

EXEMPLUL 1

O societate primește în luna martie 2017 un laptop de la furnizorul serviciilor de telefonie mobile în valoare de 4.000 lei, pentru care primește reduceri astfel:

- o reducere inițială de 1.000 lei fără TVA pe factura de achiziție;
- în fiecare factură de servicii de telefonie mobile aferentă următoarelor 3 luni se acordă reduceri lunare în sumă de 1.000 lei fără TVA, cu referire la factura inițială aferentă laptopului, până la valoarea 0 a acestuia. Durata de viață a laptopului este de 5 ani.

Potrivit art. 287 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a TVA se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

- Înregistrarea în luna martie a laptopului pe baza facturii inițiale (4.000 lei – 1.000 lei (reducere) = 3.000 lei):

%	=	404	3.570 lei
214		Furnizori de immobilizări	3.000 lei
Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale			
4426			570 lei
TVA deductibilă			

- Înregistrarea în luna aprilie a reducerii aferente laptopului primite pe factura de telefonie mobilă de 1.000 lei și TVA aferentă 190 lei:

404	=	475	1.000 lei
Furnizori de immobilizări		Subvenții pentru investiții	

4426	=	404	– 190 lei
TVA deductibilă		Furnizori de immobilizări	

- Înregistrarea în luna aprilie a amortizării aferente laptopului (3.000 lei / 5 ani x 12 luni = 50 lei/lună):

6811	=	2814	50 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale	

- Reluarea la venituri a cotei-părți din venitul în avans înregistrat (1.000 lei / 60 luni = 16,7 lei/lună):

475	=	7584	16,7 lei
Subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

- Înregistrarea în luna mai a reducerii aferente laptopului primite pe factura de telefonie mobilă de 1.000 lei și TVA aferentă 190 lei:

404	=	475	1.000 lei
Furnizori de imobilizări		Subvenții pentru investiții	

4426	=	404	- 190 lei
TVA deductibilă		Furnizori de imobilizări	

- Înregistrarea în luna mai a amortizării aferente laptopului:

6811	=	2814	50 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale	

- Reluarea la venituri a cotei-părți din venitul în avans înregistrat

Sold cont 475 = (1.000 lei - 16,7 lei) + 1.000 lei = 1.983,3 lei

Perioada de amortizare rămasă: 59 luni

Suma de reluat în cursul lunii mai: 1.983,3 lei / 59 luni = 33,6 lei

475	=	7584	33,6 lei
Subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

- Înregistrarea în luna iunie a reducerii aferente laptopului primite pe factura de telefonie mobilă de 1.000 lei și TVA aferentă 190 lei:

404	=	475	1.000 lei
Furnizori de imobilizări		Subvenții pentru investiții	

4426	=	404	- 190 lei
TVA deductibilă		Furnizori de imobilizări	

- Înregistrarea în luna iunie a amortizării aferente laptopului:

6811	=	2814	50 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale	

- Reluarea la venituri a cotei-părți din venitul în avans înregistrat

Sold cont 475 = (1.983,3 lei - 33,3 lei) + 1.000 lei = 2.950 lei

Perioada de amortizare rămasă: 58 luni

Suma de reluat în cursul lunii iunie și al lunilor următoare: 2.950 lei /
58 luni = 50,9 lei

475	=	7584	50,9 lei
Subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

EXEMPLUL 2

O societate deține o imobilizare înregistrată ca instalație electrică cu o valoare contabilă de 120.000 lei. Durata de amortizare este de 10 ani. Data punerii în folosință este 1 august 2015.

În componența imobilizării intră și un număr de 200 de corpuri de iluminat cu tuburi neon a căror valoare contabilă este de 20.000 lei, cu o durată de viață de 4 ani. Aceste corpuri de iluminat sunt considerate o imobilizare distinctă, formată dintr-un set de corpuri de iluminat.

Din cauza problemelor tehnice numeroase apărute în exploatarea corpurilor de iluminat, societatea decide să le înlocuiască cu corpuri de iluminat cu LED.

Acestea, pe lângă o siguranță în exploatare și o fiabilitate crescută, au și un consum de energie mai mic, ceea ce conduce la economii.

Înlocuirea se face în data de 30 martie 2017.

Valoarea corpurilor de iluminat este de 12.000 lei, cheltuieli aferente altor materiale accesorii sunt de 3.000 lei, iar manopera este estimată la 5.000 lei.

Corpurile de iluminat vechi vor fi valorificate ca deșeuri.

Amortizarea cumulată a instalației la sfârșitul lunii martie 2017 este: (120.000 lei / 10 ani x 12 luni) x 20 luni utilizare = 20.000 lei.

Corpurile de iluminat au fost considerate imobilizare corporală distinctă cu durata de amortizare diferită.

Amortizarea cumulată la 30 martie 2017 a corpurilor de iluminat: (20.000 lei / 4 ani x 12 luni) x 20 luni utilizare = 8.333,33 lei.

- Scoaterea din evidență a setului de corpuri de iluminat parțial amortizat:

%	=	214	20.000 lei
2814		Mobilier, aparatură	8.333,33 lei
Amortizarea altor		birotică, echipamente	
imobilizări		de protecție a valorilor	
corporale		umane și materiale	
6583		și alte active corporale	11.666,67 lei
Cheltuieli privind			
activele cedate și			
alte operațiuni			
de capital			

Costul corpurilor de iluminat recunoscute ca imobilizare este format din:

– valoarea de achiziție a corpurilor de iluminat	– 12.000 lei
– accesorii	– 3.000 lei
– manopera	– 5.000 lei
Cost total	<u>20.0000 lei</u>

- Înregistrarea noilor corpuri de iluminat:

%	=	404	14.280 lei
214		Furnizori de imobilizări	12.000 lei
Mobilier, aparatură			
birotică, echipamente			

de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale 4426			2.280 lei
TVA deductibilă			

● Achiziția altor materiale consumabile:

%	=	401	3.570 lei
302		Furnizori	3.000 lei
Materiale consumabile 4426			570 lei
TVA deductibilă			

● Consumul materialelor:

602	=	302	3.000 lei
Cheltuieli cu alte materiale consumabile		Materiale consumabile	

● Manopera prestată de terți:

%	=	401	5.950 lei
628		Furnizori	5.000 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți 4426			950 lei
TVA deductibilă			

● Înregistrarea valorii materialelor și a manoperei în valoarea imobilizării:

214	=	722	8.000 lei
Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		Venituri din producția de imobilizări corporale	

Din punct de vedere contabil, durata de viață se estimează.
 Pentru noile corpuri de iluminat se determină o durată de viață de 5 ani.
 Amortizarea anuală calculată este de: 20.000 lei / 5 ani = 4.000 lei/an.

6811	=	2814	4.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale	

Potrivit art. 28 din Codul fiscal, în cazul în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, și se amortizează pe durată normală de utilizare rămasă.

EXEMPLU recunoaștere imobilizare primită prin donație

O societate primește prin donație doi câini de pază, în vârstă de doi ani, pentru care se întocmește un contract de donație.

Se primesc facturi de servicii veterinare în sumă de 300 lei.

În cazul bunurilor primite gratuit, valoarea justă se substituie costului de achiziție.

Pe baza unei evaluări efectuate de persoane specializate, se stabilește o valoare justă pentru câini de 2.300 lei pentru fiecare câine.

Societatea înregistrează câinii ca imobilizări.

Valoarea justă a câinilor se va determina în funcție de valoarea de piață a acestora.

Înregistrarea câinilor primiți cu titlu gratuit, la valoarea justă:

%	=	4753	4.600 lei
217/01		Donații pentru investiții	2.300 lei
Active biologice productive			
217/02			2.300 lei
Active biologice productive			

Câinii se amortizează pe o durată de viață de 10 ani.

Concomitent cu amortizarea are loc reluarea la venituri a sumelor înregistrate în contul 4753.

● Înregistrarea amortizării (4.600 lei / 10 ani = 460 lei/an):

6811	=	2817	460 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea activelor biologice productive	

● Reluarea la venituri a valorii veniturilor amânate:

4753	=	7584	460 lei
Donații pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

● Înregistrarea facturilor de servicii veterinare:

628	=	401	300 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

EXEMPLU achiziție intracomunitară societate neplătitoare de TVA

O societate neplătitoare de TVA achiziționează un utilaj din Germania în valoare de 10.000 euro. Achiziția are loc la un curs de 4,6210 lei/euro.

- Înregistrarea achiziției (10.000 euro x 4,6210 lei/euro = 46.210 lei):

2133	=	404	46.210 lei
Mijloace de transport		Furnizori de immobilizări	

- și înregistrarea și plata TVA (46.210 lei x 19% = 8.780 lei):

2133	=	4423	8.780 lei
Mijloace de transport		TVA de plată	

4423	=	5121	8.780 lei
TVA de plată		Conturi la bănci în lei	

Costul de producție cuprinde costuri precum:

- costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;
- cheltuieli materiale;
- costurile de amenajare a amplasamentului;
- costurile inițiale de livrare și manipulare;
- costurile de instalare și asamblare;
- cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;
- costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi, eșantioanele produse la testarea echipamentului);
- onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație.

Dobânda la capitalul împrumutat în legătură cu active care nu îndeplinesc condiția de durată reprezintă cheltuială a perioadei. Constituie de asemenea, cheltuială a perioadei cheltuielile reprezentând diferențele de curs valutar.

Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata, în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

Entitățile care au inclus în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație costuri ale îndatorării prezintă informații corespunzătoare în notele explicative la situațiile financiare.

EXEMPLU includere a costurilor îndatorării

O societate comercială construiește un complex hotelier utilizând atât fonduri proprii, cât și fonduri împrumutate.

În vederea finanțării se contractează un credit în sumă de 1.000.000 lei cu o dobândă de 7.5% pe o perioadă de 10 ani.

Construcția începe în data de 1 mai 2017. Societatea încasează fondurile împrumutate de la bancă în data de 15.06.2017.

Sumele neutilizate sunt depuse într-un depozit cu o dobândă de 2,5%.

Construcția este finalizată „la roșu“ la data de 30.05.2018.

Societatea efectuează plăți din sumele împrumutate astfel:

- în data de 01.07.2017, suma de 350.000 lei
- în data de 20.09.2017, suma de 250.000 lei
- în data de 05.03.2018, suma de 400.000 lei.

Costurile îndatorării aferente anului 2017: $1.000.000 \text{ lei} \times 7,5\% \times \frac{199 \text{ zile}}{365 \text{ zile}} = 40.890 \text{ lei}$.

- Înregistrarea costurilor îndatorării aferente perioadei 2017:

666	=	1687	40.890 lei
Cheltuielile privind dobânzile		Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	

- Includerea costurilor îndatorării în valoarea construcției:

231	=	722	40.890 lei
Imobilizări corporale în curs de execuție		Venituri din producția de imobilizări corporale	

Costurile îndatorării aferente anului 2018: $1.000.000 \text{ lei} \times 7,5\% \times 150 \text{ zile} / 365 \text{ zile} = 30.822 \text{ lei}$.

- Înregistrarea costurilor îndatorării aferente perioadei 2018:

666	=	1687	30.822 lei
Cheltuielile privind dobânzile		Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	

- Includerea costurilor îndatorării în valoarea construcției:

231	=	722	30.822 lei
Imobilizări corporale în curs de execuție		Venituri din producția de imobilizări corporale	

EXEMPLU determinare cost producție

Societatea Agricol S.A. deține o fermă de vaci de lapte, cu un număr total de 300 de animale.

În luna martie 2017 sunt fătați un număr de 30 de viței. Valoarea vițeilor nou-născuți este de 600 lei/buc.

361	=	711	18.000 lei
Active biologice de natura stocurilor		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

Sporul de greutate pentru vițeii fătați se determină lunar, prin cântărire.

În cursul lunii aprilie se înregistrează următoarele cheltuieli:

- consum furaje: 90.000 lei, din care aferente vițeilor nou-născuți, 10.000 lei
- salarii directe îngrijitori: 15.000 lei, contribuții sociale aferente: 4.181 lei, se repartizează proporțional cu numărul animalelor
- utilități 25.000 lei
- servicii curățenie 7.500 lei
- servicii veterinare: 5.000 lei, din care aferente vițeilor nou-născuți, 3.000 lei
- amortizare construcții (grajduri): 12.000 lei.

Se obține o cantitate de 8.000 litri lapte din care 2.500 litri sunt utilizați pentru hrana vițeilor. Costul unitar al unui litru de lapte este de 1,5 lei/litru.

✓ **Înregistrarea cheltuielilor după natura acestora**

6026	=	3026	90.000 lei
Cheltuieli privind furajele		Furaje	

● **Salarii:**

641	=	421	15.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

● **Reținerile aferente:**

421	=	%	4.479 lei
Personal – salarii datorate		4312	1.575 lei
		Contribuția personalului la asigurările sociale	
		4314	825 lei
		Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	

4372		75 lei
Contribuția personalului la fondul de șomaj		
444		2.004 lei
Impozitul pe venituri de natura salariilor		

– contribuții aferente salariilor ($15.000 \text{ lei} \times 20.8\% = 3.120 \text{ lei}$):

6451	=	4311	3.120 lei
Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale	

– fondul de sănătate ($15.000 \text{ lei} \times 5.2\% = 780 \text{ lei}$):

6453	=	4313	780 lei
Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	

– fondul de șomaj:

6452	=	4371	75 lei
Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj		Contribuția unității la fondul de șomaj	

– contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de
sănătate ($15.000 \text{ lei} \times 0,85\% = 128 \text{ lei}$):

6453	=	4313	128 lei
Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	

– contribuția pentru fondul de garantare a creanțelor salariale (15.000 lei x 0,25% = 38 lei):

6453	=	4381	38 lei
Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Alte datorii sociale	

– contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale (40 lei):

635	=	447	40 lei
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate	

● Înregistrarea amortizării construcțiilor:

6811	=	2812	12.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor	

● Material de curățenie:

%	=	401	8.925 lei
604		Furnizori	7.500 lei
Cheltuieli privind materialele nestocate			
4426			1.425 lei
TVA deductibilă			

● Servicii veterinare:

628	=	401	5.000 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

● Utilități:

%	=	401	29.750 lei
605		Furnizori	25.000 lei
Cheltuieli privind energia și apa			
4426			4.750 lei
TVA deductibilă			

● Obținere lapte (8.000 litri x 1,5 lei/litru = 12.000 lei):

347	=	711	12.000 lei
Produce agricole		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

● Consum lapte pentru viței (2.500 litri x 1,5 lei/litru = 3.750 lei):

711	=	347	3.750 lei
Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		Produce agricole	

La finele primei luni, se cântăresc vițeii și se constată un spor de greutate de 600 kg.

✓ Cheltuielile repartizate pentru determinarea costului sporului de greutate:

<u>Cheltuieli directe:</u> Furaje aferente	10.000 lei
Lapte	3.750 lei
Salarii repartizate pe nr. animale	19.181 lei x 30 / 330 = 1.744 lei
Servicii veterinare aferente	3.000 lei

Total cheltuieli directe aferente vițeilor **18.494 lei**

Total cheltuieli directe: 90.000 lei + 3.750 lei + 5.000 lei + 15.000 lei + 4.181 lei = 117.931 lei.

Cheltuieli indirecte de repartizat asupra vițelilor, cheie de repartizare cheltuielile directe:

Utilități	25.000 lei
Materiale de curățenie	7.500 lei
Amortizări	<u>12.000 lei</u>
Total cheltuieli indirecte	44.500 lei

$K = 44.500 \text{ lei} / 117.931 \text{ lei} = 0,38$

Cheltuieli indirecte aferente vițelilor: $18.494 \text{ lei} \times 0,38 = 7.028 \text{ lei}$

Total cheltuieli aferente vițelilor: $18.494 \text{ lei} + 7.028 \text{ lei} = 25.522 \text{ lei}$

Costul unui kg spor de greutate este de: $25.522 \text{ lei} / 600 \text{ kg} = 42 \text{ lei/kg}$

- Înregistrarea sporului de greutate din cursul lunii:

361/viței	=	711	25.522 lei
Active biologice de natura stocurilor		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

Înregistrările se repetă lunar.

La vârsta de 3 ani, un număr de 20 de vite din cei 30 de viței sunt considerați ajunși la maturitate și se păstrează ca animale de lapte și reproducție.

Soldul contului 361 – Active biologice de natura stocurilor este de: 648.550 lei.

Suma aferentă celor 20 de vite ce sunt păstrate ca animale de lapte și reproducție este de 432.365 lei.

- Înregistrarea animalelor ca imobilizări în curs:

606	=	361	432.365 lei
Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor		Active biologice de natura stocurilor	

231	=	722	432.365 lei
Imobilizări corporale în curs de execuție		Venituri din producția de imobilizări corporale	

În cursul lunilor următoare se înregistrează lunar sporul de greutate aferent până la împlinirea vârstei de 4 ani. Sporul total de greutate este de 20 vite x 100 kg x 42 lei/kg = 84.000 lei.

- Înregistrarea lunară a sporului de greutate:

231	=	722	84.000 lei
Imobilizări corporale în curs		Venituri din producția de imobilizări corporale	

- Înregistrarea ca imobilizări la atingerea maturității:

217	=	231	84.000 lei
Active biologice productive		Imobilizări corporale în curs	

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane.

Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară se contabilizează diferit, cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată.

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

- modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă;
- valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depășească valoarea sa contabilă.

Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere.

Dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă activul este supraevaluat.

Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea vreunei pierderi din depreciere.

Cheltuiala cu amortizarea activului trebuie ajustată ulterior pentru a aloca valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică, pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.