

Elaborarea politicii de contabilitate

Politica de contabilitate reprezintă o totalitate de principii, convenții, reguli, metode și procedee adoptate de conducerea întreprinderii pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare și trebuie să fie elaborată de fiecare întreprindere care desfășoară activitate de întreprinzător și este înregistrată în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenența ramurală și forma organizatorico-juridică a acesteia (cu excepția organizațiilor bugetare).

Elaborarea proiectului politicii de contabilitate poate fi efectuată de către contabilitate, de o comisie specială, compusă din reprezentanții serviciilor contabil, financiar, juridic și altor servicii ale întreprinderii sau de firma de consulting (audit). Politica de contabilitate aleasă poate fi examinată și adoptată prin decizia de protocol a fondatorilor (proprietarilor) sau de Consiliul de directori, iar după aceasta trebuie să fie aprobată de conducătorul întreprinderii.

Politica de contabilitate se elaborează în baza ansamblului de convenții fundamentale ale contabilității. Noțiunea "convenție" înseamnă presupunere (ipoteză), condiție de la care întreprinderea trebuie să pornească la organizarea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

În S.N.C. 1 "Politica de contabilitate" sunt stabilite trei convenții fundamentale ale contabilității: **continuitatea activității, permanența metodelor și specializarea exercițiilor.**

Procedura formării politicii de contabilitate privind o problemă (sector) concretă a contabilității constă în alegerea unei variante din câteva, admise de actele legislative și normative, în justificarea metodei alese, pornind de la particularitățile activității întreprinderii și acceptarea acesteia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

De exemplu, **S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"** recomandă câteva metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- metoda casării liniare;
- metoda proporțional volumului produselor (serviciilor);
- metoda soldului degresiv;
- metoda degresivă cu rată descrescătoare.

La elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea alege cea metodă de calculare a uzurii, care corespunde modelului prevăzut de exploatarea a unui obiect concret de mijloace fixe.

S.N.C. 18 "Venitul" prevede două variante de constatare a veniturilor din prestarea

serviciilor: pe fiecare tranzacție sau pe stadii de finalizare a acesteia. Întreprinderea alege cea variantă, care permite determinarea mai exactă a mărimii venitului obținut în cursul perioadei de gestiune.

Politica de contabilitate, constituind instrumentul de realizare a prevederilor S.N.C., poate să difere esențial la diverse întreprinderi. Variantele și regulile de evaluare și contabilizare a activelor, veniturilor și cheltuielilor acceptabile pentru o întreprindere pot să influențeze negativ asupra rezultatelor activității altei întreprinderi sau să fie absolut inutile pentru aceasta. Astfel, în conformitate cu *S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"*, evaluarea materialelor poate fi efectuată prin trei metode: **de identificare, FIFO și costului mediu ponderat**.

Metoda de identificare prevede determinarea costului fiecărei unități a stocurilor de mărfuri și materiale și este adecvată pentru întreprinderile cu producție individuală și în serii mici. **Metodele FIFO și costului mediu ponderat** pot fi utilizate la întreprinderile care dispun de un asortiment bogat și variat de stocuri de mărfuri și materiale.

Politica de contabilitate în anul curent este aprobată de conducătorul întreprinderii la finele anului precedent și intră în vigoare începând cu 1 ianuarie a anului de gestiune. Ea trebuie să fie aplicată de toate subdiviziunile structurale ale întreprinderii, inclusiv de cele evidențiate într-un bilanț distinct, indiferent de sediul lor. Subdiviziunile situate peste hotarele Republicii Moldova trebuie să aplice politica de contabilitate adoptată de întreprindere și să respecte concomitent regulile contabilității care sunt în vigoare în țara respectivă.

Întreprinderea nou-creată își elaborează politica sa de contabilitate până la prima prezentare a rapoartelor financiare, dar nu mai târziu de 90 de zile de la dobândirea drepturilor persoanei juridice. Procedurile și metodele contabile alese se aplică de întreprindere din ziua înregistrării de stat.

Politica de contabilitate aleasă de întreprindere trebuie să fie aplicată consecutiv - de la o perioadă de gestiune la alta. În unele cazuri prevăzute de *S.N.C. I*, întreprinderea poate să introducă modificări în politica de contabilitate, adică să nu respecte în decursul anului de gestiune principiul permanenței.

Toate modificările introduse în politica de contabilitate trebuie să fie argumentate și perfectate prin documente de dispoziție (ordine, dispoziții), indicându-se data intrării în vigoare a acestora.

Politica de contabilitate adoptată de întreprindere trebuie să fie dată publicității, adică să fie adusă la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori ai rapoartelor financiare. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de însăși întreprinderea. Însă în toate cazurile politica de contabilitate trebuie să fie inclusă într-un capitol special al notei explicative

la raportul financiar anual. Rapoartele financiare trimestriale pot să nu cuprindă informații referitoare la politica de contabilitate atunci când în ultima n-au fost introduse modificări, începând cu data prezentării rapoartelor precedente, care cuprind politica de contabilitate.

Dacă politica de contabilitate a întreprinderii este elaborată în baza convențiilor fundamentale ale contabilității stabilite de *S.N.C. 1 "Politica de contabilitate"*, acestea pot să nu fie publicate în rapoartele financiare. În cazul formării politicii de contabilitate în baza convențiilor care diferă de cele prevăzute de standardul menționat, atare convenții, împreună cu cauzele aplicării acestora și evaluarea lor în expresie valorică, trebuie să fie dezvăluite detaliat în rapoartele financiare.

Modificările introduse în politica de contabilitate care influențează substanțial evaluarea și luarea deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare în cursul perioadei de gestiune sau în perioadele ulterioare, cauzele acestor modificări, precum și evaluarea consecințelor acestora în expresie valorică urmează să fie publicate distinct în nota explicativă la rapoartele financiare.

Dezvăluirea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea greșită sau inexactă a informațiilor și nu exonerează conducerea întreprinderii de răspundere pentru încălcarea regulilor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

Mai jos este prezentat un model de politică de contabilitate a întreprinderii (varianta prescurtată).

Aprobat

conducătorul organizației

numele, prenumele

" ___ " _____ 199

Ordin nr. _____

mun. Chișinău

**Cu privire la politica
de contabilitate a S.A. "DIX" pe anul 1999**

I. Dispoziții generale

1.1. Societatea pe acțiuni "DIX", număr de înregistrare _____ din "__"_____, cu modificări și completări din "__"_____, Înregistrată de Camera de înregistrare a Ministerului Justiției al Republicii Moldova, pe adresa: mun. Chișinău, str. _____ Moldova, MD-20____.

1.1.1. Principalele tipuri de activități desfășurate de S.A. "DIX" sunt:

- servicii complexe de curățare chimică și vopsire a hainelor;
- lustruirea, tăbăcirea, vopsirea blănurilor, curățarea articolelor de puf și pene, curățarea covoarelor și preșurilor;
- reparația și confecționarea confecțiilor;
- spălarea lenjeriei;
- fabricarea și vânzarea mărfurilor de larg consum;
- organizarea gospodăriei auxiliare și vânzarea produselor agricole;
- confecționarea construcțiilor și a altor articole metalice pentru populație și întreprinderi;
- prestarea serviciilor de reparație a utilajului, transportului auto;
- executarea lucrărilor de construcții-montaj, reconstrucții, reparații capitale, fixarea, refacerea, modernizarea tuturor felurilor de construcții;
- prestarea serviciilor de transport auto.

1.2. Contabilitatea la S.A. "DIX" se ține conform:

- Legii contabilității nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995;
- Standardelor naționale de contabilitate, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25 decembrie 1997;
- Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25 decembrie 1997;
- altor acte legislative și normative, ținându-se cont de modificările și completările ulterioare.

1.3. Contabilitatea patrimoniului, datoriilor și operațiunilor economice se ține în formă naturală și în expresie bănească prin reflectarea completă, continuă, documentară și interdependentă a acestora.

1.4. Elaborarea politicii de contabilitate se bazează pe următoarele convenții și principii:

- *continuitatea activității;*

- *permanența metodelor;*
- *specializarea exercițiilor;*
- *prudența;*
- *prioritatea conținutului asupra formei;*
- *esențialitatea.*

1.5. Responsabilitatea pentru organizarea și ținerea contabilității o poartă conducătorul societății pe acțiuni, care creează condițiile necesare pentru organizarea corectă a contabilității, pentru întocmirea și prezentarea oportună a rapoartelor, asigură îndeplinirea riguroasă de către toate subdiviziunile cu profil economic a cerințelor contabilului-șef privind întocmirea documentelor și prezentarea informației necesare pentru ținerea evidenței și completarea rapoartelor financiare.

1.6. Contabilul-șef asigură controlul și reflectarea în conturile contabile a tuturor operațiunilor economice efectuate, prezentarea informației operative și întocmirea rapoartelor financiare în termenele stabilite, poartă răspundere pentru respectarea principiilor metodologice de organizare a contabilității.

Variantele și metodele alese de organizare a contabilității

Actiunile nemateriale se reflectă în contabilitatea financiară la valoarea de intrare, care cuprinde:

- a) valoarea de procurare a activelor nemateriale;
- b) impozitele și taxele nerecuperabile în conformitate cu legislația în vigoare;
- c) cheltuielile de aducere a activului nematerial în stare de lucru pentru utilizarea acestuia după destinație.

Pentru activele nemateriale, la care nu poate fi stabilită cert durata de utilizare, amortizarea se calculează prin metoda liniară în curs de ___ani.

Mijloace fixe

În cazul intrării, mijloacele fixe sunt reflectate în contabilitate la valoarea de intrare, care este egală pentru:

- a) mijloacele fixe create la întreprindere - cu valoarea efectivă, inclusiv impozitele nerecuperabile prevăzute de legislația în vigoare;
- b) clădirile și construcțiile executate în antrepriză - cu valoarea contractuală a obiectului, inclusiv impozitele prevăzute de legislația în vigoare;
- c) mijloacele fixe procurate contra plată de la alte întreprinderi și persoane fizice:

- clădiri și construcții - la valoarea de cumpărare plus cheltuielile legate de reparație și aducerea acestora în stare de lucru;
 - mașini și utilaje - la valoarea de cumpărare și cheltuielile privind procurarea acestora (asigurarea, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport), cheltuielile de montare, instalare, experimentare etc.;
- d) mijloacele fixe procurate pe calea schimbului (barter) - cu valoarea activelor primite pe calea schimbului sau predate pentru schimb;
- e) mijloacelor fixe primite gratuit - cu valoarea obiectelor stabilită în actele de primire-predare.

Valoarea uzurabilă a unei unități (a obiectului de inventar) de mijloace fixe se determină reieșind din valoarea de intrare a obiectului cu minusul valorii rămase probabile.

Valoarea rămasă probabilă a mijloacelor fixe este determinată:

- pentru clădiri și construcții - ___% din valoarea de intrare a acestora;
- pentru celelalte mijloace fixe - ___% din valoarea de intrare a acestora.

Uzura mijloacelor fixe se calculează prin metoda liniară, luându-se ca bază durata de funcționare utilă a acestora, din valoarea uzurabilă la 01.01.1999.

Durata de funcționare utilă a clădirilor și construcțiilor este determinată pentru fiecare obiect de inventar, în funcție de durata de utilizare la 01.01.1999.

Stocuri de mărfuri și materiale

Stocurile de mărfuri și materiale, cu excepția obiectelor de mică valoare și scurtă durată, sunt reflectate în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă. În contabilitatea curentă evaluarea acestora se efectuează după metoda costului mediu ponderat.

Obiecte de mică valoare și scurtă durată

Obiectele de mică valoare și scurtă durată cuprind activele a căror valoare nu este mai mare de 1 000 lei sau a căror durată de exploatare nu este mai mare de un an, indiferent de valoarea acestora.

Valoarea de intrare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată se determină în contabilitatea curentă ca și pentru mijloace fixe.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară este nu mai mare de 50 lei, se trec la consumuri sau cheltuieli, pe măsura predării acestora în folosință, în mărime de 100 % din valoarea de intrare a acestora.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară este mai mare de 50 lei, se trec la cheltuieli sau consumuri, în mărime de 100% din valoarea de intrare a acestora, cu

scăderea valorii rămase probabile.

Valoarea rămasă probabilă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată este determinată în mărime de __% din valoarea de intrare a acestora.

Creanțe

Creanțele pe termen lung și scurt sunt reflectate în contabilitate la valoarea nominală. Pentru recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase, întreprinderea formează pe seama cheltuielilor comerciale o rezervă specială, în mărime de 2% din volumul total de vânzări nete.

Cheltuieli anticipate

Cheltuielile anticipate sunt reflectate în bilanț în posturi distincte și se trec la consumuri sau cheltuieli în măsura survenirii perioadei aferente. Ele cuprind:

- a) cheltuieli privind abonarea la literatura tehnică și periodică;
- b) plata de chirie calculată în avans;
- c) plata poliței de asigurare.

Capital propriu

Capitalul propriu cuprinde capitalul statutar și suplimentar, rezervele, profitul (pierderea) nerepartizat al perioadelor de gestiune și al celor precedente și capitalul secundar.

Capitalul statutar este stabilit prin statut și este egal cu _____ lei. Nu se modifică până la primirea unor noi fondatori și introducerea schimbărilor respective în statut.

Datorii

Datoriile pe termen lung și scurt sunt reflectate în contabilitate la sumele care trebuie să fie plătite. Datoriile aferente creditelor și împrumuturilor bancare primite sunt reflectate în bilanț, ținându-se cont de dobânzile aferente plății la finele perioadei de gestiune.

Conversia valutei străine

Valoarea activelor și datoriilor în valută străină se convertește în valută națională la cursul de schimb existent la finele perioadei de gestiune, cu excepția valorii mijloacelor circulante materiale, cheltuielilor achitate în prealabil și a mijloacelor fixe, care se recalculează după cursul valutar la data indicată în documentele primare sau în declarația vamală pentru marfă.

Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate

În scopul includerii uniforme a cheltuielilor și plăților preliminate la consumurile sau cheltuielile anului de gestiune, întreprinderea creează rezerve:

- a) pentru plata concediilor muncitorilor în mărime de __% din salariul calculat;
- b) pentru reparația mijloacelor fixe __%.

c) pentru reparatia clădirilor și construcțiilor __%.

Venituri anticipate

Veniturile obținute în perioada de gestiune, dar aferente perioadelor viitoare, sunt reflectate separat în evidență și rapoartele financiare și se includ în veniturile curente pe măsura sosirii perioadei de gestiune aferente. Ele cuprind:

- a) plata de chirie primită în avans;
- b) sumele lipsurilor care urmează să fie recuperate de persoanele vinovate în următoarele perioade de gestiune.

Venituri și cheltuieli

Venitul se constată în baza principiului specializării exercițiilor în perioada de gestiune în care a fost câștigat, indiferent de momentul încasării mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare. În componența venitului nu sunt incluse sumele percepute în numele terților (taxa pe valoarea adăugată, accizele etc.).

Cheltuielile sunt reflectate în contabilitate în baza metodei specializării exercițiilor a acelei perioade în care au apărut, indiferent de momentul achitării efective a acestora, și cuprind cheltuielile activității operaționale, de investiții, financiare și pierderile excepționale.

Veniturile, cheltuielile și rezultatele sunt reflectate în raportul privind rezultatele financiare separat, pe tipuri de activități ale întreprinderii și pe evenimente excepționale.

Profitul (pierderea) net se repartizează și se utilizează:

- a) pentru plata dividendelor;
- b) conform deciziilor suplimentare ale adunării generale a acționarilor.

Impozitul pe venit

Impozitul pe venit se determină și se plătește în conformitate cu legislația în vigoare a Republicii Moldova. În decursul anului 1999 impozitul pe venit se plătește trimestrial, sub formă de avansuri, în mărime de 1/4 din suma impozitului pe venit al anului precedent.

Noțiuni privind activele materiale pe termen

lung și clasificarea acestora

Activele materiale pe termen lung reprezintă activele care îmbracă o formă fizică naturală, cu durata de funcționare utilă mai mare de un an, care pot fi utilizate în activitatea întreprinderii pentru a obține un avantaj economic (venit) sau care se află în proces de creare și nu sunt destinate vânzării.

Activele care corespund cerințelor acestei definiții se contabilizează în conformitate cu *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*. Acele active pe termen lung,

care nu sunt folosite în activitatea întreprinderii-investitor, ca terenurile, clădirile etc. se includ în componența proprietății de investiție și își țin evidența conform cerințelor *S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor"*.

După componență și omogenitate activele materiale pe termen lung se divizează în următoarele grupe:

- 1) active materiale în curs de execuție;
- 2) terenuri;
- 3) mijloace fixe;
- 4) resurse naturale.

Activele materiale în curs de execuție reprezintă cheltuielile privind achiziționarea și crearea activelor la beneficiarul construcției în decursul unei perioade îndelungate (achiziționarea utilajului ce necesită montaj, construirea clădirilor, construcțiilor speciale, plantarea și cultivarea plantațiilor perene). În componența activelor materiale în curs de execuție pot fi incluse și investițiile capitale ulterioare, în rezultatul cărora întreprinderea obține un avantaj economic (la modernizarea utilajului, reconstrucția întreprinderii etc.).

Terenurile prezintă un gen special de imobil, care are o durată de utilizare nelimitată în desfășurarea activității întreprinderii sau poate fi destinat închirierii. În componența acestei categorii intră ariile de pământ de care dispune întreprinderea, ocupate sub clădirile și edificiile ei, livezi, vii, câmpii etc.

Mijloacele fixe - activele materiale, al căror preț unitar depășește plafonul stabilit de legislație (1000 lei), planificate pentru utilizare în activitatea de producție, comercială și alte activități, în prestarea serviciilor mai mult de un an, sunt destinate închirierii sau în scopuri administrative.

Din mijloacele fixe fac parte utilajele, clădirile, mijloacele de transport, inventarul de producție. Factorul determinat în problema includerii obiectului respectiv în componența mijloacelor fixe îl constituie rolul lui față de activitatea întreprinderii sau procesul de producție. *De exemplu*, utilajul ce necesită montaj nu va fi considerat ca obiect de mijloace fixe până nu va fi pus în funcțiune. Fiind procurat până a fi pus în funcțiune, va fi considerat element de active materiale în curs de execuție. Același utilaj cumpărat pentru a fi vândut se consideră marfă, dar nu mijloace fixe.

Resurse naturale numim partea activelor materiale pe termen lung, care are o formă naturală concretă de rezerve de petrol, gaze, piatră, de material lemnos etc. și care, la rândul lor, pot fi extrase (explorate) în cursul unei perioadei îndelungate. Din această grupă mai fac parte resursele de nisip, pietriș, apă minerală, curativă etc.

În raport cu existența termenului de utilizare cunoaștem active materiale pe termen lung uzurabile (epuizabile) și neuzurabile.

Uzurabile sunt numite activele materiale pe termen lung cu o durată de utilizare (exploatare, extracție) limitată, pe parcursul căreia se calculează uzura (epuizarea). Această grupă o constituie mijloacele fixe și resursele naturale.

Active materiale pe termen lung neuzurabile numim activele care au o durată de utilizare nelimitată sau se află în proces de creare. Acestea cuprind terenurile și activele materiale în curs de execuție.

În funcție de apartenență, distingem active materiale pe termen ***lung proprii*** (care aparțin întreprinderii date ca patrimoniu) și ***închiriate*** (ce aparțin altei persoane juridice sau fizice, dar temporar sunt folosite de întreprinderea dată, în conformitate cu contractul de închiriere).

Grupa activelor materiale în curs de execuție în funcție de tipurile acestora poate fi divizată în:

- lucrări de construcție (extindere a clădirilor existente) a clădirilor, construcțiilor speciale;
- lucrări de montaj (asamblarea și instalarea utilajului);
- cheltuieli de achiziționare a utilajelor, instrumentelor, inventarului;
- alte lucrări capitale și servicii (de proiectare-explorare).

La rândul său, grupa terenurilor, în funcție de genul acestora, cuprinde: terenuri fără construcții, terenuri ocupate cu construcții (clădiri, construcții speciale), terenuri cu zăcămintele naturale, terenuri arendate pe termen lung. Pe aceste grupe se și ține evidența terenurilor.

În raport cu componența natural-substanțială, mijloacele fixe se subdivizează în următoarele grupe:

- ***clădiri*** - blocuri ale secțiilor de producție, biroului întreprinderii și altor subdiviziuni (profilactoriului, serviciului medical, caselor de odihnă etc.);

- ***construcții speciale*** - sonde de petrol, gaze naturale, poduri, drumuri, terenuri asfaltate ale întreprinderii; baraje, estacade, fântâni arteziene și alte feluri de fântâni, îngrădituri etc.;

- ***instalații de transmisie*** - rețele electrice, transmisiile, conductele cu toate dispozițiile intermediare pentru transformarea energiei și transmisia substanțelor lichide sau gazoase (abur, apă, aer comprimat etc.);

- ***mașini și utilaje***, care, la rândul lor, se subîmpart în:

- a) mașini și utilaje de forță - motoare cu abur, reactoare atomice, turbine cu abur, gaze, hidraulice, motoare cu ardere internă, motoare electrice, mașini electrice (generatoare electrice, compensatoare sincronice), tractoare și șasiuri autopropulsate, transformatoare de forță etc.;

b) mașini și utilaje de lucru - mașini și aparate, utilaje cu ajutorul cărora se acționează pe calea chimică, mecanică, termică asupra materiei prime, materialelor de a le transforma în produs: mașini și utilaje, inclusiv cu dirijare programată, automate (utilaj de evidență a produselor fabricate, controlului calității, produselor etc.);

c) aparate și instalații de măsurare și reglare și utilaj de laborator - aparate și instalații destinate măsurării grosimii, diametrului, suprafeței, masei, timpului, presiunii, vitezei, capacității, aparate pentru încercarea materialelor, executarea experiențelor, analizelor etc.;

d) tehnică de calcul - computere, calculatoare de comandă, calculatoare și dispozitive analogice, calculatoare numerice (calculatoare cu tastatură) etc.;

e) alte mașini și utilaje - mașini și utilaje care nu intră în grupele enunțate (utilajele stațiilor telefonice, instalațiile televiziunii industriale, mașinile de pompieri) etc.;

- **mijloace de transport** - transportul auto, căii-ferate, aerian, navele (maritime și fluviale), precum și magistralele de asigurare cu gaze și apă etc.;

- **unelte și scule, inventar de producție și gospodăresc și alte tipuri de mijloace fixe** - obiecte cu destinație de a executa unele operații de producție (ambalaj de păstrare a materialelor lichide, pulverulente, butoaie, bidoane, containere, obiecte destinate transportării produselor în cadrul întreprinderii și nu prezintă ambalaj), unelte de tăiat, de lovit, de presat, de îndesat, inclusiv manuale și mecanizate, pentru executarea lucrărilor de montaj, inventarul gospodăresc - mobilierul, safeuri, aparate de multiplicat, hectografie, șapirografie, corturi etc.

- **animale de producție și reproducție** - animalele de muncă (cabaline, bovine și alte animale de muncă), animale de reproducție (vacii, tauri de prăsilă, armăsari și iepe de prăsilă, etc.);

- **plantații perene** - ariile de livezi, vii, alte plantații perene fructifere sau decorative fără valoarea terenurilor ocupate cu acestea;

- **alte mijloace fixe** - fondurile de bibliotecă, investițiile, valorile muzeale, exponatele lumii animale în menajerii, investiții ulterioare în mijloacele fixe arendate.

Resursele naturale pot fi grupate după tipuri (genuri) de resurse: petrol, gaze naturale, piatră de var, piatră de construcție, prundiș, nisip, apă minerală, curativă etc.

Contabilitatea intrării mijloacelor fixe

Modul de contabilizare a intrărilor de mijloace fixe este prevăzut de *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"* și depinde de condițiile și modul de achiziționare și creare.

Achiziționarea mijloacelor fixe la întreprindere poate fi pe calea construcției, procurării contra plată de la alte persoane fizice și juridice, unele obiecte pot fi primite cu titlu gratuit, de la

fondatori sub forma de aport în capitalul statutar, trecute la intrări în rezultatul stabilirii plusurilor de mijloace fixe în urma inventarierii, achiziționării prin schimb etc.

Actualmente este păstrat modul tradițional de reflectare a intrărilor mașinilor, utilajelor, construcțiilor și a altor obiecte din grupa mijloacelor fixe. **Momentul includerii în componența mijloacelor fixe** este considerat **data punerii în funcțiune a obiectului**. De la această dată începe calcularea uzurii mijloacelor fixe. Documentul de bază a punerii în funcțiune a obiectului este procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe.

Pentru evidența mijloacelor fixe este destinat *contul 123 "Mijloace fixe"*. Mijloacele fixe procurate de la alte persoane fizice și juridice sunt reflectate în contabilitate în felul următor:

- Dacă mijloacele fixe nu necesită montaj și data punerii în funcțiune coincide cu momentul procurării, valoarea de cumpărare, precum și cheltuielile de procurare și aprovizionare, sunt incluse nemijlocit în *debitul contului 123 "Mijloace fixe"*.

- Atunci când mijloacele fixe nu necesită montaj, iar data procurării acestora nu coincide cu momentul punerii în funcțiune (*de exemplu:* conform condițiilor tehnice de exploatare a mijloacelor de transport auto noi, ele pot fi incluse în componența mijloacelor fixe numai după rodaj).

- Mijloacele fixe ce necesită montaj sau o perioadă îndelungată până la punerea lor în funcțiune (construcția caselor, construcția drumurilor, podurilor, fântânilor și altor obiecte), cheltuielile de achiziționare anticipat își țin evidența la *contul sintetic 121 "Active materiale în curs de execuție"*. La punerea în funcțiune a acestor obiecte, cheltuielile acumulate sunt decontate din *creditul contului 121 "Active materiale în curs de execuție"* în contrapartidă cu *contul 123 "Mijloace fixe"*.

Metodele de calculare a uzurii

În conformitate cu cerințele *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*, se recomandă următoarele metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- a) liniară;
- b) în raport cu volumul de produse (articole) fabricate (metoda de producție);
- c) degresivă cu rată descrescătoare;
- d) soldului degresiv.

Ultimele două metode fac parte din metodele accelerate. E de menționat că în baza calculării uzurii mijloacelor fixe după primele trei metode, este pusă valoarea uzurabilă, iar după a patra metodă - valoarea de intrare a obiectului respectiv. Totuși valoarea rămasă probabilă este

necesară pentru a determina uzura obiectului din ultimul an al duratei de funcționare utilă.

Metoda liniară. În conformitate cu această metodă, valoarea uzurabilă a obiectului va fi decontată (repartizată) uniform pe parcursul duratei de funcționare utilă. Suma uzurii nu depinde de intensitatea utilizării activului și se determină prin raportul valorii uzurabile către numărul anilor (perioadelor gestionare) ale duratei de funcționare utilă. Norma uzurii va fi egală cu raportul 100 către numărul de ani ai duratei de funcționare utilă.

Metoda în raport cu volumul de produse (piese) fabricate (de producție). Uzura calculată, conform cerințelor acestei metode, se determină ținând cont numai de volumul de produse, articole, piese, kilometrajul parcurs etc.

Uzura lunară va fi determinată de volumul efectiv de produse fabricate sau servicii prestate din luna gestionară. Mărimea uzurii acumulate va varia în raport cu modificarea volumului de producție, iar valoarea de bilanț se va micșora întocmai cu aceeași sumă până se va egaliza cu valoarea rămasă probabilă. Această metodă poate fi aplicată la calcularea uzurii utilajelor tehnologice, care, nemijlocit, participă la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor.

Metode accelerate. La baza acestor metode este pusă teoria ce prevede obținerea unui volum mai mare de produse și servicii în primii ani de funcționare a mijloacelor fixe, iar în a doua jumătate a duratei de funcționare utilă - obținerea unui volum mai mic. Respectiv, obiectele (mașinile, utilajele) în a doua jumătate a duratei de funcționare se supun mai des reparațiilor. Din această cauză, uzura calculată în primii ani e mai mare, iar în anii ulterioari - mai mică. Concomitent, cheltuielile de reparație în primii ani de funcționare sunt mai mici, iar în cei ulterioari - mai mari. Pe parcursul duratei de funcționare utilă, din punctul de vedere teoretic, există următorul echilibru: sumele mai mari ale uzurii plus cheltuielile (consumurile) de întreținere și reparație mai mici în primii ani de utilizare sunt aproximativ egale cu sumele mai mici ale uzurii calculate plus cheltuielile mai mari de reparație în anii ulterioari de exploatare. Grafic aceasta poate fi prezentat în felul următor:

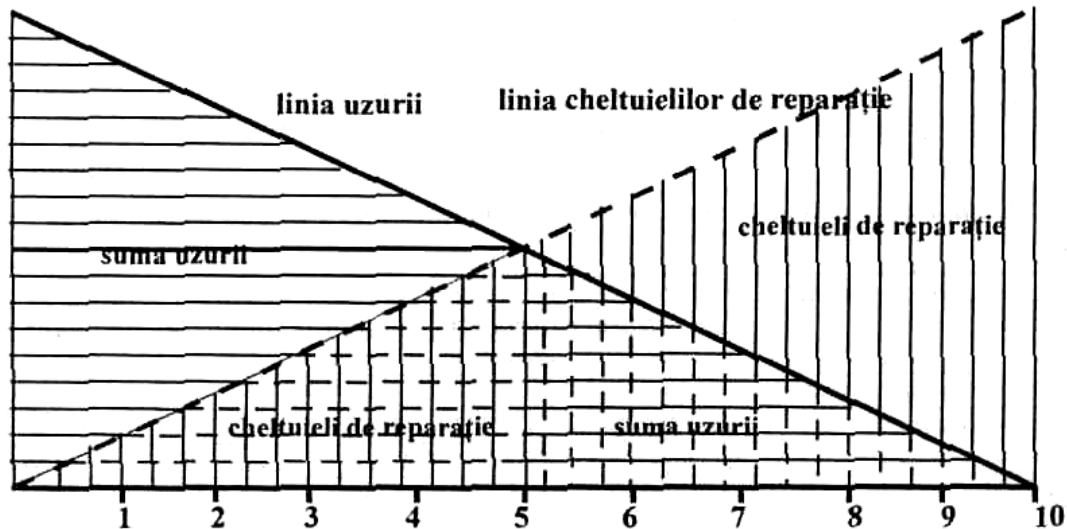


Fig. 1 Prezentarea grafică a cheltuielilor de reparație și a uzurii pe parcursul duratei de utilizare (10 ani)

Evident, această prezentare poartă caracter teoretic, însă ea nu este lipsită de natura practică de folosire a mașinilor și utilajelor, ba chiar și a altor tipuri de mijloace fixe.

Metoda degresivă cu rata descrescătoare (cumulativă). În baza acestei metode, uzura este determinată prin produsul unui coeficient și a valorii uzurabile. Acest coeficient se calculează prin raportul numărului de ani a duratei de funcționare (în ordinea descrescătoare) către suma anilor duratei de funcționare utilă (numărul cumulativ).

Metoda soldului degresiv. Conform acestei metode, suma uzurii unor mijloace fixe se calculează în baza normei de uzură prevăzută după metoda liniară, majorată nu mai mult de două ori. De exemplu, norma de uzură (metoda liniară) a utilajului constituie 20%.

Ultimele două metode necesită o atenție deosebită și o caracteristică mai profundă. Ele stimulează dezvoltarea progresului tehnico-științific, deoarece întreprinderea are posibilitate în primii ani să deconteze cea mai mare parte a valorii uzurabile. Prin urmare, în caz de necesitate a scoaterii din uz a mașinilor, utilajelor sub influența pieței, pierderile vor fi minimale. Utilizarea metodelor accelerate dă posibilitate întreprinderii, fără pierderi mari, să introducă noi tehnologii, noi mașini și utilaje, să reducă costul produselor fabricate, respectiv să micșoreze prețul de vânzare și să devină competitivă.

În scopuri fiscale suma uzurii se determină din valoarea de bilanț la sfârșitul anului gestionar și norma de uzură aferentă categoriei respective a mijloacelor fixe.

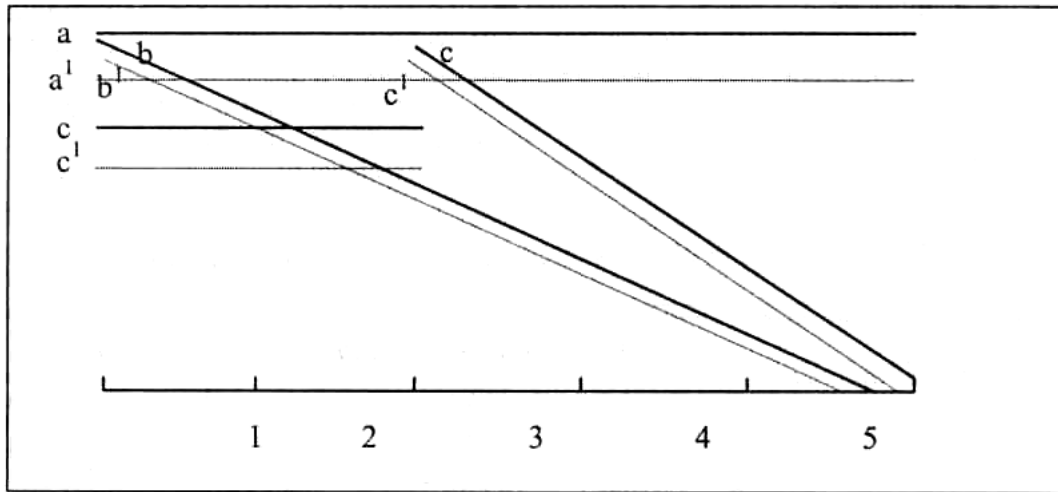
Alegerea metodei de calculare a uzurii

Prevederile *S.N.C. 16* pune la dispoziția întreprinderii mai multe metode de calculare a uzurii. Întreprinderea de sine stătător alege acea metodă din cele examinate care corespunde intereselor ei și situației financiare. În acest scop există mai multe recomandări sau argumente, din punct de vedere economic.

Principala regulă în soluționarea acestei probleme constă în următoarea: uzura calculată pe parcursul duratei de funcționare utilă trebuie să corespundă schemei privind obținerea avantajului economic (beneficiului) din utilizarea activului respectiv. Ea se explică în felul următor. Dacă întreprinderea planifică că va obține un volum (mărime) egal al avantajului economic (linia *a*, schema 1) pe parcursul duratei de utilizare - să admitem cinci ani - a obiectului, atunci și suma uzurii calculate în fiecare an trebuie să fie la fel egală (linia *a^I*). În acest caz, întreprinderea trebuie să folosească metoda liniară. Când întreprinderea intenționează în primii ani de utilizare să obțină un avantaj economic mai mare, iar în anii ulterioari - treptat, un avantaj mai mic (linia *b*), atunci și suma uzurii calculate (linia *b^I*) trebuie să corespundă acestei scheme. Prin urmare, întreprinderea trebuie să folosească una din metodele accelerate de calculare a uzurii: degresivă cu rata descrescătoare sau metoda soldului degresiv. Modificarea programului de utilizare (trecerea de la un schimb la două sau trei) a activului provoacă creșterea intensificată a acestuia, respectiv și a volumului avantajului obținut. Aceasta contribuie trecerea de la o metodă de calculare a uzurii la alta. *De exemplu*, în primii doi ani de utilizare întreprinderea a folosit utilajul într-un schimb, iar după doi ani s-a intensificat brusc utilizarea acestuia, determinând astfel majorarea avantajului. Ținând cont de aceasta, întreprinderea trece de la metoda liniară la una din metodele accelerate de calculare a uzurii (liniile *c* și *c^I*), schema 1.

Schema 1

Coresponderea mărimii uzurii mijloacelor fixe cu schema obținerii avantajului economic pe parcursul duratei de funcționare utilă



Evident că calcularea uzurii, în conformitate cu schema obținerii avantajului economic, nu trebuie să fie înțeleasă în sensul propriu al cuvântului. Ea poate fi aplicată la utilizarea de către întreprindere a metodelor de calculare a uzurii privind mașinile, utilajele tehnologice de producție, mijloacele de transport, mai cu seamă - privind utilajele unice și foarte scumpe etc. În agricultură, pentru mașinile agricole (tractoare, combine, inventar agricol etc.), este rațională aplicarea metodei liniare. Această metodă poate fi recomandată pentru a calcula uzura clădirilor, construcțiilor speciale, inventarului de producție și gospodăresc, instalațiilor de transmisie, instrumentelor, mobilei, calculatoarelor de birou etc.

E rațional, în unele cazuri, la alegerea metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe să se țină cont și de următoarea regulă: *dacă întreprinderea, în momentul punerii în funcțiune, n-a determinat care va fi schema de obținere a avantajului economic pe parcursul duratei de utilizare a activului, atunci ea aplică metoda liniară. De exemplu*, întreprinderea a achiziționat un utilaj, dar la punerea în funcțiune nu cunoștea modul de utilizare pe întreg termenul. În acest caz, uzura utilajului va fi calculată după metoda liniară.

Revizuirea duratei de funcționare utilă a mijloacelor fixe

Periodic, întreprinderea concretizează durata de funcționare utilă pe parcursul perioadei de utilizare. Se recomandă de a determina această durată la momentul revizuirii și de a o compara cu acest indicator calculat la momentul punerii în funcțiune. Dacă în această comparare apare o suficientă diferență (în *S.N.C. 16* nu se indică mărimea concretă a acestei diferențe, însă este prevăzută o perioadă mai mare de 3-4 luni), atunci durata de funcționare utilă se revizuieste.

Necesitatea reexaminării duratei de funcționare utilă a mijloacelor fixe este condiționată de diferiți factori:

1) comiterea unor greșeli de calculare a duratei de funcționare utilă la punerea în funcționare a obiectului;

2) înfăptuirea investițiilor capitale ulterioare (reparația capitală ale cărei cheltuieli au fost capitalizate), modernizarea obiectului, reconstruirea, extinderea întreprinderii;

3) influența uzurii morale, scăderea competitivității produselor la piață, la a căror fabricare participă activul respectiv etc.

În conformitate cu paragraful 52 al *S.N.C. 16*, întreprinderea e datoare să concretizeze și metoda de calculare a uzurii privind obiectul de mijloace fixe respectiv. Drept temei de a o concretiza servesc:

1) neargumentat a fost aleasă metoda de calculare a uzurii la punerea obiectului în funcțiune;

2) modificarea în programa utilizării obiectului care influențează modificarea respectivă în schema obținerii avantajului economic (profitului) și altele. Dacă în rezultatul concretizării s-a dovedit divergență suficientă (metoda de calculare a uzurii nu corespunde schemei obținerii avantajului economic), atunci întreprinderea revizuieste metoda aplicată până la momentul revizuirii ei și face corectări în suma uzurii calculate pe perioada de gestiune și pe cea viitoare.

Contabilitatea creanțelor pe termen scurt privind veniturile calculate și contabilitatea altor creanțe pe termen scurt

Veniturile calculate ale întreprinderii cuprind :

- venituri privind arenda;
- venituri privind dobânzile și redevențele calculate;
- venituri privind dividendele calculate;
- alte venituri.

Pentru generalizarea informației privind existența, înregistrarea și achitarea creanțelor curente privind veniturile calculate, e destinat *contul de activ 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"*. În debitul acestui cont se reflectă înregistrarea creanțelor privind veniturile calculate, iar în credit - achitarea acestora. Soldul este debitor și reprezintă suma creanțelor pe termen scurt aferente veniturilor calculate la finele perioadei de gestiune. La *contul 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"* pot fi deschise următoarele *subconturi: 2281 "Creanțe pe termen scurt privind arenda", 2282 "Creanțe pe termen scurt privind dobânzile și redevențele calculate", 2283 "Creanțe pe termen scurt privind dividendele*

calculate", 2284 *"Creanțe pe termen scurt privind alte venituri"*.

Veniturile calculate se înregistrează ca creanțe în *debitul contului 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"* în contrapartidă cu conturile *clasei 6 "Venituri"*, în dependență de tipul activității unde a fost obținut și calculat venitul. În *contul 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"* nu se reflectă sumele veniturilor calculate din vânzări.

În afară de creanțele comerciale, ale personalului, părților legate, bugetului, în procesul activității economice a întreprinderii apar și alte creanțe la care se referă:

- datorii ale companiilor de asigurări;
- datorii ale organelor de asigurări sociale;
- datorii privind pretențiile înaintate și recunoscute;
- datorii privind alte operații.

Pentru generalizarea existenței și mișcării acestor creanțe este destinat *contul de activ 229 "Alte creanțe pe termen scurt"*. În debitul acestui cont se reflectă înregistrarea creanțelor pe termen scurt, iar în credit - achitarea lor. Soldul este debitor și reprezintă suma creanțelor pe termen scurt la finele perioadei de gestiune. La *contul 229 "Alte creanțe pe termen scurt"*, în dependență de caracterul operației care a cauzat apariția creanțelor, pot fi deschise următoarele *subconturi: 2291 "Creanțe pe termen scurt ale companiilor de asigurări", 2292 "Creanțe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale", 2293 "Creanțe pe termen scurt privind pretențiile înaintate și recunoscute", 2294 "Creanțe pe termen scurt privind alte operații"*.

Operații economice din luna ianuarie

N	Conținutul operațiilor	Dt	Ct	S
1	S-a primit gratuit un automobil	123	6224	5000
2	S-a calculat uzura m/fixe:			
	a) utilajului	7131	124	260
	b) clădirilor	7131	124	131
	c) mijloacelor de transport	7123	124	-
3	S-a calculat amortizarea activelor nemateriale	7132	113	22
4	S-a calculat amortizarea activelor nemateriale livrate	113	111	10800
5	Soldul producției neterminate se transferă la contul producției de bază, pe părți:			
	a) la cheltuielile materiale directe	8111	215	425
	b) la cheltuielile directe de retribuire a muncii	8112	215	568
	c) la contribuțiile la asigurări sociale	8113	215	265
	d) la cheltuielile indirecte de producție	8114	215	190
6	S-au continuat materiale în producția de bază			8250
7	S-au eliberat în exploatare O.M.V.S.D. cu costul până la 50 lei p/u 1 unitate pentru necesitățile producției de bază	2132	2131	360
8	S-a calculat uzura O.M.V.S.D. eliberate în exploatare	8111	2141	360
9	S-a calculat salariul muncitorilor de bază ocupați cu fabricarea producției	8112	5311	1820
10	S-au efectuat contribuții la A/S de la suma salar. calculat 30%	8113	5311	546
11	S-a primit către achitare contul pentru combustibil și energie consumate în scopuri tehnologice		5211	1820
12	S-a calculat salariul:			
	a) personalului secțiilor	7133	5311	6520
	b) personalului administrativ	7122	5311	1950
	c) muncitorilor ocupați cu ambalarea producției	7133	5311	5010
13	S-au efectuat contribuții la A/S de la suma salariului calculat în mărime de 30%			
	a) personalului secțiilor	7133	5331	1956
	b) personalului administrativ	7133	5331	2403
	c) muncitorilor ocupați cu ambalarea producției	7122	5331	585
14	S-a primit către plată contul pentru pauză subdiviziunilor de producție	7114	5211	1795
15	Se casează suma uzurii calculate a O.M.V.S.D. ieșite din exploatare	2141	2132	210
16	S-au luat la evidență deșeurile obținute în urma casării O.M.V.S.D.	2111	2131	40
17	Se anulează suma cheltuielilor producției de bază		8111	
18	S-au luat la evidență producția finită ieșită din secțiile de producție	216		
19	Se reflectă valoarea bilanțieră a producției neterminate			1507
20	Se reflectă costul producției neterminate			39550
21	Au intrat bani la contul de decontare pentru producția realizată	242	5211	42000
22	S-au restituit avansurile acordate pe termen scurt	241	539	408
23	S-au calculat dividendele pe acțiuni	6214	228	1100
24	S-au încasat la contul de decontare suma amenzii pentru încălcarea condițiilor contractuale	242	6123	1680

Elaborarea politicii de contabilitate

25	Se anulează o parte a sumei pentru arenda calculată a m/fixe date în arendă	1238	134	450
26	S-a încasat la contul de decontare diferența de curs pozitivă	242	6223	88
27	S-a reținut din salariul personalului:			
	a) impozit pe venit	5311	534	7200
	b) defalcările în f. de pensii	5311	5333	275
	c) conform listelor executorii	5311	6123	105
28	S-au primit de la bancă bani în numerar	241	242	34250
29	S-a plătit din casă:			
	a) salariul	5311	241	32500
	b) titularului de avans	2272	241	485
30	S-a acceptat contul către achitare:			
	a) p/u energie	7135	5211	1095
	b) p/u serviciile de poștă și de telegraf	7135	5353	95
31	S-a acceptat contul organizației de transport pentru vinderea producției	7123	5393	595
32	Se anulează costul ambalajului utilizat la ambalarea producției	7122	2114	235
33	S-a plătit pentru reclama efectuată în I, II, III simestru	7124	241	2010
34	Se reflectă cheltuielile legate de reclamă lunar			223
35	Se achită cheltuielile de reprezentare			138
36	S-a primit darea de seamă despre cheltuielile legate de deplasări	7139	5322	480
37	S-a reținut în casă soldul banilor de la titular	241	2272	465
38	Se achită pentru creditele obținute			
39	Se reflectă suma acțiunilor proprii răscumpărate de la acționari			
40	Se reflectă TVA la producția vândută spre încasare	524	5342	10350
41	S-a calculat dividendele fondatorilor din contul rezervelor prevăzute de statut		537	
42	S-a calculat rezerva de datorii dubioase în mărime de 3% de la suma debitoare pe t. scurt			
43	S-a transferat de la contul de decontare			
	a) furnizor pentru materialele primite			
	b) comisionul băncii			
44	S-a trecut în contul bugetului suma TVA către recuperare			
45	Se anulează suma diferenței dintre costul producției și valoarea netă de realizare			
46	Se anulează suma totală a cheltuielilor la rezultatul financiar			
47	Se anulează suma totală a veniturilor la rezultatul financiar			
48	S-a calculat impozitul pe venit			
49	Se anulează cheltuielile legate de impozitul pe venit la rezultatul financiar			
50	Se determină profitul net			

Balanța de verificare pentru luna ianuarie

N. cont	Denumirea contului	Soldul		Rulaj		Soldul	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
111	Active nemateriale	2600				2600	

Elaborarea politicii de contabilitate

113	Amortizarea activelor		150				
1231	Clădiri	52400				52400	
1233	Mașini, utilaje și instalații de transmisiune	15550				15550	
1234	Mijloace de transport	-		5000		5000	
1241	Uzura clădirilor		6600			6600	
1243	Uzura mașinilor, utilajului și instalațiilor de transmisiune		7410			7410	
1244	Uzura mijloacelor de transport	-	-	-	-	-	-
211	Materiale	1200				1350	
2131	OMVSD în exploatare	450					
214	Uzura OMVSD						
215	Producția neterminată	1830				1507	
216	Producția	1090				1170	
221	Datoria debitoare pe termen scurt pe facturi	11750			5000		

241	Casa	250			34250	32500
242	Cont de decontare	18013			42000	34250
243	Cont valutar	1820				89
311	Capital statutar			50729		
322	Rezerve prevăzute de statut			1860		
323	Alte rezerve			1700		
332	Profit nerepartizat al anilor trecuți			2548		
424	Avansuri pe termen lung primite			8000		
511	Credite bancare pe termen scurt			5220		
515	Venituri anticipate curente			3180		
521	Datorii pe termen scurt privind tact. comerciale			5684		
531	Datorii privind ret. muncii			10840	32500 7200 275 105	
533	Datorii privind asigurările sociale			3232		275
534	Datorii privind decontările cu bugetul			1050		7200
535	TVA și accize supuse încasării			484		
537	Datorii față de fondatori și					

Elaborarea politicii de contabilitate

	participanți				
539	Alte datorii pe termen scurt			485	
	Total conturile bilanțiere	106993	87327		
6111	Veniturile de la realizarea producției				
6122	Venituri de la arenda curentă				
6123	Venituri sub formă de amenzi și penalități				1680 105
6214	Venituri sub formă de dividende				
6223	Venituri în urma diferențelor în curs de valută				
6224	Venituri din active intrate cu titlu gratuit				
711	Costul vânzărilor				
7122	Cheltuieli de ambalare a producției			190	
7123	Cheltuieli de transport privind desfacerea				
7124	Cheltuieli de reclamă				
7126	Cheltuieli privind datoriile dubioase				
7131	Cheltuieli privind uzura și reparația m/fixe cu destinații de producție				
7132	Cheltuieli privind repartizarea activelor nemateriale				
7133	Cheltuieli de întreținere a personalului administrativ și de conducere			568	265
7137	Cheltuieli de reprezentare				
7139	Alte cheltuieli generale și administrative				
714	Alte cheltuieli operaționale				
745	Cheltuieli privind procente pentru credite și împrumut				
351	Rezultat financiar total				
731	Cheltuieli privind impozitul pe venit				
	Total				
	În total	106993	87327		