integral.*

Depunerea de către asociat a sumei la casierie, conform chitanței	5311	=	4551	5.000
Înregistrarea serviciilor notariale, conform <i>Facturii</i>	% 201 4426	=	404	<u>2.232</u> 1.800 432
Achitarea serviciilor notariale în numerar, conform <i>Chitanței</i>	404	=	5311	2.232
Înregistrarea serviciilor prestate de către Oficiul Național al Registrului Comerțului, conform <i>Facturii</i>	201	=	404	3.000

Achitarea în numerar a datoriei față de Oficiul Național al Registrului Comerțului, conform <i>Chitanței</i>	404	=	5311	3.000
Restituirea în numerar a datoriei față de asociat, conform <i>Dispoziției de plată către casierie</i>	4551	=	5311	5.000
Amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2801	1.200
Scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire complet amortizate, după 4 luni, conform <i>Deciziei conducerii entității</i>	2801	=	201	4.800

### **Exemplul nr. 2**

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

Achiziție materiale consumabile conform <i>Facturii</i>	% 3028 4426	=	401	<u>4.960</u> 4.000 960
Consum materiale consumabile conform <i>Bonului de consum</i>	6028	=	3028	4.000
Înregistrare salarii brute datorate personalului pentru luna curentă conform <i>Statului de plată</i>	641	=	421	20.000
Finalizare program informatic obținut cu forțe proprii, evaluat la cost de producție conform <i>Procesului verbal de recepție</i>	208	=	721	24.000
Amortizarea lunară a programului informatic pe durata de 2 ani (24.000 lei : 24 luni = 1.000lei/lună), conform <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2808	1.000
Scoaterea din evidență a programului amortizat integral, conform <i>Procesului verbal de scoatere din funcțiune</i>	2808	=	208	24.000

## 1.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

### 1.2.1. Definirea, recunoașterea și evaluarea imobilizărilor corporale

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

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

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

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

Structural, imobilizările corporale cuprind: terenuri și amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, active biologice productive (animale și plantații), mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale, alte active corporale, și imobilizări corporale în curs de execuție.

### 1.2.2. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale

Fluxurile reale de intrare a imobilizărilor în entitate sunt de o mare diversitate, revenindu-i evidenței operative și contabilității analitice a imobilizărilor sarcina de a observa, consemna și reflecta în documente justificative mișcarea acestora.

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

Alături de documentele justificative privind imobilizările, prezintă importanță pentru asigurarea integrității acestora organizarea și conducerea contabilității analitice. Aceasta se conduce pe locuri de folosință, respectiv pe: secții, ateliere, laboratoare, servicii, birouri, compartimente, avându-se în vedere categoriile de imobilizări.

Instrumentele de lucru utilizate pentru organizarea și conducerea contabilității 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) „**Fișa mijlocului fix**” care se întocmește de către compartimentul financiar-contabil pentru fiecare imobilizare corporală sau pentru mai multe elemente de același fel și de aceeași valoare care în cazul entităților au aceleași cote de amortizare, cu condiția să fie puse în funcțiune în aceeași lună.

Mișcarea internă a imobilizărilor corporale, de la un loc de folosință la altul, se realizează cu ajutorul documentului „**Bon de mișcare a mijloacelor fixe**”, care este utilizat și ca document justificativ pe timpul transportului.

### **1.2.3. Amortizarea, cedarea și casarea imobilizărilor corporale**

**Amortizarea** este procesul de recuperare treptată a valorii amortizabile a unui bun, de regulă pe parcursul duratei de viață utilă, prin includerea în cheltuielile exercițiului a unei părți 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 inițiale 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 și serviciilor realizate cu ajutorul ei.

Amortismentul imobilizărilor amortizabile se calculează pe baza unui **plan de amortizare**, începând din luna următoare punerii acestora în funcțiune și până la data recuperării integrale a valorii lor de intrare, conform duratelor de viață utilă și condițiilor de utilizare a acestora, presupunând cunoașterea următoarelor elemente:

- **Valoarea de amortizat** care poate fi reprezentată de costul de achiziție, costul de producție 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 funcționare* (Dnf), care este stabilită prin reglementări legale. Durata normală de funcționare 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 achiziționată se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a imobilizării corporale rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acesteia sau scoaterea sa din funcțiune.
  - *durata de viață utilă* este perioada în care entitatea estimează că va folosi în activitatea sa imobilizarea respectivă.



Pot să existe diferențe între cele două valori, în ambele sensuri, însă dacă ar exista o asemenea situație, din punct de vedere fiscal, se recunoaște amortismentul calculat în funcție de durata normală de funcționare și nu cel contabil, calculat în funcție 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 proporțional cu durata normală 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 și valori mai mici în ultima perioadă de viață 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 funcție de durata normală de funcționare:

$$k = \begin{cases} 1.5 \text{ pentru } Dnf \in [2, 5] \\ 2.0 \text{ pentru } Dnf \in [6, 10] \\ 2.5 \text{ pentru } Dnf > 10 \end{cases}$$

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 funcționare rămasă. Din acel an și până la terminarea duratei de funcționare amortismentul se va determina prin metoda liniară, adică prin împărțirea valorii rămase de amortizat la durata de funcționare rămasă.

**Amortizarea accelerată** constă în includerea în primul an de funcționare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale. Amortizările anuale în exercițiile 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 evidență (drecunoașterea acestora), cu ocazia cesionării sau casării (atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea lor ulterioară). Cesionarea desemnează toate modalitățile de ieșire din entitatea economică a imobilizărilor, și anume: vânzare, donații, lipsuri, schimb cu alte active, restituiri pentru acționarii sau asociații ieșiți din societate și diverse alte ieșiri.

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

#### 1.2.4. Contabilitatea immobilizărilor corporale

Corespunzător structurii immobilizărilor corporale, conturile alocate fiecărei categorii de immobilizări sunt:

- ✓ **211 „Terenuri și amenajări de terenuri ”**
  - 2111 „Terenuri”
  - 2112 „Amenajări de terenuri ”
- ✓ **212 „Construcții”**
- ✓ **213 „Instalații tehnice și mijloace de transport”**
  - 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”
  - 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”
  - 2133 „Mijloace de transport”
- ✓ **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”**
- ✓ **215 „Investiții imobiliare”**
- ✓ **216 „Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”**
- ✓ **217 „Active biologice productive”**

Toate conturile menționate, mai sus, sunt conturi de activ, sintetice, de gradul I sau II, operaționale, care se debitează cu majorările sau creșterile de valoare a immobilizărilor corporale menționate, creditându-se cu ieșirile, diminuările de valoare ale immobilizărilor, putând avea solduri debitoare, care reflectă valoarea immobilizărilor corporale aflate în gestiunea entității la un moment dat.

Pentru contabilizarea amortizării immobilizărilor corporale se folosește contul **281 „Amortizări privind immobilizările corporale”** în cadrul căruia au fost instituite următoarele conturi operaționale de gradul II:

- ✓ 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”
- ✓ 2812 „Amortizarea construcțiilor”
- ✓ 2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”
- ✓ 2814 „Amortizarea altor immobilizări corporale”
- ✓ 2815 „Amortizarea investițiilor imobiliare”
- ✓ 2816 „Amortizarea activelor corporale de exploatare și evaluare a resurselor minerale”
- ✓ 2817 „Amortizarea activelor biologice productive”

Toate aceste conturi au funcție contabilă de pasiv, creditându-se cu mărimea amortizărilor calculate, în corespondență cu conturile de cheltuieli corespunzătoare și debitându-se cu ocazia cedării sau casării immobilizărilor corporale amortizabile. Soldul lor creditor exprimă mărimea amortizărilor calculate aferente immobilizărilor 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 mențiunea că din categoria imobilizărilor corporale, terenurile nu se amortizează deoarece au o durată de viață nelimitată, iar pe măsura utilizării raționale își sporesc fertilitatea și valoarea. Amenajările de terenuri, însă, se amortizează, folosindu-se contul 2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”. Ambele, atât terenurile cât și amenajările de terenuri pot fi supuse deprecierei reversibile, utilizându-se pentru aceasta contul 2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri”.

### **Exemplul nr. 3**

*Se achiziționează un utilaj la prețul 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 prețul de 30.000 lei, TVA 24%, factura încasându-se ulterior prin bancă. Se înregistrează, în contabilitate, aceste operații, inclusiv amortizarea lunară și scoaterea din evidență a utilajului vândut.*

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

Scoaterea din evidență a utilajului la momentul vânzării	% 2813 6583	=	2131	<u>100.000</u> 75.000 25.000
Încasarea creanței înregistrate ca urmare a vânzării utilajului conform <i>Ordinului de plată</i>	5121	=	461	37.200

#### **Exemplul nr. 4**

Se achiziționează conform facturii un teren cu prețul 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 primește factura, costul lucrărilor efectuate fiind de 30.000 lei, TVA, 24%. Investiția 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 operații, inclusiv amortizarea lunară a amenajării de teren și scoaterea din evidență a terenului și a amenajării de teren vândute.

Achiziția terenului conform <i>Facturii</i>	% 2111 4426	=	404	<u>124.000</u> 100.000 24.000
Achitarea datoriei față de furnizor din disponibilul bancar, conform <i>Ordinului de plată</i>	404	=	5121	124.000
Realizare lucrări de amenajare (desecare) conform <i>Facturii</i>	% 2112 4426	=	404	<u>37.200</u> 30.000 7.200
Achitarea datoriei față de furnizor din disponibilul bancar, conform <i>Ordinului de plată</i>	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 <i>Planului de amortizare</i>	6811	=	2811	250
Vânzarea terenului și a amenajării de teren conform <i>Facturii</i>	461	=	% 7583 4427	<u>148.800</u> 120.000 28.800
Scoaterea din evidență a terenului vândut	6583	=	2111	100.000
Scoaterea din evidență a amenajării de teren la data vânzării	% 2811 6583	=	2112	<u>30.000</u> 24.000 5.000

### **Exemplul nr. 5**

Să se calculeze amortismentul anual și lunar prin aplicarea regimului liniar și accelerat, pentru un autoturism achiziționat în 18 iulie 2014 cu prețul de 60.000 lei. Data punerii în funcțiune este 21 iulie 2014, iar durata normală de funcționare este de 5 ani.

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

#### **I. Amortismentul anual ( $A_a$ ), în condițiile aplicării regimului liniar de amortizare:**

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

Amortismentul lunar ( $A_l$ ) este:

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

Pentru că autoturismul analizat a fost pus în funcțiune în data de 21 iulie 2014, amortizarea acestuia începe să se realizeze începând cu luna august 2014 și 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 condițiile aplicării regimului accelerat de amortizare, se determină astfel:**

- Amortismentul în primul an de funcționare ( $A_1$ ):

$$A_1 = \text{Valoarea de intrare (VI)} \times 50\% = 60.000 \times 50\% = 30.000 \text{ lei}$$

Valoarea rămasă de amortizat după primul an ( $VR_1$ ):

$$VR_1 = VI - A_1 = 60.000 - 30.000 = 30.000 \text{ lei}$$

- Amortismentul anual ( $A_i$ ) în anii rămași ai duratei normale de funcționare ( $D_{nf}$ ):

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

Amortismentul lunar, în primul an de funcționare, 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 sfârșitul duratei normale de funcționare 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:

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

În anul 2015, amortismentul înregistrat va fi:

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

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

$$A = 7.500 \text{ (lei)}.$$

În anul 2019, amortismentul va fi:

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

- În aceste condiții, 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 și evaluarea stocurilor provenite din cumpărări

Stocurile sunt active circulante care:

- sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- sunt în curs de producție în vederea vânzării pe parcursul desfășurării activității;
- sunt sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Deci, caracteristica esențială a stocurilor este consumul acestora într-un ciclu de exploatare, respectiv deținerea în cadrul entității pe termen scurt. Stocurile pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere: după tipologie, după sursa de proveniență, după apartenența la patrimoniu, după gradul de individualizare și modul de gestionare.

În categoria stocurilor provenite din cumpărări se includ:

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

**b) materialele consumabile**, sub forma materialelor auxiliare, combustibilului, materialelor pentru ambalat, pieselor de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile care participă sau ajută la procesul de fabricație 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 condițiile pentru a fi încadrate în categoria imobilizărilor corporale, cum ar fi echipamentul de protecție și de lucru, scule, dispozitive și verificatoare (SDV-uri), aparate de măsură și control (AMC-uri), baracamentele și amenajările provizorii;

**d) activele biologice de natura stocurilor**, în această categorie fiind cuprinse animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea;

**e) ambalajele** – bunurile utilizate pentru protecția materialelor și 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 achiziționate.

În contabilitate, stocurile sunt reflectate astfel: valoric, în contabilitatea sintetică; cantitativ și valoric, cu unele excepții, în contabilitatea analitică și cantitativ în evidența operativă de la locurile de depozitare.

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

**a) Cost de achiziție** – format din prețul de facturare al furnizorului, taxe și ambalaje nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare și alte cheltuieli incluse în factura furnizorului, cheltuieli de descărcare, manipulare. Deoarece costurile de achiziție diferă de la o perioadă la alta, chiar pentru același bun, se pune problema evaluării ieșirilor din stoc.

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

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

**b) Cost standard** – prin care stocurile se evaluează și se înregistrează la un preț prestabilit (standard), iar diferențele de preț până la costul de achiziție (favorabile sau nefavorabile) se înregistrează distinct în conturi de diferențe de preț. **La ieșirea din gestiune** a stocurilor, acestea se evaluează la **prețul prestabilit (standard)** și, totodată, se repartizează și diferențele de preț aferente stocurilor ieșite, proporțional, folosind **un coeficient de repartizare a diferențelor de preț**.

Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț ( $k$ ) pentru materii prime se calculează astfel:

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

Valoarea diferențelor de preț aferente ieșirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

$$Rc308 = k \times Rc 301$$

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

**c) Prețul de vânzare cu amănuntul** – este folosit pentru evidența mărfurilor din comerțul cu amănuntul și este format din costul de achiziție, adaosul comercial practicat de societate și TVA-ul care urmează să fie încasat de la client.



Menționăm 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 achiziție pentru stocurile provenite din cumpărări). Însă și în aceste cazuri, evidența stocurilor se poate ține și la cost standard sau la preț de vânzare cu amănuntul.

### **2.1.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor**

Contabilitatea analitică a stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric. Se poate organiza folosind una din următoarele metode, în funcție de specificul activității și nevoile proprii ale unității:

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

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

Concordanța dintre stocurile scriptice din „**Fișele de magazie**” și datele contabilității gestiunii stocurilor se realizează prin intermediul formularului „**Registrul stocurilor**”.

**c. Metoda global – valorică** care se poate aplica atunci când nu există obligația legală și când managerii entităților nu pretind ținerea unei evidențe cantitativ-valorice pentru stocurile ce fac obiectul unei gestiuni.

Conform acestei metode, evidența operativă a elementelor stocabile se realizează la locul de depozitare cu ajutorul „**Fișelor de magazie**”, iar la compartimentul contabilității gestiunii stocurilor se realizează numai evidența global valorică cu ajutorul „**Fișei de cont pentru operațiuni diverse**”.

#### **Organizarea contabilității sintetice a stocurilor:**

**a) Metoda inventarului permanent** este obligatorie pentru entitățile mari și opțională pentru cele mici. Conform acesteia, în contabilitate, toate operațiunile de intrare și de ieșire de stocuri se oglindesc cu conturile din clasa a 3 – a, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a existenței și mișcării cantitative și valorice a stocurilor.

**b) Metoda inventarului intermitent** care poate fi aplicată la entitățile mici, constă în stabilirea ieșirilor de stocuri din gestiune și 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 mișcarea stocurilor conturile din clasa a 3 - a, aceste mișcări se trec direct pe conturile de cheltuieli aferente.

Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale la care se adaugă valoarea intrărilor din care se deduce valoarea stocurilor finale stabilite pe baza inventarierii, conform relației:  $E = Si + I - Sf$ .

Contabilitatea stocurilor de materii prime și 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 achiziție. Dacă evaluarea are loc la cost standard, se folosește și contul **308 „Diferențe de preț la materiile prime și materiale”**, când se ridică și problema repartizării diferențelor de preț pentru materiile prime și materialele ieșite din gestiune și pentru cele rămase în stoc. Valoarea materiilor prime și materialelor consumabile ieșite din patrimoniu, în general prin consum, se trece asupra cheltuielilor de exploatare, caz în care se folosește contul **601 „Cheltuieli cu materiile prime”**, respectiv **602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”**.

Evidența existenței, mișcării și 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 preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate, 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 terți se conduce cu grupa de conturi **35 „Stocuri aflate la terți”**, în cadrul căreia s-au nominalizat mai multe conturi operaționale de gradul I, în funcție de natura stocului.

Evidența activelor biologice de natura stocurilor (animale, păsări, etc) se conduce cu ajutorul conturilor **361 „Active biologice de natura stocurilor”** și **368 „Diferențe de preț la animale și păsări”**. Cu contul **368 „Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor”** se conduce evidența diferențelor, în plus sau în minus, între prețul de înregistrare – costul standard și costul de achiziție. Sporul de creștere în greutate al animalelor achiziționate se înregistrează numai în contul 361 dacă evidența acestuia se ține la cost efectiv sau/și în contul 368 dacă evidența se ține la cost standard în contrapartidă cu contul **711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”**. Animalele și păsările ieșite din patrimoniu se înregistrează în contul **606 „Cheltuieli privind activele biologice de natura**

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

În ceea ce privește **mărfurile**, evaluarea acestora se poate face la cost de achiziție sau la preț de vânzare cu amănuntul. Se deosebesc două forme ale circulației mărfurilor, și anume:

- **comerțul cu ridicata**, când evaluarea lor se face, de obicei, la cost de achiziție. În acest caz evidența operativă se conduce, de obicei, la locurile de depozitare cu ajutorul „Fișelor de magazie”, iar la compartimentul gestiunii stocurilor de la contabilitate se conduce evidența analitică, cu ajutorul „Fișelor de cont analitic pentru valori materiale” sau după o altă metodă de contabilitate analitică, iar contabilitatea sintetică cu ajutorul contului **371 „Mărfuri”**;
- **comerțul cu amănuntul**, când evaluarea se face la preț de vânzare cu amănuntul, format din costul de achiziție, adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată. Diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul, diminuat cu TVA aferent și costul de achiziție al mărfurilor formează adaosul comercial, care trebuie să asigure acoperirea cheltuielilor de circulație și obținerea unui profit. Evidența operativă se conduce cu ajutorul „Raportului de gestiune”, iar contabilitatea analitică după metoda global – valorică, cu ajutorul „Fișelor de cont pentru operații diverse”. Contabilitatea sintetică a mărfurilor din unitățile cu amănuntul se conduce cu ajutorul conturilor **371 „Mărfuri”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 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 și contul **388 „Diferențe de preț la ambalaje”**. Dacă ambalajele de transport circulă pe principiul restituirii intervin și conturile **409 „Furnizori - debitori” și 419 „Clienți – creditori”**.

Pentru respectarea principiului prudenței și al independenței exercițiului, entitățile economice constituie, dacă este cazul, ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, asigurând astfel, o informare corectă a utilizatorilor de informații asupra dimensiunii reale a acestor elemente patrimoniale. Contabilitatea deprecierei acestor elemente patrimoniale se conduce cu grupa de conturi **39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție”**.

### **Exemplul nr. 1**

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

- *Stoc inițial: 100 kg, cost de achiziție 20 lei/kg;*
- *Cumpărări în cursul lunii: 400 kg, cost de achiziție 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 prețul de 30 lei/kg, TVA 24. Creanța față de gestionar se recuperează din salariul acestuia.

Să se întocmească înregistrările contabile în condițiile în care:

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

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

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

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

b) Contabilitatea sintetică a stocurilor de materii prime se realizează cu ajutorul inventarului permanent, iar prețul 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, prețul de înregistrare în contabilitate al stocurilor de materii prime este costul de achiziție**

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

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>11.408</u> 9.200 2.208
Consumul de materii prime $300 \text{ kg} \times \text{cost mediu} = 300 \text{ kg} \times [(2.000 \text{ lei} + 9.200 \text{ lei}) : (100 \text{ kg} + 400 \text{ kg})] = 300 \text{ kg} \times 22,4 \text{ lei/kg} = 6.720 \text{ lei}$ , conform <i>Bonului de consum</i>	601	=	301	6.720
Înregistrarea lipsei la inventar $150 \text{ kg} \times 22,4 \text{ lei/kg} = 3.360 \text{ lei}$ , conform <i>Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.360
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare</i> și a <i>Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.580</u> 4.500 1.080
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată</i> și <i>Statului de plată</i>	421	=	4282	5.580

**a2) Evaluarea ieșirilor din stoc se face prin metoda FIFO**

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>11.408</u> 9.200 2.208
Consumul de materii prime <i>100 kg x 20 lei/kg + 200 kg x 23 lei/kg = 6.600 lei, conform Bonului de consum</i>	601	=	301	6.600
Înregistrarea lipsei la inventar <i>150 kg x 23 lei/kg = 3.450 lei, conform Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.450
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare și a Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.580</u> 4.500 1.080
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată și Statului de plată</i>	421	=	4282	5.580

**a3) Evaluarea ieșirilor din stoc se face prin metoda LIFO**

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 4426	=	401	<u>11.408</u> 9.200 2.208
Consumul de materii prime <i>300 kg x 23 lei/kg = 6.900 lei, conform Bonului de consum</i>	601	=	301	6.900
Înregistrarea lipsei la inventar <i>100 kg x 23 lei/kg + 50 kg x 20 lei/kg = 3.300 lei, conform Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.300
Imputarea lipsei, conform <i>Deciziei de imputare și a Facturii</i>	4282	=	% 7588 4427	<u>5.580</u> 4.500 1.080
Reținerea creanței față de gestionar din salariul datorat acestuia și implicit stingerea acesteia, conform <i>Angajamentului de plată și Statului de plată</i>	421	=	4282	5.580

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

Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 301 308 4426	=	401	<u>11.408</u> 8.800 400 2.208
Consumul de materii prime $300 \text{ kg} \times 22 \text{ lei/kg} = 6.600 \text{ lei}$ , conform <i>Bonului de consum</i>	601	=	301	6.600
Înregistrarea lipsei la inventar $150 \text{ kg} \times 22 \text{ lei/kg} = 3.300 \text{ lei}$ , conform <i>Procesului verbal de inventariere</i>	601	=	301	3.300
Repartizarea la sfârșitul lunii a diferențelor de preț aferente ieșirilor de materii prime $Rc308 = k \times Rc301 = (100 + 400) : (2.000 + 9.200) \times 9.900 = 0,045 \times 9.900 = 446 \text{ (lei)}$ , conform <i>Notei de calcul</i>	601	=	308	446

**c) Entitatea utilizează metoda inventarului intermitent**

Stornarea soldului inițial de materii prime, la începutul lunii:	301	=	601	-2.000
	601	<b>sau</b> =	301	2.000
Achiziționare materii prime, conform <i>Facturii</i> și <i>Notei de recepție</i>	% 601 4426	=	401	<u>11.408</u> 9.200 2.208
Înregistrarea stocului final de materii prime (costul unitar se evaluează pe baza costului mediu ponderat CMP, $50 \text{ kg} \times 22,4 \text{ lei/kg} = 1.120 \text{ lei}$ ), conform <i>Listei de inventariere</i>	301	=	601	1.120
	601	<b>sau</b> =	301	-1.120

**2.2. Contabilitatea stocurilor provenite din producție proprie**

**2.2.1. Definirea, structura și evaluarea produselor**

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

a) **Semifabricate** reprezintă produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție sau fază de fabricație și care vor trece în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau faze de fabricație sau care se livrează terților;

b) **Produsele finite** sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității și care corespund din punct de vedere calitativ, putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii către clienți;

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

În cadrul unității se pot obține **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 și **producția în curs de execuție**, reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare, impuse de tehnologia de fabricație, precum și 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 producția în curs de execuție și lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Produsele se evaluează la intrarea în gestiune la **cost de producție**, caz în care **ieșirile** se evaluează prin **metodele FIFO, LIFO sau la cost mediu ponderat (CMP)** sau la **cost standard**, situație în care **ieșirile** se evaluează la **costul prestabilit**, iar **diferențele de preț** aferente ieșirilor se calculează pe baza unui **coeficient de repartizare**.

Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț ( $k$ ) pentru produse finite se calculează astfel:

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

Valoarea diferențelor de preț aferente ieșirilor se determină la finalul perioadei (lunii):

$$Rc348 = k \times Rc345$$

Similar, se procedează dacă se calculează diferențele de preț pentru semifabricate sau alte categorii de bunuri obținute din producție proprie.

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

### 2.2.2. Organizarea contabilității analitice și sintetice a stocurilor de produse

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

Legat de metoda inventarului intermitent, în cadrul contabilității sintetice obținerea produselor nu se va înregistra ci doar la nivelul evidenței operative. Se înregistrează doar

vânzarea lor (fără să mai avem descărcarea gestiunii). La sfârșitul lunii, se stabilesc, prin inventariere, stocurile existente (obținute 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 ieșite, în cazul aplicării metodei inventarului permanent, se face printr-o formulă contabilă inversă față de formula contabilă de înregistrare a obținerii lor.

Dacă evaluarea produselor se face la cost standard, diferența între costul standard și cel efectiv se reflectă în contul **348 „Diferențe de preț la produse”**. Aceste diferențe pot fi nefavorabile, când se înregistrează **în negru**, sau favorabile, când se înregistrează **în roșu**, reflectând dimensiunea stocurilor de produse.

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

#### Exemplul nr. 2

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

Obținerea de produse finite evaluate la preț de înregistrare <i>600 kg x 40 lei/buc = 24.000 lei,</i>	345	=	711	24.000
--	-----	---	-----	--------



conform <i>Notei de predare/Raport de producție</i>				
Vânzarea produselor finite, conform <i>Facturii</i>	4111	=	% 701 4427	<u>29.760</u> 24.000 5.760
Descărcarea gestiunii de produse finite vândute <i>400 kg x 40 lei/kg = 16.000 lei</i>	711	=	345	16.000
Încasarea prin bancă a creanței față de clienți conform <i>Ordinului de plată</i>	5121	=	411	29.760
Înregistrarea, la sfârșitul lunii octombrie, a diferențelor de preț la produsele finite obținute în cursul lunii <i>(44 lei/buc – 40 lei/buc) x 600 buc = 2.400 lei,</i> conform <i>Notei de calcul</i>	348	=	711	2.400
Repartizarea, la sfârșitul lunii octombrie, a diferențelor de preț aferente produselor finite descărcate din gestiune în cursul lunii <i><math>R_{c348} = k \times R_{c345} = (-900 + 2.400) : (12.000 + 24.000) \times 16.000 = 0,042 \times 16.000 = 672</math> (lei),</i> conform <i>Notei de calcul</i>	711	=	348	672

## **Bibliografie**

- 1. Matiș D., Pop A. coordonatori** Contabilitate financiară, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca, 2010
- 2. Pânteș I.P., Bodea Gh.** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2013
- 3. Dumbavă P.** Contabilitate financiară, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj-Napoca, 2005
- 4. Pânteș I.P., coordonator** Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Editura Intelcredo, Deva, 2003
- 5. \*\*\*** OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile 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 și completările ulterioare
- 7. \*\*\*** Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în M.O. nr. 454/18.06.2008 actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 8. \*\*\*** Legea nr. 31/1990 Legea societăților, publicată în M.O. nr.1066/17.11.2004, republicată, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 9. \*\*\*** Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, publicată în M.O. nr.345/2011, republicată, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 10. \*\*\*** HG. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în M.O. nr.46/13.01.2005, actualizată cu modificările și completările ulterioare
- 11. \*\*\*** OG nr. 15/1996 privind Întărirea disciplinei financiar-valutare, publicată în M.O. nr. 24/31.01.1996, actualizată cu modificările și 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 și completările ulterioare