



PUBLICATION # 2  
GUIDE FOR THE ACCOUNTANT OF AN  
ENTREPRENEURIAL AGRICULTURAL COOPERATIVE  
in Romanian

# **Ghidul contabilului cooperativei agricole de întreprinzător**

BEST AVAILABLE COPY



# **Ghidul contabilului cooperativei agricole de întreprinzător**

**Programul de Asistență pentru Fermierii Privati**

Chișinău • 2002

CZU 334.734:631.115.8+657(036)  
G49

Programul de Asistență pentru Fermierii Privati:  
Prezentul ghid a fost susținut financiar de Agenția Statelor Unite pentru Dezvoltarea Internațională (USAID). Opiniile exprimate în acest ghid aparțin autorilor și nu reflectă în mod necesar poziția USAID. Prezentul ghid a fost de asemenea susținut financiar de Fundația Soros-Moldova și East-West Management Institute.

Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții

**Ghidul contabilului cooperativei agricole de întreprinzător / ACAP –**  
Ch.: ACAP, 2002. – 272 p.

Toate drepturile asupra acestei lucrări aparțin Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP). Toate materialele incluse în prezentul ghid sunt pregătite de un grup de specialiști de la ASEM și ACAP.

## Introducere

---

Prezenta lucrare are drept scop de a explica într-o formă accesibilă modul de ținere a contabilității în cooperativele agricole de întreprinzător (în continuare – cooperative), create în conformitate cu **Legea privind cooperativele de întreprinzător nr.73-XV** din 12 aprilie 2001 (în continuare – **Legea nr.73-XV**).

În lucrarea de față se caracterizează bazele normative ale contabilității în cooperative, se expune modul de contabilizare a activelor nemateriale și materiale pe termen lung, stocurilor, mijloacelor bănești, creanțelor și datoriilor, rabaturilor și adaosurilor cooperatiste, capitalului social, consumurilor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare. Materialele teoretice sunt însoțite de exemple concrete, aplicații practice, scheme, tabele etc.

Un loc important în carte îl ocupă metoda de întocmire a rapoartelor financiare. În baza unui exemplu concret se expune modul de completare a **Bilanțului contabil**, **Raportului privind rezultatele financiare**, **Raportului privind fluxul capitalului propriu**, **Raportului privind fluxul mijloacelor bănești**, precum și a **Notei explicative** la rapoartele financiare anuale.

La lucrare sunt anexate nomenclatorul Standardelor Naționale de Contabilitate (S.N.C.), modele privind politică de contabilitate, procesul-verbal de prestare a serviciilor și conturile personale ale membrilor cooperativei.

Materialele conținute în carte sunt expuse în conformitate cu **Legea contabilității nr.426-XIII** din 4 aprilie 1995, **Legea nr.73-XV**, **S.N.C.**, alte acte normative în vigoare la 1 martie 2002. Totodată prezenta lucrare nu substituie actele legislative și normative în domeniul contabilității, ci constituie doar un îndrumar metodic în care se explică prevederile actelor specificate și modul de aplicare în practică a acestora.

În lucrare se examinează numai aspectele contabile ale operațiunilor economico-financiare efectuate de către cooperative. Aspectele fiscale ale acestor operațiuni vor fi expuse într-o lucrare separată care va fi elaborată în conformitate cu prevederile legislației fiscale în vigoare.

La pregătirea lucrării au fost utilizate **S.N.C.**, comentariile privind aplicarea **S.N.C.**, planul de conturi contabile și alte acte normative, precum și volumele I și II ale seriei de cărți **“Noul sistem contabil al agenților economici din Republica Moldova”** și manualul **“Contabilitate financiară”**, editate de Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova cu asistența financiară a Agenției S.U.A. pentru Dezvoltarea Internațională (USAID).

Ghidul este destinat contabililor și conducătorilor cooperativelor, auditorilor, participanților la cursurile de reciclare, precum și profesorilor și studenților din instituțiile de învățământ cu profil economic.

Autorii ghidului: **Vasile Benderschi** (capitolul 2), **Ludmila Grabarovschi** (capitolele 5, 9 (§ 9.1, 9.2)), **Alexandru Nederița** (introducere, capitolele 1, 6), **Stefania Poberejnic** (capitolul 9 (§ 9.3, 9.6, 9.8)), **Adela Sandu** (capitolul 4), **Natalia Țiriulnicov** (capitolele 7, 8, 9 (§ 9.5, 9.7)), **Marina Șelaru** (capitolul 9 (§ 9.3, 9.8)), **Natalia Zlatina** (capitolele 3, 9 (§ 9.4)).

Prezentul ghid a fost elaborat în cadrul Programului de Asistență pentru Fermierii Privati.



# Capitolul 1. Bazele normative ale contabilității cooperativei agricole de întreprinzător

## Obiectivele capitolului:

- *Caracteristica generală a actelor legislative și normative ce reglementează modul de organizare a contabilității în cooperativă.*
- *Descrierea regulilor generale de ținere a contabilității cooperativei.*
- *Explicarea modului de documentare a operațiunilor economice și de reflectare a acestora în registrele contabile.*
- *Examinarea sistemelor de organizare a contabilității care pot fi aplicate în cooperativă.*
- *Dezvăluirea modului de elaborare și aplicare a politicii de contabilitate a cooperativei.*

## 1.1. Reglementarea normativă a contabilității

Cooperativa reprezintă o organizație comercială cu statut de persoană juridică și este obligată să țină contabilitatea în același mod ca și alte întreprinderi ce desfășoară activitate de întreprinzător.

Contabilitatea cooperativei este reglementată de actele legislative și normative prezentate în tabelul 1.1.

*Tabelul 1.1*

### Nomenclatorul actelor legislative și normative ce reglementează modul de ținere a contabilității cooperativei agricole de întreprinzător

<i>Denumirea actelor legislative/normative</i>	<i>Prevederile de bază</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Legea contabilității nr.426-XIII din 4 aprilie 1995</b>	Reguli generale privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>- documentarea operațiunilor economice</li> <li>- întocmirea registrelor contabile</li> <li>- inventarierea patrimoniului</li> <li>- corectarea erorilor contabile</li> <li>- întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare</li> </ul>
<b>Legea privind cooperativele de întreprinzător nr.73-XV din 12 aprilie 2001</b>	Modul de: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ținere a contului personal al membrului cooperativei</li> <li>- prezentare a rapoartelor financiare și a raportului specializat al cooperativei</li> <li>- păstrare a documentelor cooperativei</li> </ul>
<b>Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare</b>	Caracteristica generală a: <ul style="list-style-type: none"> <li>- convențiilor și principiilor fundamentale ale contabilității</li> <li>- elementelor rapoartelor financiare și a grupelor de utilizatori ai acestora</li> </ul>
<b>S.N.C. generale (nomenclatorul S.N.C., aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, este prezentat în anexa 1 la ghidul de față)</b>	Norme generale de: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ținere a contabilității</li> <li>- evaluare și constatare a activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare</li> <li>- întocmire a rapoartelor financiare, anexelor la acestea și a Notei explicative</li> </ul>

## Capitolul 1. Bazele normative ale contabilității cooperativei agricole de întreprinzător

<i>1</i>	<i>2</i>
<b>S.N.C. 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”</b>	Criteriile de aplicare a sistemelor contabile complet și simplificat Caracteristica și nomenclatorul planului de conturi simplificat Formulare de registre contabile și rapoarte financiare simplificate
<b>Comentarii privind aplicarea S.N.C.</b> (la etapa actuală sunt în vigoare Comentariile la S.N.C. 1, 7, 13, 16, 18, 23, 24, 25, 27, 28)	Explicații oficiale (în baza exemplurilor concrete) privind aplicarea prevederilor S.N.C.
<b>Indicații metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător</b>	Modul de contabilizare a: - cheltuielilor de constituire - capitalului social - tranzacțiilor operaționale interne și externe - adaosurilor și rabaturilor cooperatiste - repartizării profitului net - operațiunilor de reorganizare și lichidare Prezentarea informației în rapoartele financiare
<b>Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor</b>	Nomenclatorul și caracteristica conturilor contabile Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile
<b>Instrucțiuni, scrisori și alte acte instructive emise de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova</b>	Explicații privind modul de ținere a contabilității în diferite domenii de activitate a întreprinderilor, inclusiv a cooperativelor

Acele legislative și normative prezentate în tabelul 1.1 sunt obligatorii pentru toți agenții economici, inclusiv și pentru cooperative.

## 1.2. Organizarea contabilității

### 1.2.1. Reguli generale privind ținerea contabilității

Contabilitatea cooperativei poate fi ținută de către:

- contabilitate (serviciul contabil) care constituie o subdiviziune structurală autonomă a cooperativei;
- contabilul titular al cooperativei;
- contabilul netitular (în bază de contract) al cooperativei;
- firma de audit (de consulting).

Responsabilitatea pentru ținerea și organizarea contabilității îi revine președintelui cooperativei care trebuie să asigure:

- elaborarea și respectarea politicii de contabilitate;
- controlul asupra operațiunilor economice efectuate și înregistrării acestora în documentele primare;
- autenticitatea, plenitudinea și oportunitatea informației conținute în rapoartele financiare;
- păstrarea documentelor primare, registrelor contabile și rapoartelor financiare.

În afară de președintele cooperativei, răspunderea pentru organizarea diferitelor sectoare de evidență de asemenea o poartă:

- șeful serviciului contabil (contabilul) care trebuie să:

- asigure controlul asupra reflectării tuturor operațiunilor economice efectuate în conturile contabile,
- respecte principiile metodologice de organizare a contabilității,
- întocmească registrele contabile și rapoartele financiare în termenele stabilite;
- persoanele care au semnat documentele primare și registrele contabile – referitor la oportunitatea și corectitudinea întocmirii documentelor primare și a registrelor contabile, precum și la autenticitatea informației conținute în acestea.

La organizarea contabilității cooperativei este necesar de luat în considerare următoarele momente:

- ◆ șeful serviciului contabil, de comun acord cu președintele cooperativei, semnează acte (documente primare) care servesc drept temei pentru primirea și predarea mărfurilor și materialelor, mijloacelor bănești, precum și pentru înregistrarea creanțelor și datoriilor cooperativei;
- ◆ ordinele de angajare, transferare și destituire din funcție a gestionarilor și a lucrătorilor din contabilitate se emit cu acordul șefului serviciului contabil;
- ◆ șefului serviciului contabil (contabilului) i se interzice să primească spre executare documente privind operațiunile economice care contravin actelor legislative și normative în vigoare și încalcă disciplina contractuală și financiară. Astfel de documente se primesc spre executare numai cu indicațiile suplimentare în scris ale președintelui cooperativei, căruia ulterior îi revine răspunderea pentru aceasta;
- ◆ odată cu destituirea din funcție a șefului serviciului contabil (contabilului) toate dosarele se transmit șefului serviciului contabil (contabilului) nou-numit sau contabilului-șef interimar, desemnat prin ordin de către președintele cooperativei. Concomitent se efectuează controlul asupra ținerii contabilității, autenticității rapoartelor financiare, întocmindu-se un act aprobat de președintele cooperativei.

Cooperativa trebuie să:

- reflecte toate operațiunile economice efectuate în documentele contabile primare;
- întocmească formularele registrelor contabile și rapoartelor financiare conform prevederilor S.N.C. corespunzătoare;
- elaboreze și să aplice politica de contabilitate proprie.

### **1.2.2. Documentarea operațiunilor economice**

Cooperativa este obligată să reflecte toate operațiunile economice în documentele contabile primare. În calitate de documente primare pot fi utilizate formularele-tip de documente justificative interdepartamentale<sup>1</sup> și departamentale, precum și formularele de documente elaborate de sine stătător și aprobate în modul stabilit, care conțin următoarele elemente obligatorii:

- denumirea documentului;
- data întocmirii;
- conținutul operațiunii economice;
- unitatea de măsură a operațiunii economice (în expresie naturală și bănească);
- denumirea întreprinderii;
- funcțiile și numele persoanelor responsabile de efectuarea operațiunii economice și perfectarea documentară corectă a acesteia;
- semnăturile personale și lizibile ale persoanelor responsabile.

---

<sup>1</sup> Formularele documentelor primare interdepartamentale sunt prezentate în catalogul Departamentului Statisticii al Republicii Moldova "Formularele interdepartamentale tipizate de evidența primară pentru întreprinderile și organizațiile Republicii Moldova" (în două părți) . – Chișinău, 1995 (p.I) și 1997 (p.II).

În funcție de natura operațiunii economice și a tehnologiei de prelucrare a informației, în documentele justificative pot fi incluse și alte elemente suplimentare.

Documentul contabil primar trebuie să fie întocmit în momentul efectuării operațiunii economice, iar dacă acest lucru este imposibil, – nemijlocit la terminarea operațiunii. La vânzarea mărfurilor, producției și serviciilor cu utilizarea mașinilor de casă și control documentele contabile primare (privind înregistrarea banilor și decontarea valorii de bilanț a mărfurilor, producției și serviciilor vândute) se întocmesc în baza bonurilor de casă nu mai rar de o dată pe zi (de regulă, la expirarea zilei).

Nu se admit corectări în documentele bănești de casă și bancare. Corectarea greșelilor în alte documente primare trebuie să fie confirmată documentar prin semnătura persoanelor care au întocmit și au semnat aceste documente, cu indicarea datei introducerii corectării.

În funcție de *gradul de reglementare a modului de perfectare documentară a operațiunilor economice*, se disting **documente fără regim special** și **documente cu regim special**.

**Documentele fără regim special** se utilizează la perfectarea operațiunilor economice interne (*dispoziții de încasare și de plată, bonuri de lucru, deconturi de avans etc.*).

**Documentele cu regim special** sunt destinate întocmirii operațiunilor economice privind transportarea mărfurilor, utilizarea mijloacelor de transport auto, cumpărarea materialelor, mărfurilor prin virament și contra numerar. Aceste operațiuni se efectuează în afara întreprinderii și necesită un control riguros din partea organelor de ocrotire a ordinii de drept, fiscale și a altor organe de stat, scopul cărora îl constituie prevenirea sustragerii valorilor materiale și mărfurilor, abuzurilor în consumul mijloacelor, eschivării de la achitarea impozitelor indirecte etc.

Din documentele cu regim special fac parte:

- **factura de expediție,**
- **anexa la factura de expediție,**
- **foaia de parcurs (a camionului, autoturismului, autobuzului),**
- **factura fiscală,**
- **delegația,**
- **chitanța,**
- **chitanța de achiziționare (colectare) a animalelor, păsărilor și iepurilor de casă; laptelui și produselor lactate; ouălor; strugurilor și altor produse agricole (FR-1, FR-3, FR-4 etc.).**

Modul de utilizare a *documentelor cu regim special* este reglementat de **Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special** și **Instrucțiunea cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale**, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.294 din 17 martie 1998 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr.30-33).

Informația conținută în documentele contabile primare urmează să fie reflectată și acumulată în registrele contabile, în baza cărora se întocmesc rapoartele financiare.

Documentele primare, registrele contabile și rapoartele financiare trebuie să fie păstrate în mod obligatoriu în conformitate cu modul stabilit de **Instrucțiunea-tip privind lucrările de secretariat**, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.618 din 5 octombrie 1993 (*Monitorul Oficial*, 1993, nr.10).



### 1.2.3. Sisteme de organizare a contabilității

Cooperativele pot ține contabilitatea conform sistemului *complet* sau *simplificat*.

Cooperativele a căror număr mediu anual de angajați, volum anual al vânzărilor nete și valoare totală a bilanțului depășesc limitele stabilite de Guvern țin contabilitatea potrivit sistemului complet.

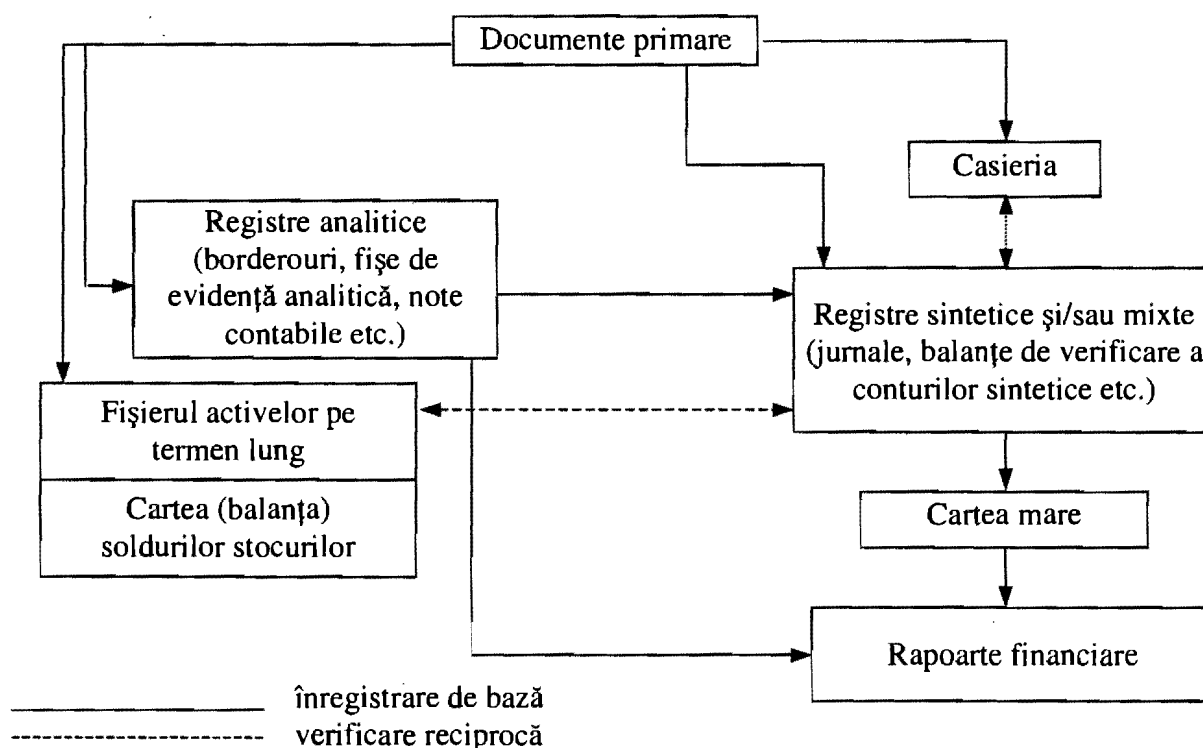
Cooperativele a căror număr mediu anual de angajați, volum anual al vânzărilor nete și valoare totală a bilanțului nu depășesc limitele stabilite de Guvern pot să aplice sistemul contabil complet sau simplificat în baza prevederilor *S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"*. Sistemul contabil se alege de fiecare cooperativă de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale, volumul activității (vânzărilor) și particularitățile activității, precum și alți factori, și se reflectă în politica de contabilitate. Astfel, cooperativelor cu un număr mare de membri și angajați, care desfășoară câteva tipuri de activități, li se recomandă să utilizeze sistemul contabil complet, iar cooperativelor mici care practică un tip de activitate – sistemul contabil simplificat.

#### *Sistemul contabil complet*

În cazul aplicării sistemului contabil complet cooperativa trebuie să:

- utilizeze **Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor**;
- întocmească formularele registrelor contabile recomandate pentru agenții economice care nu se raportează la micul business;
- completeze rapoartele financiare în volumul și conform formularelor-tip prevăzute de *S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare"* și *S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești"*.

Sistemul contabil complet prevede ținerea contabilității în borderouri analitice și sintetice, jurnale și alte registre, datele cărora se transpun ulterior în Cartea mare care servește drept bază pentru întocmirea rapoartelor financiare (vezi schema 1.1).



*Schema 1.1. Sistemul contabil complet*

În cazul aplicării sistemului contabil simplificat cooperativa trebuie să:

- elaboreze și să utilizeze **Planul de conturi contabile simplificat** (un model al **Planului simplificat de conturi** recomandat pentru cooperative este prezentat în S.N.C. 4, paragraful 17).
- utilizeze formulare de registre contabile recomandate de S.N.C. 4;
- întocmească rapoarte financiare în volumul și conform formularelor prevăzute de S.N.C. 4.

Totodată la aplicarea acestui sistem trebuie de ținut cont de faptul că cooperativele pot să adapteze de sine stătător formularele registrelor contabile la specificul activităților lor, precum și să întocmească registre suplimentare cu condiția asigurării:

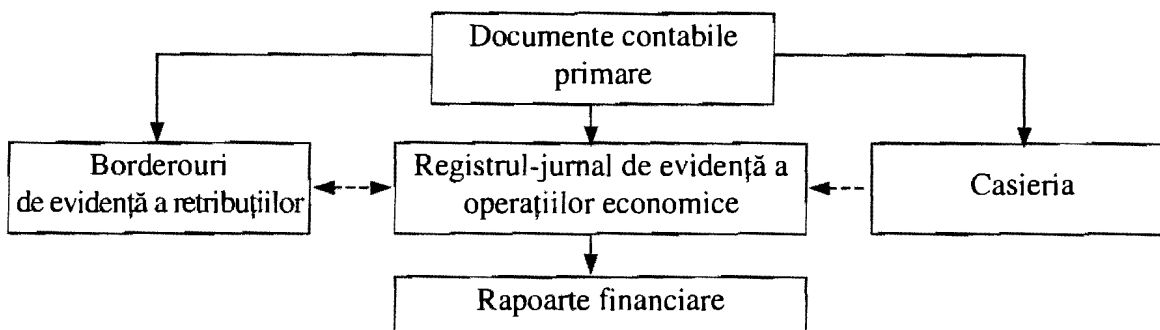
- respectării bazei metodologice unice a contabilității care prevede aplicarea principiilor specializării exercițiilor și dublei înregistrări;
- intercorelației dintre datele contabilității analitice și sintetice;
- reflectării complete a tuturor operațiunilor economice în registrele contabile în baza documentelor contabile primare;
- acumulării și sistematizării datelor din documentele contabile primare sub aspectul indicatorilor necesari pentru gestiunea și controlul activității economice a întreprinderii, precum și pentru întocmirea rapoartelor financiare.

Sistemul contabil simplificat are două variante:

- în baza **Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice**;
- cu utilizarea **borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile<sup>1</sup>**.

Varianta în baza **Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice** se recomandă pentru cooperativele care prestează un singur fel de servicii, efectuează decontări cu cumpărătorii și furnizorii nemijlocit în momentul realizării operațiunilor economice, nu au producție (servicii) în curs de execuție și nu dispun de stocuri mari de materiale și mărfuri.

Conform acestei variante, înregistrarea documentelor contabile primare, reflectarea operațiunilor în conturi și determinarea rezultatelor financiare se efectuează într-un singur registru contabil – **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1). Modul de organizare a contabilității în baza **Registrului S-1** este prezentat în schema 1.2.



**Schema 1.2. Sistemul contabil simplificat în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice**

Cooperativa poate să utilizeze, după caz, în afară de **Registrul S-1**, **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2), **Borderoul de evidență a retribuțiilor** (f. nr.S-10), **Borderoul de evidență a decontărilor cu bugetul** (f. nr.S-11) și alte registre contabile.

**Registrul S-1** reprezintă un borderou de evidență analitică și sintetică, în baza căruia se determină soldurile activelor, capitalului propriu și datoriilor, precum și sumele veniturilor,

<sup>1</sup> Formularele **Registrului-jurnal** și **borderourilor de evidență a operațiilor economice** sunt anexate la S.N.C. 4 (vezi *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 27-28 din 9 martie 2000).

cheltuielilor și rezultatelor activității cooperativei la o dată concretă și se întocmesc rapoarte financiare.

**Registrul S-1** este un borderou contabil combinat care conține toate conturile contabile utilizate de cooperativă, fapt ce permite ținerea evidenței operațiunilor economice în fiecare din ele.

Cooperativa poate să deschidă **Registrul S-1** pe fiecare lună (după caz, utilizează file anexate pentru evidența operațiunilor în cadrul conturilor) sau pe anul de gestiune în întregime. În al doilea caz **Registrul S-1** trebuie să fie șnuruit și numerotat. Pe ultima pagină a **Registrului S-1** se înscrie numărul de pagini conținute, acestea fiind certificate prin semnăturile conducătorului și persoanei responsabile de ținerea contabilității, precum și prin ștampila cooperativei.

**Registrul S-1** se deschide prin înscrierea sumelor soldurilor la începutul lunii curente (începutul activității cooperativei) pe fiecare cont sintetic. Apoi în coloana 3 "**Conținutul operației**" se înscrie luna și în ordine cronologică prin metoda pozițională în baza fiecărui document primar se reflectă toate operațiunile economice efectuate în cursul acestei luni. Totodată sumele fiecărei operațiuni se reflectă în **Registrul S-1** prin metoda dublei înregistrări: concomitent în coloanele "**Debit**" și "**Credit**" ale conturilor de evidență a activelor, pasivelor și rezultatelor financiare.

În cursul lunii în debitul contului 215 "**Producția în curs de execuție**" se reflectă consumurile legate de prestarea serviciilor, iar în credit – costul efectiv al serviciilor prestate care se determină într-un registru analitic special denumit "**calculație**".

Veniturile și cheltuielile cooperativei se reflectă în conformitate cu principiul specializării exercițiilor nemijlocit în creditul și debitul contului 333 "**Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune**". În cazul desfășurării la cooperativa a câtorva feluri de activități (operațională, de investiții, financiară) în cadrul contului 333 pot fi deschise subconturile corespunzătoare, iar în **Registrul S-1** sunt prevăzute coloane suplimentare. La reflectarea operațiunilor în contul 333 trebuie de avut în vedere că utilizarea mărfurilor, producției (serviciilor) în scopuri personale, precum și în contul retribuiri muncii membrilor și salariaților cooperativei se consideră vânzare cu constatarea veniturilor și cheltuielilor din vânzări.

Rezultatul financiar din vânzarea mărfurilor, prestarea serviciilor se determină ca diferența între rulajele debitor și creditor ale contului 333 și se reflectă în registru într-un rând distinct. În acest caz în coloana 3 se face înscrierea "**Rezultatul financiar al lunii**", iar în coloanele "**suma**", "**contul 333 – credit**" (dacă s-a obținut profit) sau "**contul 333 – debit**" (dacă s-au înregistrat pierderi) se reflectă mărimea rezultatului financiar al lunii curente.

La expirarea lunii se calculează sumele totale lunare ale rulajelor debitoare și creditoare ale tuturor conturilor sintetice care trebuie să fie egale cu totalul din coloana 4. În acest caz trebuie de avut în vedere că rulajele din contul 333 se reflectă cu total cumulativ de la începutul anului.

După calcularea rulajelor lunare debitoare și creditoare totale ale conturilor se determină soldul pentru fiecare din acestea la ultima zi a lunii curente. În baza soldurilor conturilor din clasele 1-5 se completează **Bilanțul contabil**, iar conform datelor rulajelor debitor și creditor ale contului 333 se întocmește **Raportul privind rezultatele financiare al întreprinderii**.

Varianta cu utilizarea **borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile** poate fi aplicată de cooperativele care în procesul de producție (prestare a serviciilor) suportă cheltuieli materiale și de muncă considerabile, au stocuri mari de materiale, produse și mărfuri, efectuează decontări cu debitorii și creditorii, în special, prin bănci. În cazul aplicării acestei variante cooperativa poate să utilizeze pentru evidența operațiunilor economice următoarele registre contabile:

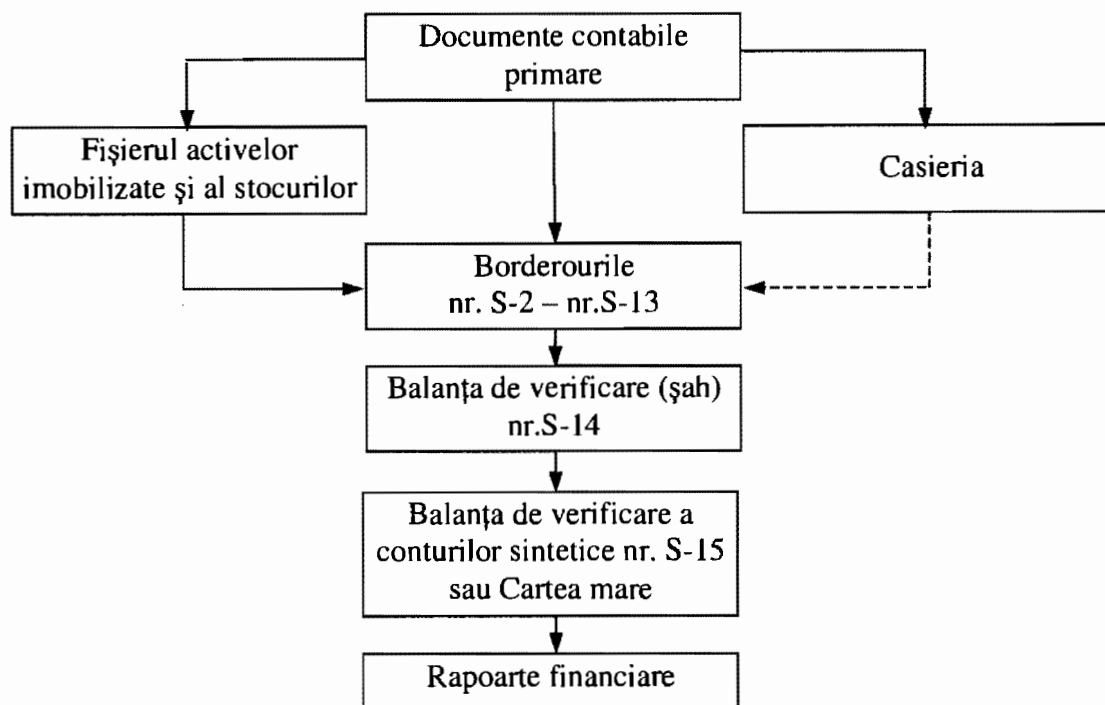
- **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (formularul nr.S-2);
- **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (formularul nr.S-3);
- **Borderoul de evidență a animalelor și păsărilor** (formularul nr.S-4);

- *Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor* (formularul nr.S-5);
- *Borderoul de evidență a mijloacelor bănești și investițiilor* (formularul nr.S-6);
- *Borderoul de evidență a decontărilor cu cumpărătorii și alți debitori* (formularul nr.S-7);
- *Borderoul de evidență a capitalului propriu* (formularul nr.S-8 );
- *Borderoul de evidență a decontărilor cu furnizorii* (formularul nr.S-9);
- *Borderoul de evidență a retribuițiilor* (formularul nr.S-10);
- *Borderoul de evidență a decontărilor cu bugetul* (formularul nr.S-11);
- *Borderoul de evidență a decontărilor cu alți creditori* (formularul nr.S-12);
- *Borderoul de evidență a vânzărilor și rezultatelor financiare* (formularul nr.S-13);
- *Balanța de verificare (șah)* (formularul nr. S-14);
- *Balanța de verificare a conturilor sintetice* (formularul nr.S-15).

Fiecare borderou se utilizează pentru evidența operațiunilor pe un cont sau o grupă de conturi contabile. Suma fiecărei operațiuni se reflectă concomitent în două borderouri: într-un borderou – în debitul contului corespondent, iar în alt borderou – în creditul acestui cont. În acest caz în ambele borderouri, în coloana “*Conținutul operației*”, se efectuează înregistrări în baza documentelor primare despre conținutul operațiunii realizate sau se fac explicații corespunzătoare.

În toate borderourile utilizate se indică luna în care acestea se completează, iar în cazuri necesare – denumirea conturilor sintetice. La sfârșitul lunii, după calcularea totalului rulajelor și determinarea soldurilor conturilor, borderourile sunt semnate de persoanele care au întocmit și au verificat înregistrările.

Rulajele lunare ale conturilor contabile reflectate în *borderourile* nr.S-2–nr.S-13 se generalizează în *Balanța de verificare (șah)* – formularul nr.S-14, în baza căreia se întocmește *Balanța de verificare a conturilor sintetice* (formularul nr.S-15). Conform datelor din *Balanța de verificare S-15* se întocmesc rapoartele financiare ale cooperativei (vezi schema 1.3).



**Schema 1.3. Sistemul contabil simplificat cu utilizarea borderourilor de evidență a operațiilor economice**

În afară de *Balanța de verificare S-15*, întreprinderea poate să întocmească de asemenea și *Cartea mare*.



### 1.3. Politica de contabilitate

**Politica de contabilitate** reprezintă totalitatea de convenții, principii, reguli, metode și procedee, adoptate de conducerea cooperativei pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare și trebuie să fie elaborată de către fiecare cooperativă, indiferent de domeniile de activitate și dimensiunile acesteia.

Modul de elaborare și de dezvăluire a politicii de contabilitate este reglementat de prevederile *S.N.C. 1 “Politica de contabilitate”, Comentariilor privind aplicarea S.N.C. 1 “Politica de contabilitate” și S.N.C. 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”*.

#### 1.3.1. Elaborarea politicii de contabilitate

Politica de contabilitate se elaborează la constituirea cooperativei, până la prima prezentare a rapoartelor financiare, dar nu mai târziu de 90 zile de la dobândirea drepturilor de persoană juridică. Procedurile și metodele contabile alese se aplică de cooperativă din data înregistrării de stat a acesteia. Adoptarea și precizarea politicii de contabilitate se perfectează printr-un document organizatoric de dispoziție (ordin, dispoziție etc.) al președintelui cooperativei. Un model de ordin privind politica de contabilitate a cooperativei este prezentat în *anexa 2* la lucrarea de față.

Procedura formării și aprobării politicii de contabilitate este stabilită autonom de fiecare cooperativă. De exemplu, proiectul politicii de contabilitate poate fi elaborat de contabilitate, de o comisie specială sau de o firmă de consulting (de audit). Politica de contabilitate aleasă poate fi examinată în prealabil de organul împuternicit (adunarea generală a membrilor sau a Consiliului) al cooperativei, iar apoi aprobată de președintele cooperativei.

*Răspunderea pentru formarea și respectarea politicii de contabilitate o poartă președintele cooperativei.*

Politica de contabilitate a cooperativei trebuie să conțină ca minimum:

- sistemul contabil utilizat (complet sau simplificat);
- varianta aleasă a sistemului contabil simplificat;
- forma de ținere a contabilității (pe jurnale; 1-C etc.);
- planul de conturi contabile simplificat;
- metodele de evaluare a activelor și datoriilor;
- metodele de calculare a uzurii (amortizării) activelor pe termen lung;
- modul de constatare și contabilizare a veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare;
- alte aspecte metodice și de organizare ale contabilității.

Un model de politică de contabilitate a cooperativei (varianta prescurtată) este prezentat în *anexa 3* la lucrarea de față.

În conformitate cu *S.N.C. I*, la alegerea și argumentarea politicii de contabilitate cooperativa trebuie să pornească de la convenții fundamentale (**continuitatea activității, permanența metodelor și specializarea exercițiilor**) și să respecte principiile de contabilitate (**prudența, prioritatea conținutului asupra formei, importanța relativă (esențialitatea)**).

Politica de contabilitate se formează în baza actelor legislative și normative incluse în sistemul de reglementare normativă a contabilității în Republica Moldova (legile și actele legislative adoptate de Parlament, decretele Președintelui, hotărârile Guvernului, S.N.C., comentariile privind aplicarea S.N.C., Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor și alte acte normative aprobate de Ministerul Finanțelor).

Procedura elaborării politicii de contabilitate vizând o problemă (sector) concretă a contabilității constă în alegerea unei variante din câteva, admise de actele legislative și normative, în justificarea metodei alese, pomind de la particularitățile activității cooperativei 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 patru metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- metoda casării liniare;
- metoda proporțional cu volumul lucrărilor executate (producției fabricate);
- metoda soldului degresiv;
- metoda degresivă cu rată descrescătoare.

La elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea alege cea metodă de calculare a uzurii care corespunde într-o măsură mai mare modelului prevăzut de exploatare a unui obiect concret de mijloace fixe. Astfel, întrucât automobilul pierde un mare procent din valoare în primii ani de exploatare, uzura lui trebuie să fie calculată prin metoda soldului degresiv, dar nu prin metoda casării liniare, conform căreia se calculează uzura clădirilor și altor obiecte care își pierd valoarea uniform, de-a lungul întregii durate de exploatare.

Politica de contabilitate aleasă de cooperativă trebuie să fie aplicată consecutiv: de la o perioadă de gestiune la alta. În cazurile prevăzute de paragraful 12 din *S.N.C. 1 "Politica de contabilitate"*, cooperativa poate să introducă modificări în politica de contabilitate, adică să nu respecte în decursul anului de gestiune principiul permanenței. De exemplu, modificările în politica de contabilitate pot fi operate în cazurile:

- a) reorganizării (contopirii, asocierii, separării) cooperativei, care, în conformitate cu legislația în vigoare, poate fi efectuată în baza deciziei organului împuternicit al cooperativei, organelor de stat împuternicite sau instanței judiciare. În aceste cazuri modificările în politica de contabilitate se introduc la data înregistrării de stat a persoanelor juridice nou-create;
- b) introducerii modificărilor în legislația în vigoare (interzicerea sau limitarea unei sau altei activități, introducerea sau anularea reglementării de stat a prețurilor la produse; modificarea condițiilor activității economice externe - înăsprirea substanțială sau liberalizarea regimului fiscal, creșterea nivelului inflației; modificarea unor prevederi și altor acte normative) – la data intrării în vigoare a modificărilor și completărilor operate în actele legislative și normative;
- c) elaborării noilor metode de ținere a contabilității (introducerea în S.N.C. a metodelor suplimentare de evaluare a activelor, de calculare a uzurii mijloacelor fixe, metodelor de constatare a veniturilor și cheltuielilor etc.) – începând cu 1 ianuarie a anului următor, cu excepția unor situații excepționale. Precizarea politicii de contabilitate de la începutul noului an de gestiune asigură consecutivitatea exercițiului contabil în decursul anului de gestiune și comparabilitatea indicatorilor formați în contabilitate.

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

### **1.3.2. Dezvăluirea politicii de contabilitate**

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare și trebuie să fie adusă la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori de informații contabile: membrii cooperativei, investitori, creditori, personalul cooperativei, organele financiare etc. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de însăși cooperativa. Utilizatorilor de informații le poate fi prezentat fie ordinul privind politica de contabilitate, fie extrasele din acesta care reflectă procedeele și metodele principale utilizate la ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. Însă în orice caz politica de contabilitate trebuie să fie inclusă într-un capitol distinct al *Notei explicative* la rapoartele financiare anuale.

În politica de contabilitate trebuie să fie dezvăluite ca minimum următoarele metode și procedee de contabilitate utilizate de către cooperativă pe parcursul anului de gestiune:

- modul de evaluare a activelor nemateriale, mijloacelor fixe și metodele de calculare a amortizării, uzurii acestora;
- metodele de evaluare a investițiilor pe termen lung și pe termen scurt în părți legate și nelegate;
- modul de evaluare și calculare a costului stocurilor de mărfuri și materiale;
- modul de evaluare și contabilizare a creanțelor pe termen lung și pe termen scurt;
- metodele de evaluare și modul de contabilizare a corecțiilor la datoriile dubioase;
- modul de creare și contabilizare a rezervelor incluse în capitalul propriu;
- modul de contabilizare a creditelor bancare și împrumuturilor, de constatare și determinare a cheltuielilor aferente împrumuturilor, condițiile de capitalizare a acestora;
- componența și modul de formare și contabilizare a rezervelor pentru cheltuieli și plăți preliminate;
- componența și modul de constatare și contabilizare a veniturilor și cheltuielilor pe feluri de activități ale cooperativei;
- modul de contabilizare a arendei, instrumentelor financiare;
- nomenclatorul și modul de contabilizare a impozitelor, inclusiv a impozitelor amânate;
- modul de contabilizare a cheltuielilor aferente pensiilor și plata indemnizațiilor personalului;
- modul de reflectare în contabilitate a rezultatelor variațiilor cursurilor valutare;
- modul de contabilizare a subvențiilor guvernamentale.

Componența și conținutul informației referitoare la politica de contabilitate privind unele probleme concrete ale contabilității, care urmează să fie dezvăluite în rapoartele financiare, sunt determinate de fiecare întreprindere, pornind de la cerințele S.N.C. respective.

În afară de variantele și metodele de ținere a contabilității enumerate, cooperativa trebuie să indice separat în Nota cooperativa la rapoartele financiare anuale modificările în politica de contabilitate introduse în perioada de gestiune și cauzele apariției acestora, precum și să evalueze consecințele modificărilor în expresie valorică. De exemplu, dacă în cursul anului de gestiune cooperativa a aplicat altă metodă de calculare a uzurii mijloacelor fixe, la dezvăluirea politicii de contabilitate trebuie indicate cauzele modificării și influența acesteia asupra mărimii rezultatului financiar contabil.

Dezvăluirea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea greșită sau inexactă a informațiilor și nu exonerează răspunderea președintelui și șefului serviciului contabil (contabilului) al cooperativei pentru încălcarea regulilor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

---

### Obiectivele capitolului:

- **Caracteristica, constatarea și evaluarea activelor pe termen lung.**
- **Examinarea modului de contabilizare a:**
  - **activelor nemateriale,**
  - **mijloacelor fixe,**
  - **activelor materiale în curs de execuție,**
  - **terenurilor,**
  - **operațiunilor de arendă.**

**Activele pe termen lung** reprezintă bunuri și valori de orice natură, mobile sau imobile, materiale sau nemateriale, achiziționate sau create de cooperativă, destinate să servească o perioadă mai mare de un an în activitatea cooperativei.

Activele pe termen lung se împart în trei grupe:

- Active nemateriale.
- Active materiale.
- Active financiare.

### 2.1. Contabilitatea activelor nemateriale

#### 2.1.1. Caracteristica, componența, constatarea și evaluarea activelor nemateriale

**Activele nemateriale** reprezintă active, care nu îmbracă formă materială, sunt controlate de cooperativă și utilizate mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative.

Componența, modul de constatare, evaluare și contabilizare a activelor nemateriale sunt reglementate de **S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", Comentarile privind aplicarea S.N.C. 13** și stabilite în politica de contabilitate a cooperativei.

În componența activelor nemateriale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- fondul comercial (goodwill-ul);
- brevetele;
- emblemele comerciale;
- licențele;
- programele informatice;
- alte active nemateriale (drepturile de autor, drepturile de utilizare a mijloacelor fixe etc.);
- activele nemateriale primite în arendă finanțată.

Activele nemateriale se constată ca active (se contabilizează) în cazul în care:

- a) există o certitudine întemeiată că cooperativa va obține avantaj economic (profit) ca urmare a utilizării activelor;
- b) valoarea activelor poate fi estimată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste condiții nu pot fi îndeplinite, consumurile aferente procurării (creării) activelor nemateriale probabile se constată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune sau, după caz, ca cheltuieli anticipate, care urmează a fi raportate în perioadele viitoare la consumurile și/sau cheltuielile curente ale cooperativei.

Activele nemateriale constatate se evaluează la valoarea de intrare care este egală în cazul:



- a) **cumpărării** – cu valoarea de cumpărare plus impozitele și taxele nerecuperabile prevăzute de legislație, cheltuielile directe privind dobândirea drepturilor patrimoniale la activele nemateriale și pregătirea acestora pentru utilizare conform destinației, protecția juridică a activelor în vigoare, achitarea serviciilor de evaluare a activelor nemateriale procurate. Rabaturile comerciale și scontul se scad din valoarea de cumpărare a activului nematerial;
- b) **creării de cooperativa însăși** – cu costul efectiv care cuprinde valoarea materialelor consumate, consumurile privind retribuirea muncii, contribuțiile pentru asigurările sociale, consumurile indirecte de producție aferente creării și pregătirii activelor nemateriale pentru a fi utilizate (invenții, modele utile, modele și desene industriale, alte feluri ale activității de invenții și de autor, soluții tehnice, elaborări de tehnologii noi etc.), precum și sumele cheltuielilor de împrumut la capitalizarea acestora în conformitate cu *S.N.C. 23 “Cheltuieli privind împrumuturile”*.
- c) **primirii sub formă de subvenții de stat și cu titlu gratuit** – cu valoarea venală a acestora;
- d) **apariției din fuziunea cooperativelor** – cu valoarea venală a acestora determinată în conformitate cu *S.N.C. 22 “Asocierea întreprinderilor”*;
- e) **primirii pe calea schimbului** – cu valoarea coordonată de părțile independente și determinată în succesiunea stabilită:
  - la valoarea venală a activului primit în schimb sau a activului predat pentru schimb ajustată cu suma mijloacelor bănești plătite (primite);
  - la valoarea de bilanț a activelor nemateriale supuse schimbului, dacă nu există valoarea de piață reală confirmată;
- f) **arendei finanțate** – cu valoarea negociată de arendator și arendaș stabilită conform *S.N.C. 17 “Contabilitatea arendei (chiriei)”*.

Pentru evidența activelor nemateriale ale cooperativei este destinat contul *111 “Active nemateriale”*, care generalizează informația privind existența și mișcarea activelor nemateriale, aflate în patrimoniul cooperativei și primite în arendă finanțată. În debitul acestui cont se reflectă valoarea de intrare a activelor nemateriale procurate sau create de cooperativă, primite cu titlu de folosință în contul cotei ordinare sau primite gratuit, iar în credit – valoarea de bilanț a activelor nemateriale ieșite și casarea amortizării calculate la ieșirea acestora.

În cadrul contului *111 “Active nemateriale”* pot fi deschise următoarele subconturi: *1111 “Cheltuieli de constituire”, 1112 “Fond comercial (goodwill)”, 1113 “Brevete”, 1114 “Embleme comerciale”, 1115 “Licențe”, 1116 “Programe informatice”, 1117 “Alte active nemateriale”, 1118 “Active nemateriale arendate pe termen lung”*.

### 2.1.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

La crearea cooperativei se suportă unele cheltuieli ocazionate de constituirea acesteia care includ: onorariile juriștilor pentru elaborarea sau redactarea contractului de constituire, statutului și altor documente de constituire a cooperativei; plata taxei de timbru pentru înregistrarea cooperativei; plata pentru deschiderea contului temporar al cooperativei; onorariul notarului pentru autentificarea contractului de constituire a cooperativei și alte cheltuieli efectuate până la înregistrarea de stat a cooperativei. Aceste cheltuieli sunt considerate ca active nemateriale și se reflectă în contabilitate în luna în care a avut loc înregistrarea de stat a cooperativei.

Modul și termenele de restituire a cheltuielilor de constituire a cooperativei sunt prevăzute în contractul de constituire a acesteia.

În baza documentelor anexate la decontul de avans, ce confirmă efectuarea cheltuielilor de constituire a cooperativei (facturi de expediție, facturi fiscale, chitanțe, bonuri de plată, cecuri etc.) prezentate de persoana, care a suportat cheltuielile menționate sau a adunat documentele respective, în contabilitatea cooperativei se întocmește următoarea formulă contabilă:

- Dt 111 "Active nemateriale", subcontul 1111 "Cheltuieli de constituire"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei, inclusiv TVA;
- Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 "Datorii față de titularii de avans"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei efectuate de persoana - angajat al cooperativei;
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate", subcontul 5223 "Datorii pe termen scurt față de alte părți legate"** – la suma cheltuielilor de constituire efectuate de membrul cooperativei.

Achitarea datoriei privind cheltuielile de constituire a cooperativei se va reflecta prin următoarea formulă contabilă:

- Dt 532 "Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 "Datorii față de titularii de avans"** – la suma datoriilor achitate persoanei-angajat al cooperativei;
- Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate", subcontul 5223 "Datorii pe termen scurt față de alte părți legate"** – la suma datoriilor achitate membrului cooperativei;
- Ct 241 "Casa" ", subcontul 2411 "Casa în valută națională" sau 242 "Cont de decontare", subcontul 2421 "Mijloace bănești nelegate"** – la suma datoriilor totale achitate.

În cazul când cheltuielile de constituire a cooperativei vor fi achitate nemijlocit din casierie sau din contul de decontare al cooperativei, cu anexarea documentelor respective de confirmare a cheltuielilor de constituire a cooperativei (facturi de expediție, facturi fiscale, chitanțe, bonuri de plată, cecuri etc.) la documentul de plată (dispoziția de plată), această operațiune se va reflecta prin următoarea formulă contabilă:

- Dt 111 "Active nemateriale", subcontul 1111 "Cheltuieli de constituire"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei, inclusiv TVA;
- Ct 241 "Casa", subcontul 2411 "Casa în valută națională" sau 242 "Cont de decontare", subcontul 2421 "Mijloace bănești nelegate"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei achitate, inclusiv TVA.

În cazul când unui angajat al cooperativei i se acordă avans din casieria cooperativei, la efectuarea cheltuielilor de constituire a cooperativei se întocmește următoarea formulă contabilă:

- Dt 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma avansului acordat;
- Ct 241 "Casa" ", subcontul 2411 "Casa în valută națională"** – la suma avansului acordat pentru efectuarea cheltuielilor de constituire a cooperativei.

După prezentarea de către titularul de avans a documentelor respective ce confirmă efectuarea cheltuielilor, anexate la decontul de avans, suma avansului se trece spre decontare prin formulă contabilă:

- Dt 111 "Active nemateriale", subcontul 1111 "Cheltuieli de constituire"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei, inclusiv TVA;
- Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma cheltuielilor de constituire a cooperativei efectuate de către persoana – titularul de avans.

Amortizarea cheltuielilor de constituire se calculează în același mod ca și pentru alte active nemateriale și se examinează în paragraful 2.1.4 al prezentului ghid.

### 2.1.3. Contabilitatea intrării activelor nemateriale

Activele nemateriale ale cooperativei pot fi procurate contra plată de la persoane juridice și fizice, primite de la fondatori și membri ai cooperativei cu titlu gratuit sub formă de aporturi la capitalul social etc.

Înregistrarea în contabilitate a activelor nemateriale se efectuează la cooperativă în baza următoarelor documente primare: facturi de expediție, facturi fiscale, chitanțe, bonuri de plată, cecuri, dispoziții de plată, dispoziții de plată trezorerială, contracte încheiate între membrii cooperativei și cooperativă privind transmiterea drepturilor de folosință a bunurilor în contul plății cotei ordinare, care stipulează drepturile și obligațiile părților, procese-verbale de primire-predare a bunurilor materiale în folosință și în proprietatea cooperativei, deconturi de avans etc.

Pentru reflectarea în contabilitate a activelor nemateriale sunt destinate următoarele conturi sintetice **111 "Active nemateriale"**, **112 "Active nemateriale în curs de execuție"** și **113 "Amortizarea activelor nemateriale"**.

În cadrul activității cooperativei pot apărea și alte active nemateriale, cum sunt emblemele comerciale, brevetele, licențele, programele informatice, fondul comercial (goodwill-ul), alte active nemateriale (drepturile de autor, drepturile de utilizare a mijloacelor fixe etc.).

În funcție de sursa de proveniență a activelor nemateriale, se întocmește formula contabilă:

- Dt 111 "Active nemateriale", subconturile respective** – la valoarea de intrare a activelor nemateriale, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare)<sup>1</sup>;
- Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"** – la suma TVA conform facturii fiscale (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare);
- Ct 313 "Capital nevărsat"** – la valoarea aportului nebănesc transmis cooperativei sub formă de drepturi de folosință a mijloacelor fixe și altui patrimoniu în contul cotei ordinare. Valoarea aportului nebănesc transmis cooperativei în contul cotei ordinare se determină, pornind de la valoarea de piață a plății de arendă și termenul de folosință a acestui patrimoniu, care se stabilește în contractul încheiat între fondatorul și/sau membrul cooperativei și cooperativă. Valoarea de piață a aportului nebănesc transmis cooperativei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare inițiale a fondatorilor se aprobă de către adunarea de constituire a cooperativei, iar valoarea de piață a aportului nebănesc transmis cooperativei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare inițiale și suplimentare a membrilor – de către Consiliul cooperativei;
- Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 "Datorii față de titularii de avans"** – la suma cheltuielilor efectuate de titularul de avans pe cont propriu pentru procurarea activelor nemateriale;
- Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma cheltuielilor efectuate de către titularul de avans din suma avansului primit pentru procurarea activelor nemateriale;
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** – la suma datoriilor față de terți pentru activele nemateriale primite;
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate", subcontul 5223 "Datorii pe termen scurt față de alte părți legate"** – la suma datoriilor față de membrii cooperativei pentru activele nemateriale primite;

<sup>1</sup> În conformitate cu art.4 alin.(8) din **Legea nr. 1417-XIII** din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al **Codului fiscal** începând cu 1 ianuarie 2002 aporturile nebănești care se depun până la 1 ianuarie 2004 în capitalul social al cooperativelor agricole de prestări servicii, înființate în conformitate cu art.87 din **Legea nr.73-XV** din 12 aprilie 2001 privind cooperativele de întreprinzător sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

- Ct 539 “Alte datorii pe termen scurt”** – la suma datoriilor față de alte persoane pentru activele nemateriale primite;
- Ct 241 “Casa”, subcontul 2411 “Casa în valută națională”** – la suma plății achitate pentru activele nemateriale sau
- Ct 242 “Cont de decontare”, subcontul 2421 “Mijloace bănești nelegate”** – la suma plății achitate pentru activele nemateriale procurate.

### Exemplul 2.1

Potrivit contractului de constituire a cooperativei, în contul cotei ordinare inițiale a 2 fondatori sunt prevăzute aporturi nebănești cu titlu de folosință pe o perioadă de 5 ani. Valoarea de piață a aporturilor nebănești transmise cooperativei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare, aprobate conform hotărârii adunării cooperativei, constituie 6 000 lei (un fondator a aportat un calculator pentru oficiul cooperativei) și 4 000 lei (celălalt fondator a aportat un autoturism “Jiguli”). Transmiterea bunurilor s-a efectuat în termen de o lună după înregistrarea cooperativei conform Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-1). Valoarea contractuală a patrimoniului transmis cooperativei cu titlu de folosință constituie respectiv 15 000 lei și 10 000 lei.

Cooperativa va întocmi la valoarea aporturilor nebănești transmise ei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare următoarea formulă contabilă:

- Dt 111 “Active nemateriale”, subcontul 1117 “Alte active nemateriale”**  
(drepturile de utilizare a mijloacelor fixe și a altui patrimoniu, inclusiv valoarea calculatorului în sumă de 6 000 lei și a autoturismului “Jiguli” în sumă de 4 000 lei aportate cooperativei) 10 000 lei;
- Ct 313 “Capital nevărsat”** 10 000 lei.

Concomitent cu această operațiune se înregistrează și valoarea contractuală a patrimoniului primit cu titlu de folosință în contul cotei ordinare, care se reflectă în debitul contului extrabilanțier 925 “Patrimoniu primit cu titlu de folosință temporară” – 25 000 lei.

Contul extrabilanțier 925 “Patrimoniu primit cu titlu de folosință temporară” este destinat generalizării de către cooperativă a informației privind existența și mișcarea patrimoniului primit cu titlu de folosință temporară în contul cotei ordinare.

În debitul contului extrabilanțier 925 “Patrimoniu primit cu titlu de folosință temporară” se reflectă primirea de către cooperativă a patrimoniului la valoarea indicată în contract și procesul-verbal de primire-predare a patrimoniului cu titlu de folosință temporară în contul cotei ordinare, iar în credit – restituirea lui membrilor cooperativei. Evidența analitică a patrimoniului primit cu titlu de folosință temporară în contul cotei ordinare se ține pe tipuri de patrimoniu și pe membrii cooperativei.

#### 2.1.4. Contabilitatea amortizării activelor nemateriale

Recuperarea valorii de intrare a activelor nemateriale prevede includerea acesteia în componența consumurilor sau cheltuielilor cooperativei prin calcularea amortizării. Conform **S.N.C. 13 “Contabilitatea activelor nemateriale”**, amortizarea activelor nemateriale se determină, pornind de la valoarea și durata de funcționare utilă a acestora. Durata concretă de funcționare utilă a activelor nemateriale se stabilește de către cooperativă de sine stătător în politica de contabilitate a acesteia. Dacă este dificilă stabilirea duratei de funcționare utilă a activelor nemateriale, **S.N.C. 13** prevede termenul maxim de utilizare a acestora – 20 de ani. Cooperativa periodic, după caz, de regulă, la sfârșitul anului, precizează durata de utilizare a activului nematerial. Durata de exploatare a activului nematerial poate fi precizată de către



cooperativă concomitent cu efectuarea inventarierii generale anuale a patrimoniului cooperativei.

Metoda de calculare a amortizării activelor nemateriale aplicată de cooperativă trebuie să reflecte schema obținerii avantajului economic (profitului) din aceste active. În conformitate cu *S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale"* (paragraful 43), la calcularea amortizării activelor nemateriale pot fi aplicate diverse metode: metoda liniară (uniformă), metoda în raport cu cantitatea de unități de produse fabricate (volumul de servicii prestate), metoda soldului degresiv.

*Metoda liniară* prevede calcularea sumelor de amortizare constante (uniforme) pe toată durata de exploatare utilă a activului nematerial. Ea se determină prin aplicarea cotei medii anuale de amortizare la valoarea de intrare a activului nematerial. Cota medie anuală de amortizare se stabilește în procente, ca raport între 100 și durata de funcționare exprimată în ani.

Amortizarea calculată prin aplicarea *metodei în raport cu cantitatea de unități de produse fabricate (volumul de servicii prestate)* prevede trecerea la consumuri sau cheltuieli a sumei amortizării în funcție de volumul produselor fabricate (serviciilor prestate).

La utilizarea *metodei soldului degresiv* mărimea amortizării calculate pe toată durata de funcționare utilă a activului se micșorează permanent.

Metoda concretă de calculare a amortizării activelor nemateriale se stabilește de către cooperativă în politica de contabilitate.

Amortizarea activelor nemateriale transmise în folosință se calculează începând cu prima zi a lunii care urmează după luna în care au fost înregistrate activele nemateriale respective, iar a celor ieșite se termină în prima zi a lunii care urmează după luna ieșirii activelor nemateriale. Calcularea amortizării încetează după stingerea integrală a valorii activelor nemateriale (expirarea termenului de utilizare).

Evidența amortizării calculate a activelor nemateriale se ține cu ajutorul contului de pasiv *113 "Amortizarea activelor nemateriale"*. În creditul acestui cont se reflectă amortizarea calculată a activelor nemateriale pe parcursul duratei de funcționare utilă a acestora, iar în debit – casarea amortizării acumulate aferentă activelor nemateriale ieșite.

În cursul perioadei de gestiune amortizarea calculată se constată ca consumuri sau cheltuieli, în funcție de destinația activelor nemateriale corespunzătoare.

Amortizarea cheltuielilor de constituire a cooperativei se reflectă în componența cheltuielilor generale și administrative, iar a altor active nemateriale – în componența consumurilor și/sau cheltuielilor, în funcție de destinație.

### **Exemplul 2.2**

*În luna septembrie 2001 suma totală a cheltuielilor de constituire reflectate în componența activelor nemateriale ale cooperativei constituie 600 lei, iar durata de amortizare a acestora – 2 ani. Conform politicii de contabilitate, amortizarea cheltuielilor de constituire se calculează prin metoda liniară.*

Utilizând metoda liniară, amortizarea se calculează în felul următor: mărimea totală a cheltuielilor de constituire se împarte la numărul total de luni al duratei de amortizare a acestora.

*Conform datelor din exemplul 2.2, suma lunară a amortizării cheltuielilor de constituire constituie 25 lei (600 lei : 24 luni). Amortizarea activelor nemateriale se calculează începând cu luna octombrie 2001.*

*La suma lunară a amortizării cheltuielilor de constituire a cooperativei se întocmește următoarea formulă contabilă:*

<b>Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative", subcontul 7132 "Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale"</b>	25 lei;
<b>Ct 113 "Amortizarea activelor nemateriale", subcontul 1131 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"</b>	25 lei.

Drepturile de utilizare a mijloacelor fixe și a altui patrimoniu transmis cooperativei în contul cotei ordinare se amortizează prin metoda liniară pe toată durata de folosire a acestora sau în baza altei metode stabilite de politica de contabilitate a cooperativei.

### Exemplul 2.3

Utilizând datele din exemplul 2.1, se calculează amortizarea drepturilor de utilizare a mijloacelor fixe transmise cooperativei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare inițiale (10 000 lei). Politica de contabilitate a cooperativei prevede calcularea amortizării acestora prin metoda liniară pe parcursul a 5 ani.

Amortizarea drepturilor de utilizare a mijloacelor fixe transmise cooperativei în contul cotei ordinare inițiale constituie lunar 167 lei (10 000 lei : 60 luni).

La suma amortizării drepturilor de utilizare a mijloacelor fixe transmise cooperativei cu titlu de folosință în contul cotei ordinare inițiale se întocmește următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative", subcontul 7132 "Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale"</b>	167 lei;
<b>Ct 113 "Amortizarea activelor nemateriale", subcontul 1137 "Amortizarea altor active nemateriale"</b>	167 lei.

Licențele, brevetele și alte active nemateriale, care au termen de valabilitate, se amortizează prin metoda liniară pe toată durata de utilizare a acestora sau prin alte metode stabilite de politica de contabilitate a cooperativei.

### 2.1.5. Contabilitatea ieșirii activelor nemateriale

În procesul desfășurării activității cooperativei activele nemateriale pot fi scoase din folosință din cauza amortizării totale, comercializării, predării cu titlu gratuit și sub formă de aporturi la capitalul social altor agenți economici etc.

Casarea activelor nemateriale după amortizarea lor completă se efectuează în baza actului de casare a activelor nemateriale sau a notei contabile prin următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 113 "Amortizarea activelor nemateriale", subconturile respective și</b>
<b>Ct 111 "Active nemateriale", subconturile respective.</b>

### Exemplul 2.4

În baza actului de casare se decontează cheltuielile de constituire din cauză amortizării lor complete, valoarea cărora constituie 600 lei și durata de utilizare – 2 ani.

Această operațiune va fi înregistrată prin următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 113 "Amortizarea activelor nemateriale", subcontul 1131 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"</b>	600 lei;
<b>Ct 111 "Active nemateriale", subcontul 1111 "Cheltuieli de constituire"</b>	600 lei.

Decontarea valorii de bilanț a activelor nemateriale ieșite se reflectă prin formula contabilă:

<b>Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții", subcontul 7211 "Cheltuieli privind ieșirea activelor nemateriale";</b>
<b>Ct 111 "Active nemateriale", subconturile respective.</b>

Modul de contabilizare a operațiunilor legate de vânzarea, predarea cu titlu gratuit etc. a activelor nemateriale se examinează în capitolul 6 al prezentului ghid.

Evidența analitică a activelor nemateriale și a amortizării lor se ține pe tipurile acestora, fapt care permite efectuarea controlului asupra duratei de utilizare, mărimii amortizării calculate și a valorii de bilanț.

Cooperativele care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat utilizează pentru evidența analitică și sintetică a activelor nemateriale și a amortizării lor registrele contabile prevăzute de *S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"*.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza *Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice*, evidența sintetică a activelor nemateriale și a amortizării lor se ține în *Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în *Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora* (f. nr.S-2).

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza *borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile*, evidența analitică și sintetică a activelor nemateriale și a amortizării lor se ține în *Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora* (f. nr.S-2).

Dacă cooperativa organizează contabilitatea conform sistemului contabil complet, evidența sintetică a activelor nemateriale se ține în registrele contabile pentru conturile respective de proveniență a surselor de înregistrare a activelor nemateriale. Evidența analitică a activelor nemateriale se ține în registrele contabile deschise pentru conturile *111 "Active nemateriale"* și *113 "Amortizarea activelor nemateriale"*.

Activele nemateriale se reflectă în rapoartele financiare ale cooperativei la valoarea de intrare diminuată cu suma amortizării acumulate (valoarea de bilanț) sau la valoarea reevaluată, calculată în baza valorii venale diminuată cu suma amortizării acumulate, în cazul în care o asemenea valoare poate fi determinată cu certitudine. Metoda concretă de evaluare a activelor nemateriale în rapoartele financiare se stabilește de cooperativă în politica de contabilitate

În conformitate cu art. 39 (1) din *Legea contabilității nr.426-XIII din 4 aprilie 1995*, cooperativa este obligată să efectueze inventarierea activelor nemateriale nu mai rar de o dată pe an în perioada activității sale. Inventarierea se efectuează conform prevederilor *Regulamentului privind inventarierea nr.30 din 5 martie 2001* aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

## 2.2. Contabilitatea activelor materiale pe termen lung

*Activele materiale pe termen lung* reprezintă activele care îmbracă o formă naturală, au o durată de funcționare utilă mai mare de un an, se utilizează în activitatea cooperativei sau se află în procesul creării și nu sunt destinate vânzării. Ele cuprind următoarele grupe:

1. Active materiale în curs de execuție.
2. Terenuri.
3. Mijloace fixe.
4. Resurse naturale.

Componența, modul de constatare, evaluare și contabilizare a activelor materiale pe termen lung sunt reglementate de *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*, *Comentariile privind aplicarea S.N.C. 16* și politica de contabilitate a cooperativei.

Obiectul de active materiale pe termen lung se constată ca activ (se contabilizează) în cazul în care:

- a) există o certitudine întemeiată că în urma utilizării acestuia cooperativa va obține un avantaj economic (profit);
- b) valoarea activului poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste două condiții nu pot fi îndeplinite, consumurile aferente procurării (creării) activului material pe termen lung se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune.

Pentru evidența contabilă a activelor materiale pe termen lung sunt destinate următoarele conturi sintetice 121 “Active materiale în curs de execuție”, 122 “Terenuri”, 123 “Mijloace fixe”, 124 “Uzura mijloacelor fixe”, 125 “Resurse naturale” și 126 “Epuizarea resurselor naturale”.

## 2.2.1. Contabilitatea mijloacelor fixe

### 2.2.1.1. Contabilitatea intrării mijloacelor fixe

**Mijloacele fixe** reprezintă active materiale (mijloace de muncă), prețul unitar al cărora depășește limita stabilită de legislație (1 000 de lei), cu o durată de utilizare mai mare de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate închirierii.

În funcție de caracteristicile tehnice și destinația pe care o au, mijloacele fixe se detaliază pe grupe:

- **clădiri** – blocuri ale secțiilor de producție, oficiul cooperativei etc.;
- **construcții speciale** – terenuri asfaltate ale cooperativei, estacade, îngrădituri etc.;
- **instalații de transmisiune** – rețele electrice, conducte cu toate dispozitivele intermediare pentru transformarea energiei și transmisia substanțelor lichide sau gazoase (abur, apă, aer comprimat etc.);
- **mașini și utilaje** care, la rândul lor, se divizează în:
  - a) **mașini și utilaje de forță** – motoare cu abur, 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** – tractoare, combine, mașini și aparate, utilaje cu ajutorul cărora se acționează pe cale chimică, mecanică, termică asupra materiilor prime, materialelor pentru a le transforma în produse: mașini și utilaje, inclusiv cu comandă programată, automate (utilaj de evidență a produselor fabricate, controlului calității produselor etc.);
  - c) **aparate și instalații de măsurare și reglare și utilaje de laborator** – aparate și instalații destinate măsurării grosimii, diametrului, suprafeței, masei, timpului, presiunii, vitezei, capacității, aparate pentru încercarea materialelor, efectuarea 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 neincluse în grupele sus-menționate (utilajele stațiilor telefonice, instalațiile televiziunii industriale, mașinile de pompieri) etc.;
- **mijloace de transport** – transportul auto, motociclete, scutere, motorete, biciclete, magistrale de asigurare cu gaze și apă etc.;
- **unelte și scule, inventar de producție și gospodăresc și alte tipuri de mijloace fixe** – obiecte destinate executării unor operațiuni de producție (ambalaj de păstrare a materialelor lichide, pulverulente, butoaie, bidoane, containere, obiecte pentru transportarea produselor în cadrul întreprinderii, dar care nu reprezintă ambalaj), unelte de tăiat, de lovit, de presat, de îndesat, inclusiv manuale și mecanizate, pentru efectuarea lucrărilor de montaj, inventarul gospodăresc – mobilier, safeuri, aparate de multiplicat, de hectografie și șapirografie, corturi etc.;
- **animale de producție și reproducție** – animale de muncă (cabaline, bovine și alte animale de muncă), animale de reproducție (vacii, tauri de prăsilă, armăsari și iepe de prăsilă, scroafe de prăsilă și vieri, oi și berbeci pentru reproducție etc.);

- **plantații perene** – arii de livezi, vii, alte plantații perene fructifere sau decorative fără valoarea terenurilor;
- **alte mijloace fixe** – fonduri de bibliotecă, investiții etc.

Mijloacele fixe sunt reflectate în contabilitate la valoarea de intrare, care este egală pentru:

- a) mijloacele fixe create în cooperativă – *cu costul efectiv, 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 – *cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile legate de reparație și aducerea acestora în stare de lucru;*
  - mașini și utilaje – *cu 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 prin schimb (barter) – *cu valoarea activelor primite prin schimb sau predate pentru schimb;*
- e) mijloacele fixe primite gratuit – *cu valoarea obiectelor stabilită în actele de primire-predare;*
- f) mijloacele fixe primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare – *cu valoarea contractuală aprobată de adunarea de constituire și Consiliul cooperativei.*

Momentul includerii obiectului în componența mijloacelor fixe coincide cu data punerii în funcțiune. Documentul de bază, ce confirmă punerea în funcțiune a obiectului, este **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe** (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-1), care se întocmește de către comisia de recepție, desemnată prin dispoziția președintelui cooperativei în baza facturii de expediție, facturii fiscale, contractului încheiat între fondatorii și membrii cooperativei și cooperativă privind transmiterea bunurilor cu titlu de proprietate în contul plății cotei ordinare, procesului-verbal de punere în funcțiune, cât și a altor documente primare ce confirmă primirea mijloacelor fixe. În cazul când mijloacele fixe primite sau procurate care nu necesită montaj nu au fost puse în funcțiune la data procurării, ele se includ în componența activelor materiale în curs de execuție.

Evidența analitică a mijloacelor fixe se ține pe categorii de mijloace fixe, iar în cadrul acestora – pe obiecte de inventar prin intermediul **Fișei de evidență a mijlocului fix** (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-6).

În vederea controlului integrității **Fișelor de evidență a mijloacelor fixe** acestea se înregistrează în **Lista fișelor mijlocului fix** (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-7). Înregistrarea fișelor se face pe categorii de mijloace fixe.

Pentru asigurarea controlului asupra integrității mijloacelor fixe fiecărui obiect i se atribuie numărul de inventar respectiv. Acesta rămâne neschimbat pe toată durata de aflare a obiectului la întreprindere. Evidența operativă a existenței și utilizării mijloacelor fixe pe locuri de păstrare (de folosire) se ține în **Inventarul de mijloace fixe** (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-9).

Contabilitatea sintetică a existenței și mișcării mijloacelor fixe, după cum s-a menționat anterior, se ține cu ajutorul contului 123 "**Mijloace fixe**" în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi sintetice: 1231 "**Clădiri**", 1232 "**Construcții speciale**", 1233 "**Mașini, utilaje și instalații de transmisie**", 1234 "**Mijloace de transport**", 1237 "**Alte mijloace fixe**", 1238 "**Mijloace fixe arendate pe termen lung**". În debitul contului 123 "**Mijloace fixe**" se reflectă valoarea de intrare a obiectelor de mijloace fixe puse în funcțiune, procurate sau construite, primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare sau primite gratuit, achiziționate prin schimb, primite în arendă finanțată etc., valoarea ajustată a mijloacelor fixe rezultată din investițiile capitale ulterioare și valoarea reevaluată, iar în credit – valoarea mijloacelor fixe ieșite, decontarea sumei uzurii obiectelor, calculată pe durata de funcționare

efectivă, valoarea bunurilor materiale utilizabile obținute și suma reducerii valorii mijloacelor fixe la reevaluarea acestora.

Mijloacele fixe pot fi achiziționate de cooperativă pe calea procurării contra plată de la persoane juridice și fizice, construcției, primirii cu titlu gratuit de la fondatorii și membrii cooperativei sub formă de aporturi la capitalul social etc.

Procurarea mijloacelor fixe care nu necesită montaj de la persoane juridice și fizice și data punerii în funcțiune a cărora coincide cu data procurării se reflectă în contabilitate în modul următor:

**Dt 123 "Mijloace fixe", subconturile respective** – la valoarea de intrare, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare);

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"** – la suma TVA conform facturii fiscale (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare)<sup>1</sup>;

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** – la suma datoriilor pentru mijloacele fixe primite contra plată de la terți;

**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate", subcontul 5223 "Datorii pe termen scurt față de alte părți legate"** – la suma datoriilor pentru mijloacele fixe primite contra plată de la membrii cooperativei;

**Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații", subcontul 5321 "Datorii față de titularii de avans"** – la suma cheltuielilor efectuate de titularii de avans pentru procurarea mijloacelor fixe în cazul când nu s-a acordat avans, sau

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma cheltuielilor efectuate de titularii de avans pentru procurarea mijloacelor fixe din avansul acordat;

**Ct 241 "Casa", subcontul 2411 "Casa în valută națională" sau 242 "Cont de decontare", subcontul 2421 "Mijloace bănești nelegate"** – la suma plății efectuate pentru mijloacele fixe primite;

**Ct 313 "Capital nevărsat"** – la valoarea aportului nebănesc sub formă de mijloace fixe primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare.

Valoarea de piață a mijloacelor fixe primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale a fondatorilor trebuie să fie aprobată de către adunarea de constituire a cooperativei, iar valoarea de piață a mijloacelor fixe primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale și suplimentare a membrilor – de către Consiliul cooperativei;

**Ct 622 "Venituri din activitatea financiară", subcontul 6224 "Venituri din active intrate cu titlu gratuit"** – la valoarea de piață a obiectelor primite cu titlu gratuit;

**Ct 421 "Datorii de arendă pe termen lung"** – la valoarea de piață a obiectelor primite în arendă finanțată.

### Exemplul 2.5

Conform contractului de constituire a cooperativei, în contul cotei ordinare a 2 fondatori sunt prevăzute aporturi nebănești cu titlu de proprietate în sumă de 70 000 lei. Valoarea de piață a aporturilor nebănești transmise cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale, aprobate prin hotărârea adunării de constituire a cooperativei, constituie respectiv 60 000 lei și 10 000 lei (un fondator a aportat o clădire pentru oficiul cooperativei,

<sup>1</sup> În conformitate cu art.4 alin.(8) din **Legea nr. 1417-XIII** din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al **Codului fiscal** începând cu 1 ianuarie 2002 aporturile nebănești care se depun până la 1 ianuarie 2004 în capitalul social al cooperativelor agricole de prestări servicii, înființate în conformitate cu art.87 din **Legea nr.73-XV** din 12 aprilie 2001 privind cooperativele de întreprinzător sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

celălalt – un automobil GAZ-53). Transmiterea bunurilor s-a efectuat în termen de o lună după înregistrarea cooperativei în baza Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-1).

La valoarea apurturilor nebănești transmise cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare cooperativa va întocmi următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 123 “Mijloace fixe”, subcontul 1231 “Clădiri”</b> – la valoarea clădirii pentru oficiul cooperativei transmise cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale	60 000 lei;
<b>subcontul 1234 “Mijloace de transport”</b> – la valoarea automobilului GAZ-53 transmis cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale	10 000 lei;
<b>Ct 313 “Capital nevărsat”</b> – la valoarea totală a apurturilor nebănești	70 000 lei.

Cooperativele care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat utilizează pentru evidența analitică și sintetică a mijloacelor fixe și a uzurii lor registrele contabile prevăzute de **S.N.C. 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”**.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza **Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice**, evidența sintetică a mijloacelor fixe și uzurii lor se ține în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2).

Dacă cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a mijloacelor fixe și a uzurii lor se ține în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr. S-2).

În cazul când cooperativa aplică sistemul contabil complet, evidența sintetică a mijloacelor fixe se ține în registrele contabile pentru conturile respective de proveniență a surselor de înregistrare a mijloacelor fixe.

Mijloacele fixe se reflectă în rapoartele financiare ale cooperativei la valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii acumulate (valoarea de bilanț) sau la valoarea reevaluată, care constituie valoarea venală la data reevaluării diminuată cu suma uzurii acumulate. Metoda concretă de evaluare a mijloacelor fixe în rapoartele financiare se stabilește de cooperativă în politica de contabilitate.

În conformitate cu art.39 (1) din **Legea contabilității nr.426-XIII din 4 aprilie 1995**, cooperativa este obligată să efectueze inventarierea mijloacelor fixe nu mai rar de o dată pe an în perioada activității sale. Inventarierea se efectuează conform prevederilor **Regulamentului privind inventarierea nr.30 din 5 martie 2001** aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

### 2.2.1.2. Contabilitatea uzurii mijloacelor fixe

Mijloacele fixe sunt supuse uzurii, utilizându-se diferite metode prevăzute de **S.N.C. 16 “Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”** și de politica de contabilitate a cooperativei.

În procesul utilizării mijloacelor fixe avantajul economic întruchipat în acestea se reduce, de aceea valoarea de bilanț se micșorează treptat pe măsura calculării și raportării uzurii la consumuri sau cheltuieli. Suma uzurii pe fiecare obiect de mijloace fixe se determină, luând ca bază de calcul valoarea uzurabilă, care reprezintă diferența dintre valoarea de intrare a obiectului și valoarea rămasă probabilă, și durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe. Valoarea rămasă probabilă și durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe se stabilesc în politica de contabilitate a cooperativei. **Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe** este determinată de perioada în decursul căreia acestea pot fi utile cooperativei.



Uzura mijloacelor fixe se calculează în funcție de modelul (schema) de utilizare a acestora.

De exemplu, dacă cooperativa planifică să obțină din folosirea activului un avantaj economic uniform în decursul duratei de utilizare a acestuia, metoda de calculare a uzurii trebuie, de asemenea, să fie uniformă. Dacă, însă, ea planifică să obțină în prima jumătate a duratei de exploatare utilă un avantaj economic mai mare, iar în a doua jumătate – un avantaj mai mic, atunci și metoda de calculare a uzurii trebuie să corespundă acestei scheme. Uzura calculată în fiecare perioadă de gestiune trebuie să fie constatată drept consumuri și cheltuieli în cazul în care aceasta nu se include în valoarea de bilanț a activului material pe termen lung.

Participând la procesul de producție, mijloacele fixe treptat se uzează și valoarea lor trece la consumuri și/sau cheltuieli.

Uzura mijloacelor fixe poate fi fizică și morală. Uzura fizică este rezultatul schimbărilor fizice (naturale), iar cea morală – al progresului tehnico-științific. Mărirea uzurii mijloacelor fixe depinde de intensitatea utilizării, natura mijloacelor, condițiile de exploatare și alți factori.

În conformitate cu prevederile *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"* (paragraful 47) la calcularea uzurii mijloacelor fixe pot fi aplicate diverse metode: metoda casării liniare, proporțional cu volumul produselor (serviciilor), metoda soldului degresiv, metoda degresivă cu rată descrescătoare.

**Metoda casării liniare** conduce la defalcări uniforme pe toată durata de funcționare utilă a mijlocului fix. Uzura se calculează prin aplicarea cotei medii anuale de uzură la valoarea uzurabilă a mijloacelor fixe. Cota medie anuală de uzură se stabilește în procente, ca raport între 100 și durata de funcționare exprimată în ani.

### Exemplul 2.6

*Un mijloc fix achiziționat și pus în funcțiune are valoarea de intrare de 55 000 lei, valoarea rămasă probabilă de 5 000 lei și durata de funcționare utilă de 5 ani. Uzura anuală va fi egală cu:*

$$\frac{50\,000 (55\,000 - 5\,000)}{5} = 10\,000 \text{ lei,}$$

*iar cota medie anuală de uzură:  $100 : 5 = 20\%$ .*

*Deci, prin aplicarea cotei medii anuale la valoarea uzurabilă a mijlocului fix, se obține uzura anuală, egală pentru toți cei 5 ani, adică:*

$$50\,000 \times 20\% = 10\,000 \text{ lei pe an și } 833 \text{ lei pe lună (} 10\,000 \text{ lei : } 12 \text{ luni).}$$

Mai jos vom prezenta un exemplu de repartizare a uzurii calculate prin metoda casării liniare pe toată durata de utilizare a unui mijloc fix.

### Exemplul 2.7

*În luna septembrie 2001 cooperativa a pus în funcțiune o combină SK-4 cu valoarea de intrare de 85 000 lei, valoarea probabilă rămasă de 5 000 lei, durata de funcționare utilă de 10 ani.*

*Suma uzurii anuale constituie 8 000 lei  $[(85\,000 - 5\,000) : 10]$ . Norma uzurii anuale va fi de 10%  $(100 : 10)$ . Rezultatele calculelor uzurii sunt prezentate în tabelul 2.1.*

Tabelul 2.1

Calculul uzurii prin metoda liniară

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Suma uzurii anuale	Uzura acumulată	Valoarea de bilanț
La data punerii în funcțiune (septembrie 2001)	85 000	–	–	85 000
La sfârșitul anului:				
2001	85 000	2 000*	2 000	83 000
2002	85 000	8 000	10 000	75 000
2003	85 000	8 000	18 000	67 000
2004	85 000	8 000	26 000	59 000
2005	85 000	8 000	34 000	51 000
2006	85 000	8 000	42 000	43 000
2007	85 000	8 000	50 000	35 000
2008	85 000	8 000	58 000	27 000
2009	85 000	8 000	66 000	19 000
2010	85 000	8 000	74 000	11 000
2011	85 000	6 000*	80 000	5 000

\*Uzura pe anul 2001 constituie 2 000 lei (8 000 lei : 12 × 3), iar pe anul 2011 – 6 000 lei (8 000 lei : 12 × 9).

Conform datelor prezentate în tabel, pe parcursul duratei de funcționare utilă în fiecare an la consumuri sau cheltuieli se trece una și aceeași sumă a uzurii – 8 000 lei, iar lunar – 667 lei (8 000 : 12). Suma uzurii acumulate crește uniform cu 8 000 lei, iar valoarea de bilanț se micșorează cu aceeași sumă până la sfârșitul anului 10, în cazul când ea va fi egală cu valoarea rămasă probabilă – 5 000 lei.

**Metoda proporțional cu volumul produselor (serviciilor)** prevede trecerea la consumuri sau cheltuieli a sumei uzurii în funcție de volumul produselor fabricate (serviciilor prestate).

**Exemplul 2.8**

Să admitem că combina SK-4 pusă în funcțiune, conform condițiilor din exemplul 2.7, are capacitatea de a recolta 6 000 ha. Uzura pentru un hectar de recoltă va constitui 13,33 lei [80 000 : 6 000]. Dacă cooperativa a recoltat efectiv în anul 2002 550 ha; 2003 – 650 ha; 2004 – 600 ha; 2005 – 700 ha; 2006 – 500 ha; 2007 – 600 ha; 2008 – 650 ha; 2009 – 550 ha; 2010 – 600 ha; 2011 – 600 ha, rezultatele calculelor vor fi următoarele (vezi tabelul 2.2).

Tabelul 2.2

Calculul uzurii combinei SK-4 prin metoda proporțional cu volumul recoltei

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Volumul recoltei, ha	Suma uzurii anuale	Uzura acumulată	Valoarea de bilanț
La data punerii în funcțiune (septembrie 2001)	85 000	–	–	–	85 000
La sfârșitul anului:					
2001	85 000	–	–	–	85 000
2002	85 000	550	7 332	7 332	77 668
2003	85 000	650	8 665	15 997	69 003
2004	85 000	600	7 998	23 995	61 005
2005	85 000	700	9 331	33 326	51 674
2006	85 000	500	6 665	39 991	45 009
2007	85 000	600	7 998	47 989	37 011
2008	85 000	650	8 665	56 654	28 346
2009	85 000	550	7 332	63 986	21 014
2010	85 000	600	7 998	71 984	13 016
2011	85 000	600	8 016**	80 000	5 000

\*\*În anul 2001 uzura combinei SK-4 nu s-a calculat din motivul neutilizării acesteia la recoltare.

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

*\*\*În anul 2011 suma uzurii constituie 8 016 lei în loc de 7 998 lei (600 ha × 13,33 lei)(pe seama rotunjirilor efectuate la calcularea uzurii pentru un hectar recoltat în anii precedenți).*

Uzura anuală și cea lunară vor fi determinate de volumul efectiv de recoltare a hectarelor din anul (luna) de gestiune. Mărimea uzurii acumulate va varia în raport cu modificarea suprafeței recoltate, iar valoarea de bilanț se va micșora cu aceeași sumă până va fi egală cu valoarea rămasă probabilă. Această metodă poate fi aplicată la calcularea uzurii mijloacelor fixe, care participă nemijlocit la prestarea serviciilor.

La utilizarea *metodei soldului degresiv* mărimea uzurii calculate pe toată durata de funcționare utilă a activului se micșorează permanent. Conform acestei metode, suma uzurii unor mijloace fixe se calculează în baza normei de uzură prevăzută prin metoda liniară, majorată nu mai mult de două ori.

### Exemplul 2.9

*Utilizând datele din exemplul 2.7, să admitem că cooperativa a hotărât să dubleze norma de uzură a combinei SK-4, aceasta devenind egală cu 20 % (2 × 10 %), sau exprimată în coeficientul 0,2. La calcularea uzurii anuale după metoda soldului degresiv suma uzurii pentru primul an de funcționare a mijlocului fix se calculează din valoarea de intrare, iar pentru fiecare an ulterior – din valoarea de bilanț la finele anului precedent. Numai în ultimul an de funcționare se ia în considerare valoarea rămasă probabilă. Calculele respective sunt prezentate în tabelul 2.3.*

Tabelul 2.3

#### Calculul uzurii prin metoda soldului degresiv

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Suma uzurii anuale	Uzura acumulată	Valoarea de bilanț
La data punerii în funcțiune (septembrie 2001)	85 000	–	–	85 000
La sfârșitul anului:				
2001	85 000	4 250 (0,2 × 85 000 : 12 × 3)*	4 250	80 750
2002	85 000	16 150 (0,2 × 80 750)	20 400	64 600
2003	85 000	12 920 (0,2 × 64 600)	33 320	51 680
2004	85 000	10 336 (0,2 × 51 680)	43 656	41 344
2005	85 000	8 269 (0,2 × 41 344)	51 925	33 075
2006	85 000	6 615 (0,2 × 33 075)	58 540	26 460
2007	85 000	5 292 (0,2 × 26 460)	63 832	21 168
2008	85 000	4 234 (0,2 × 21 168)	68 066	16 934
2009	85 000	3 387 (0,2 × 16 934)	71 453	13 547
2010	85 000	2 709 (0,2 × 13 547)	74 162	10 838
2011	85 000	5 838 (10 838 – 5 000)	80 000	5 000

\*Uzura s-a calculat pe 3 luni.

Calculele demonstrează că suma uzurii în primul an de funcționare se determină din valoarea de intrare a obiectului (85 000 lei), iar pentru fiecare an ulterior, drept bază de calculare a uzurii servește valoarea de bilanț la finele anului precedent: pentru anul 2 de utilizare – 80 750 lei (85 000 – 4 250); pentru anul 3 – 64 600 lei (80 750 – 16 150) etc. Uzura pentru ultimul an (2011) se calculează ca diferența dintre valoarea de bilanț la finele anului 2010 și valoarea rămasă probabilă – 8 838 lei (10 838 – 5 000).

**Metoda degresivă cu rată descrescătoare** prevede includerea în consumuri și cheltuieli a sumei calculate în baza utilizării presupuse a productivității activelor. Conform acestei metode, uzura este determinată prin produsul unui coeficient și a valorii uzurabile. Acest coeficient se calculează prin raportul dintre numărul de ani al duratei de funcționare (în ordine descrescătoare) și suma anilor duratei de funcționare utilă (numărul cumulativ).

**Exemplul 2.10**

Folosind datele din exemplul 2.7, în care valoarea de intrare a combinei SK-4 constituie 85 000 lei, valoarea rămasă probabilă (piese de schimb utilizate, fier uzat) – 5 000 lei, valoarea uzurabilă a combinei SK-4 – 80 000 lei și durata de funcționare utilă – 10 ani, suma numărului de ani este egală cu 55 (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10), iar coeficienții de calcul pe ani sunt 10/55, 9/55, 8/55, 7/55, 6/55, 5/55, 4/55, 3/55, 2/55, 1/55. Calculele respective sunt prezentate în tabelul 2.4.

**Tabelul 2.4**

**Calculul uzurii prin metoda degresivă cu rată descrescătoare**

(în lei)

Perioade de gestiune	Valoarea de intrare	Suma uzurii anuale	Uzura acumulată	Valoarea de bilanț
La data punerii în funcțiune (septembrie 2001)	85 000	–	–	85 000
La sfârșitul anului:				
2001	85 000	3 636 (10 : 55 × 80 000 : 12 × 3)*	3 636	81 364
2002	85 000	13 091 (9 : 55 × 80 000)	16 727	68 273
2003	85 000	11 636 (8 : 55 × 80 000)	28 363	56 637
2004	85 000	10 182 (7 : 55 × 80 000)	38 545	46 455
2005	85 000	8 727 (6 : 55 × 80 000)	47 272	37 728
2006	85 000	7 273 (5 : 55 × 80 000)	54 545	30 455
2007	85 000	5 818 (4 : 55 × 80 000)	60 363	24 637
2008	85 000	4 364 (3 : 55 × 80 000)	64 727	20 273
2009	85 000	2 909 (2 : 55 × 80 000)	67 636	17 364
2010	85 000	1 454 (1 : 55 × 80 000)	69 090	15 910
2011	85 000	10 910 (15 910 – 5 000)**	80 000	5 000

\* În anul 2001 uzura combinei SK-4 s-a calculat numai pentru 3 luni.

\*\* În anul 2011 suma uzurii constituie 10 910 lei și reprezintă uzura pentru 9 luni, care se determină ca diferența dintre valoarea de bilanț la finele anului 2010 și valoarea rămasă probabilă (15 910 – 5 000).

Calculele demonstrează că suma uzurii în anul 2002 este cea mai mare (13 091 lei) și an cu an se micșorează treptat.

Exemple cu diferite variante de calculare a uzurii mijloacelor fixe sunt prezentate în **Comentariile privind aplicarea S.N.C. 16 “Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”** (vezi revista “Contabilitate și audit” nr.8/2001, p.45)

Cooperativa alege de sine stătător metoda de calculare a uzurii care va fi aplicată și o include în politica de contabilitate.

Uzura mijloacelor fixe puse în funcțiune se calculează începând cu prima zi a lunii care urmează după luna punerii lor în funcțiune, iar a celor ieșite se termină în prima zi a lunii care urmează după luna ieșirii mijloacelor fixe.

Uzura nu se calculează după expirarea termenului de utilizare a mijlocului fix.

Pentru evidența uzurii mijloacelor fixe este destinat contul de pasiv 124 "Uzura mijloacelor fixe". În creditul acestui cont se reflectă sumele uzurii calculate, iar în debit – decontarea sumei uzurii calculate a mijloacelor fixe ieșite. Soldul acestui cont este creditor și reprezintă suma uzurii calculate a mijloacelor fixe existente în cooperativă la finele perioadei de gestiune. În cadrul contului 124 "Uzura mijloacelor fixe" pot fi deschise următoarele subconturi: 1241 "Uzura clădirilor", 1242 "Uzura construcțiilor speciale", 1243 "Uzura mașinilor, utilajelor și instalațiilor de transmisie", 1244 "Uzura mijloacelor de transport", 1246 "Uzura altor mijloace fixe", 1247 "Uzura mijloacelor fixe arendate pe termen lung".

Evidența analitică a uzurii mijloacelor fixe se ține pe categorii de mijloace fixe, grupe de evidență și obiecte de inventar.

La calcularea uzurii mijloacelor fixe se întocmesc următoarele formule contabile:

a) pentru mijloacele fixe utilizate la prestarea serviciilor și a celor cu destinație generală de producție:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție", subcontul 8131 "Uzura și cheltuieli privind repararea și întreținerea mijloacelor fixe utilizate în producție",**

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective;**

b) pentru mijloacele fixe utilizate la deservirea procesului de vânzare a serviciilor și mărfurilor:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale", subcontul 7128 "Alte cheltuieli comerciale",**

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective;**

c) pentru mijloacele fixe cu destinație generală și administrativă:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative", subcontul 7131 "Cheltuieli privind uzura, repararea și întreținerea mijloacelor fixe cu destinație generală",**

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective;**

d) pentru mijloacele fixe transmise în arendă operațională:

**Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale", subcontul 7142 "Cheltuieli privind arenda curentă",**

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective.**

Decontarea sumei uzurii calculate a mijloacelor fixe scoase din funcțiune:

**Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective,**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subconturile respective.**

### **Exemplul 2.11**

Cooperativa, conform Procesului-verbal de casare a mijloacelor fixe (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-3), a scos din folosință un mijloc fix din cauza uzurii complete. Valoarea de intrare – 65 000 lei. Valoarea rămasă probabilă – 3 000 lei. Valoarea materialelor efectiv primite – 3 500 lei. Suma uzurii calculate – 62 000 lei. În baza datelor prezentate în exemplu se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Decontarea uzurii calculate a mijlocului fix pe toată durata efectivă de funcționare a mijlocului:

**Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe", subcontul respectiv 62 000 lei;**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subcontul respectiv 62 000 lei.**

2. Înregistrarea materialelor la intrări:

**Dt 211 "Materiale", subcontul respectiv – la valoarea efectivă 3 500 lei;**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subcontul respectiv – la valoarea rămasă probabilă 3 000 lei;**

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții" – la suma diferenței dintre valoarea materialelor primite efectiv și valoarea rămasă probabilă (3 500 – 3 000) 500 lei.**

**2.2.1.3. Evidența reparației mijloacelor fixe**

După cum s-a menționat mai sus, mijloacele fixe își pierd în procesul de funcționare capacitățile fizice. Din aceste motive pentru menținerea mijloacelor fixe în condiții normale de lucru și asigurarea lor pe toată durata de funcționare utilă, obiectele de mijloace fixe au nevoie de deservire, iar, dacă este cazul, și de reparație.

Reparația mijloacelor fixe poate fi efectuată în regie proprie (cu forțele proprii ale cooperativei) și în antrepriză (de către terți).

Cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe în regie proprie sunt formate din costul materialelor și pieselor de schimb consumate la reparație, suma calculată a retribuțiilor muncitorilor încadrați în procesul de reparație, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii la salariul calculat, costul serviciilor proprii etc. Contabilitatea cheltuielilor de reparație se efectuează de cooperativă în conformitate cu prevederile *S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"*.

Cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe efectuate în antrepriză formează costul lucrărilor indicate în factura de expediție sau factura fiscală și documentele de plată prezentate cooperativei de către antreprenor.

Pentru operațiunile privind reparația mijloacelor fixe se utilizează diferite documente primare. Până la începutul anului de gestiune, pentru obiectele care trebuie să fie reparate se întocmește un borderou de constatare a defectelor, în care se indică lista pieselor care urmează a fi schimbate. Acest document servește drept bază pentru întocmirea planului de reparație a mijloacelor fixe, care conține informații utilizate la elaborarea planului de afaceri, perfectarea documentelor privind livrarea pieselor de schimb și a materialelor pentru reparație. Dacă reparația se execută în regie proprie, livrarea pieselor de schimb de la depozit se perfectează prin fișă-limită, bon de consum ș. a.; salariile calculate muncitorilor încadrați în procesul de reparație – prin ordin de lucrări în acord; contribuțiile pentru asigurările sociale se calculează în tabelul (borderoul) de repartizare a salariilor. Celelalte cheltuieli se reflectă în alte documente: raportul privind consumul de energie electrică, calculul uzurii mijloacelor fixe etc.

Indiferent de metoda executării lucrărilor la finalizarea reparației capitale, pentru fiecare obiect reparat în parte, precum și pentru cele reconstruite sau modernizate se întocmește un proces-verbal de recepție a obiectelor reparate (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-2). Informația referitoare la reparația capitală, reconstrucția sau modernizarea mijloacelor fixe în baza procesului-verbal de recepție a obiectelor reparate se înregistrează în fișa de evidență a mijloacelor fixe (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-6).

**Mai jos vom descrie modul de evidență a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe în cazul când cooperativa nu creează rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate în perioada de gestiune.**

**Contabilitatea cheltuielilor aferente reparației mijloacelor fixe efectuate în regie proprie în secția de reparație a cooperativei**

Cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe efectuate în regie proprie în secția de reparație a cooperativei conform documentelor primare se acumulează în debitul contului 812 "*Activități auxiliare*". Cheltuielile acumulate se decontează și se includ în consumurile și cheltuielile perioadei curente, în funcție de destinația utilizării obiectelor reparate sau se capitalizează în conformitate cu paragrafele 23, 24, 26 și 27 din *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*.

Operațiunile privind reparația mijloacelor fixe în regie proprie în secția de reparație a cooperativei se vor reflecta prin următoarea formulă contabilă:

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

- Dt 812 "Activități auxiliare"** – la suma totală a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe;
- Ct 211 "Materiale"** – la suma pieselor de schimb și materialelor consumate la reparația mijloacelor fixe;
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"** – la valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu prețul unitar nu mai mare de 500 lei utilizate la reparația mijloacelor fixe;
- Ct 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"** – la suma uzurii calculate a obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu prețul unitar mai mare de 500 lei utilizate la reparația mijloacelor fixe;
- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"** – la suma calculată a salariilor muncitorilor pentru reparația mijloacelor fixe;
- Ct 533 "Datorii privind asigurările"** - la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii la salariile calculate muncitorilor pentru reparația mijloacelor fixe;
- Ct 812 "Activități auxiliare"** – la suma serviciilor prestate de către alte activități auxiliare secției de reparație;
- Ct 813 "Consumuri indirecte de producție"** – la suma consumurilor indirecte de producție a secției de reparație incluse în costul reparației curente a mijloacelor fixe.

### Exemplul 2.12

În luna curentă în secția de reparație, la reparația tractorului MTZ-80 pentru menținerea lui în stare de lucru normală fără majorarea avantajului economic care îl depășește pe cel evaluat inițial la achiziționare, au fost efectuate următoarele cheltuieli:

- piese de schimb – 2 000 lei,
- materiale pentru reparație – 2 500 lei,
- retribuițiile muncitorilor – 1 500 lei,
- contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii – 435 lei,
- consumurile indirecte de producție ale secției de reparație – 1 535 lei.

Tractorul MTZ-80 se utilizează în producția de bază a cooperativei.

Formulele contabile aferente cheltuielilor efectuate la reparația tractorului MTZ-80 sunt prezentate în tabelul 2.5.

**Tabelul 2.5**

### Înregistrări contabile privind cheltuielile efectuate la reparația tractorului MTZ-80

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1.	Livrarea pieselor de schimb și a materialelor pentru reparația tractorului MTZ-80 (tabelul de repartizare a materialelor)	812	211	4 500
2.	Calcularea sumei retribuițiilor lucrătorilor din secția producției auxiliare pentru reparația tractorului (tabelul de repartizare a salariilor)	812	531	1 500
3.	Calcularea contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii din suma retribuițiilor lucrătorilor din secția producției auxiliare pentru reparația tractorului (calculul)	812	533	435
4.	Repartizarea consumurilor indirecte de producție ale secției de reparație incluse în costul reparației curente a tractorului (calculul)	812	813	1 535
5.	Decontarea cheltuielilor de reparație a tractorului utilizat în producția de bază (calculul)	813	812	8 000



La reparația mijloacelor fixe destinate utilizării pentru comercializarea produselor (mărfurilor) sau în scopuri generale cheltuielile acumulate în debitul contului **812 "Activități auxiliare"** se înregistrează prin formula contabilă:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale"** – la suma cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe ce deserveșc procesul de desfacere a produselor;  
**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative"** – la suma cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe cu destinație generală ale cooperativei;  
**Ct 812 "Activități auxiliare"** – la suma totală a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe repartizate după destinație.

Dacă la finele perioadei de gestiune la unele obiecte n-au fost terminate lucrările de reparație, cheltuielile acumulate pentru lucrările efectuate vor fi reflectate prin formula contabilă:

- Dt 215 "Producția în curs de execuție",**  
**Ct 812 "Activități auxiliare".**

La începutul perioadei de gestiune viitoare se va întocmi formula contabilă inversă, adică:

- Dt 812 "Activități auxiliare",**  
**Ct 215 "Producția în curs de execuție".**

În cazul când în urma reparației capitale durată de exploatare utilă a obiectelor de mijloace fixe se mărește în comparație cu durată stabilită la constatarea (înregistrarea) inițială sau se majorează productivitatea obiectelor reparate, cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe se capitalizează, adică se includ în valoarea obiectului reparat. La suma acestor cheltuieli se întocmește următoarea formulă contabilă:

- Dt 123 "Mijloace fixe", subconturile respective;**  
**Ct 812 "Activități auxiliare".**

La reparația mijloacelor fixe nemijlocit la locurile de utilizare a obiectelor, cheltuielile de reparație se înregistrează în debitul contului **712 "Cheltuieli comerciale", 713 "Cheltuieli generale și administrative", 813 "Cheltuieli indirecte de producție"** (în funcție de destinația obiectelor) și creditul conturilor **211 "Materiale", 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii", 533 "Datorii privind asigurările"** etc.

În cazul când cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe se trec la majorarea valorii obiectului reparat, se întocmește următoarea formulă contabilă:

- Dt 123 "Mijloace fixe" sau 121 "Active materiale în curs de execuție", subconturile respective** – la valoarea totală a lucrărilor de reparație;  
**Ct 211 "Materiale"** – la valoarea materialelor și a pieselor de schimb consumate în timpul reparației mijloacelor fixe;  
**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"** – la suma salariilor muncitorilor ce repară aceste obiecte de mijloace fixe;  
**Ct 533 "Datorii privind asigurările"** – la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii.

### **Contabilitatea cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe efectuate în antrepriză**

În baza documentelor prezentate de către antreprenor (procesul-verbal de primire a lucrărilor, factura de expediție pentru costul lucrărilor de reparație sau factura fiscală) în contabilitate se va înregistra următoarea formulă contabilă:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";**  
**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**  
**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție"** – la valoarea lucrărilor de reparație fără TVA (în funcție de destinația obiectului reparat);

- Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA aferentă valorii acestor lucrări (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare)<sup>1</sup>;
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** sau **522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"** ș. a. – la valoarea totală a lucrărilor de reparație.

În cazul când cheltuielile de reparație a mijloacelor fixe se trec la majorarea valorii obiectului reparat, se întocmește următoarea formulă contabilă:

- Dt 121 "Active materiale în curs de execuție"** sau **123 "Mijloace fixe", subconturile respective** - la valoarea lucrărilor de reparație, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare);
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** sau **522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"** ș. a. – la valoarea totală a lucrărilor de reparație.

În cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA în conformitate cu legislația în vigoare, se va întocmi următoarea formulă contabilă:

- Dt 121 "Active materiale în curs de execuție"** sau **123 "Mijloace fixe", subconturile respective** – la valoarea lucrărilor de reparație fără TVA;
- Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA aferentă valorii acestor lucrări;
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** sau **522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"** ș. a. – la valoarea totală a lucrărilor de reparație.

Virarea mijloacelor bănești antreprenorului pentru achitarea datoriilor se reflectă în felul următor:

- Dt 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**  
**Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**  
**Ct 242 "Cont de decontare";**  
**Ct 243 "Cont valutar".**

Cooperativele, care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat, utilizează pentru evidența analitică și sintetică a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe registrele contabile prevăzute de **S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"**.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, evidența sintetică a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe se ține în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în borderoul netipizat de evidență a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe elaborat de sine stătător de cooperativă.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe se ține în **Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor** (f. nr.S-5).

Dacă cooperativa ține contabilitatea conform sistemului contabil complet, evidența analitică a cheltuielilor de reparație curentă a mijloacelor fixe se ține în registrele de evidență a cheltuielilor cooperativei respective. Evidența analitică a cheltuielilor de reparație capitală se ține pe grupe de clasificare a mijloacelor fixe (mașini și utilaje, clădiri ș. a.) și separat pe

<sup>1</sup> În cazul în care cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare, suma TVA aferentă lucrărilor de reparație se include în componența consumurilor și/sau cheltuielilor curente.

cheltuieli capitalizate și necapitalizate. Evidența analitică a reparațiilor capitale, cheltuielile cărora sunt supuse capitalizării, se ține separat pe obiecte de inventar în borderoul respectiv. Evidența sintetică a cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe se reflectă în registrele contabile pentru conturile respective de evidență a cheltuielilor și consumurilor cooperativei.

#### 2.2.1.4. Contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe

Ieșirea mijloacelor fixe poate avea loc în urma scoaterii din funcțiune din cauza uzurii totale, comercializării, transferării cu titlu gratuit, schimbului, lichidării, deteriorărilor rezultate din calamități naturale etc.

La casarea mijloacelor fixe, cu excepția mijloacelor de transport, în urma uzurii totale și a calamităților naturale, se întocmește *Procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe* (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-3), iar pentru mijloacele de transport – *Procesul-verbal de casare a mijloacelor de transport auto* (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-4). În conformitate cu *Procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe* și *Fișa de evidență a obiectului scos din funcțiune* este necesar de reflectat casarea uzurii calculate, intrarea valorilor materiale obținute și cheltuielile efective aferente ieșirii. Casarea uzurii obiectelor ieșite și valoarea bunurilor materiale obținute în urma lichidării se reflectă în creditul contului 123 “*Mijloace fixe*”. Cheltuielile efective aferente ieșirii mijloacelor fixe se reflectă în debitul contului 721 “*Cheltuieli ale activității de investiții*”.

La vânzarea mijloacelor fixe se întocmește factura de expediție sau factura fiscală în cazul dacă cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA, precum și documentele de plată. La documentul de livrare a obiectului către cumpărător pot fi anexate pașaportul tehnic, instrucțiunea privind regulile de exploatare etc.

La ieșirea mijloacelor fixe se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Decontarea sumei uzurii calculate a mijlocului fix ieșit:

**Dt 124 “Uzura mijloacelor fixe”, subconturile respective;**

**Ct 123 “Mijloace fixe”, subconturile respective.**

2. Decontarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe ieșite:

**Dt 721 “Cheltuieli ale activității de investiții”** – la valoarea de bilanț fără TVA;

**Dt 534 “Datorii privind decontările cu bugetul”** – la suma TVA, dacă cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA (în cazul când se vând obiecte de mijloace fixe, în valoarea de intrare a cărora a fost inclusă TVA);

**Ct 123 “Mijloace fixe”, subconturile respective** – la valoarea de bilanț.

3. Înregistrarea cheltuielilor legate de ieșirea mijloacelor fixe:

**Dt 721 “Cheltuieli ale activității de investiții”** – la suma totală a cheltuielilor;

**Ct 211 “Materiale”** – la costul efectiv al materialelor consumate;

**Ct 521 “Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”** – la suma serviciilor acordate de către terți;

**Ct 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – la suma salariilor muncitorilor;

**Ct 533 “Datorii privind asigurările”** – la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii la salariile calculate;

**Ct 812 “Activități auxiliare”** – la costul serviciilor secțiilor auxiliare.

4. Înregistrarea materialelor la intrări în urma casării mijloacelor fixe din cauza uzurii totale, cât și a calamităților naturale:

**Dt 211 “Materiale”** – la valoarea efectivă a materialelor primite;

**Ct 123 “Mijloace fixe”** – la valoarea rămasă probabilă calculată la punerea în funcțiune a mijloacelor fixe;

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții"** – la valoarea materialelor efectiv primite ce depășește valoarea rămasă probabilă.

Dacă valoarea materialelor efectiv primite depășește valoarea rămasă probabilă, diferența aferentă se constată ca venit din activitatea de investiții, iar dacă valoarea materialelor primite din scoaterea din uz a mijloacelor fixe este mai mică decât valoarea rămasă probabilă, diferența se constată ca cheltuieli ale activității de investiții.

5. Decontarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe ieșite în urma calamităților naturale:

**Dt 723 "Pierderi excepționale";**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subconturile respective** – la valoarea de bilanț.

6. Reflectarea creanțelor aferente mijloacelor fixe vândute:

**Dt 229 "Alte creanțe pe termen scurt", subcontul 2294 "Creanțe pe termen scurt privind alte operații"** – la suma totală a creanțelor (prețul de vânzare și TVA) (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA);

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții", subcontul 6212 "Venituri din ieșirea activelor materiale pe termen lung"** – la prețul de vânzare fără TVA;

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA).

### Exemplul 2.13

Se casează tractorul MTZ-80, valoarea de intrare a căruia constituie 100 000 lei, durata de funcționare utilă – 10 ani, valoarea rămasă probabilă – 13 000 lei, valoarea materialelor efectiv primite – 13 300 lei; suma uzurii calculată la momentul casării – 87 000 lei, cheltuielile la scoaterea din uz – 3 000 lei, inclusiv:

- salariile muncitorilor aferente demontării tractorului MTZ-80 – 2 000 lei,
- contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii la salariile calculate – 580 lei,
- serviciile secției auxiliare pentru scoaterea din uz a tractorului – 380 lei.

Conform condițiilor din exemplu, suma uzurii este calculată în mărimea valorii uzurabile – 87 000 lei.

Înregistrările contabile sunt prezentate în tabelul 2.6.

**Tabelul 2.6**

### Înregistrări contabile privind casarea mijlocului fix

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1.	Decontarea sumei uzurii calculate a tractorului MTZ-80 casat (calculul uzurii)	124	123	87 000
2.	Calcularea salariilor muncitorilor aferente demontării tractorului MTZ-80 (tabelul de repartizare a salariilor și procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe)	721	531	2 000
3.	Calcularea contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii din suma retribuțiilor pentru demontarea tractorului MTZ-80 (calculul și procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe)	721	533	580
4.	Reflectarea costului serviciilor secției auxiliare pentru scoaterea din uz a tractorului MTZ-80 (calculul)	721	812	380
5.	Înregistrarea materialelor la intrări în limita valorii rămase probabile calculată la punerea în funcțiune a tractorului (bonul de primire și calculul)	211	123	13 000
6.	Reflectarea valorii materialelor efectiv primite ce depășește valoarea rămasă probabilă a tractorului (bonul de primire și calculul)	211	621	300

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

În cazul când valoarea materialelor obținute din scoaterea din uz a mijloacelor fixe este mai mică decât valoarea rămasă probabilă, diferența se constată ca cheltuieli. Să presupunem că au fost primite materiale în sumă de 12 800 lei. În acest caz se întocmește următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 211</b>	“Materiale” – la valoarea efectivă a materialelor primite	12 800 lei;
<b>Dt 721</b>	“Cheltuieli ale activității de investiții” – la diferența cu care valoarea rămasă probabilă depășește valoarea efectivă a materialelor primite	200 lei;
<b>Ct 123</b>	“Mijloace fixe” – la valoarea rămasă probabilă	13 000 lei.

### Exemplul 2.14

Cooperativa vinde unui terț contra plată un tractor MTZ-100, valoarea de intrare a căruia constituie 150 000 lei fără TVA, suma uzurii calculate la momentul vânzării – 138 000 lei, prețul de vânzare – 13 000 lei, TVA – 2 600 lei ( $13\ 000 \times 0,2$ ). Cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA.

Înregistrările contabile sunt prezentate în tabelul 2.7.

Tabelul 2.7

### Înregistrări contabile privind vânzarea mijlocului fix

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1.	Decontarea sumei uzurii acumulate a tractorului MTZ-100 vândut (calculul uzurii)	124	123	138 000
2.	Decontarea valorii de bilanț a tractorului MTZ-100 (calculul)	721	123	12 000
3.	Reflectarea creanțelor pentru tractorul MTZ-100 vândut:			
	- la prețul de vânzare fără TVA (factura fiscală);	229	621	13 000
	- la suma TVA (factura fiscală)	229	534	2 600

### Exemplul 2.15

Cooperativa a predat cu titlu gratuit membrului cooperativei un automobil GAZ-53 care a fost contabilizat la valoarea de intrare în sumă de 50 000 lei, inclusiv TVA, suma uzurii acumulate pe parcursul perioadei de utilizare – 23 000 lei, valoarea de piață – 30 000 lei, inclusiv TVA – 5 000 lei ( $30\ 000 : 6$ ). Cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA.

Înregistrările contabile sunt prezentate în tabelul 2.8.

Tabelul 2.8

### Înregistrări contabile privind predarea cu titlu gratuit a mijlocului fix

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1.	Decontarea sumei uzurii acumulate a automobilului GAZ-53 predat cu titlu gratuit (calculul uzurii)	124	123	23 000
2.	Decontarea valorii de bilanț a automobilului GAZ-53 la valoarea de bilanț fără TVA – 22 500 lei (27 000 – 4 500) (actul de primire-predare și calculul)	721	123	22 500
3.	Reflectarea sumei TVA din valoarea de bilanț a automobilului GAZ-53 predat cu titlu gratuit – 4 500 lei (27 000 : 6) (calculul)	534	123	4 500
4.	Înregistrarea TVA din valoarea de piață a obiectului predat cu titlu gratuit (factura fiscală)	713	534	5 000

Dacă cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA, în baza datelor din exemplul 2.15, se efectuează următoarele înregistrări:

1. Decontarea sumei uzurii acumulate până la momentul predării mijlocului fix cu titlu gratuit:

Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe"	23 000 lei;
Ct 123 "Mijloace fixe"	23 000 lei.

2. Decontarea valorii de bilanț a obiectului predat:

Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții"	27 000 lei;
Ct 123 "Mijloace fixe"	27 000 lei.

Cooperativele care organizează contabilitatea conform sistemului contabil simplificat cu utilizarea variantei de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, țin evidența sintetică a operațiunilor legate de ieșirea mijloacelor fixe în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2), **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (f. nr.S-3), borderourile respective de evidență a creanțelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor sau în alte registre respective pentru evidența analitică a creanțelor și datoriilor.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiunilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a operațiunilor privind ieșirea mijloacelor fixe se ține în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2), **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (f. nr.S-3), borderourile respective de evidență a creanțelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor.

Dacă cooperativa organizează contabilitatea conform sistemului contabil complet, evidența sintetică și analitică a operațiunilor privind ieșirea mijloacelor fixe se ține în registrele contabile pentru conturile respective ale acestora.

## 2.2.2. Contabilitatea altor active materiale pe termen lung

### 2.2.2.1. Contabilitatea activelor materiale în curs de execuție

**Activele materiale în curs de execuție** reprezintă cheltuielile privind achiziționarea și crearea activelor la beneficiarul construcției în decursul unei perioade îndelungate (achiziționarea utilajului care necesită montaj, construirea clădirilor, construcțiilor speciale etc.). În componența activelor materiale în curs de execuție se includ și investițiile capitale ulterioare pentru ameliorarea suplimentară a stării obiectelor de mijloace fixe (modernizarea utilajului, reconstrucția clădirilor, construcțiilor speciale etc.), în urma realizării cărora cooperativa va obține în viitor un avantaj economic (profit) care îl depășește pe cel evaluat inițial la achiziționarea și construirea mijloacelor fixe.

Contabilitatea activelor materiale în curs de execuție se ține conform prevederilor **S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"** (paragrafele 62-71).

**Activele materiale în curs de execuție** se evaluează ca și mijloacele fixe la valoarea de intrare a acestora.

Contabilitatea activelor materiale în curs de execuție se ține de beneficiarul lucrărilor de construcții-montaj. În categoria activelor materiale în curs de execuție sunt incluse:

- investițiile capitale pentru achiziționarea utilajului care necesită montaj și crearea altor active în decursul unei perioade îndelungate de construcție a clădirilor, construcțiilor speciale; utilajului și a altor obiecte de mijloace fixe care nu necesită montaj până la punerea lor în funcțiune;
- investițiile capitale ulterioare pentru ameliorarea stării mijloacelor fixe.

Beneficiarul construcției, în cazul executării lucrărilor în regie proprie, contabilizează activele materiale pe fiecare obiect, evidențiind următoarele articole de consumuri: consumuri directe pentru materiale, consumuri directe pentru retribuirea muncii, consumuri indirecte (consumuri de întreținere a mașinilor și a mecanismelor de construcție), cheltuieli de regie și alte consumuri, dacă acestea sunt legate nemijlocit de crearea activului. Separat de cheltuielile efectuate pentru construcția obiectului de bază se reflectă cheltuielile pentru edificarea construcțiilor speciale și a dispozitivelor provizorii prevăzute și neprevăzute în lista de titluri. Construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri construite se înregistrează în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată ca active curente.

În cazul executării lucrărilor de construcții-montaj în antrepriză, beneficiarul construcției reflectă sumele avansurilor pe termen lung plătite antreprenorului în componența altor active financiare pe termen lung.

Evidența activelor materiale în curs de execuție se ține cu ajutorul contului **121 "Active materiale în curs de execuție"**, care este destinat la beneficiarul construcției generalizării informației referitoare la cheltuielile privind procurarea, montarea și instalarea utilajului care necesită montaj, a utilajului și altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune, construcția noilor obiecte, reconstrucția și extinderea întreprinderii, modernizarea mijloacelor fixe aflate în funcțiune, precum și construcția dispozitivelor și construcțiilor speciale provizorii prevăzute în lista de titluri.

Contul **121 "Active materiale în curs de execuție"** este un cont de activ. În debitul acestui cont se reflectă costul lucrărilor de construcții-montaj aferente creării mijloacelor fixe, inclusiv valoarea utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte de mijloace fixe care nu necesită montaj până la punerea acestora în funcțiune, iar în credit – valoarea de intrare a mijloacelor fixe puse în funcțiune, investițiile capitale ulterioare aferente majorării valorii obiectelor respective, precum și cheltuielile privind edificarea construcțiilor speciale prevăzute în lista de titluri și a dispozitivelor provizorii. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă cheltuielile acumulate privind crearea activelor materiale în curs de execuție cu total cumulativ la finele perioadei de gestiune, valoarea utilajului care necesită montaj, precum și a utilajului și a altor obiecte de mijloace fixe care nu necesită montaj până la punerea acestora în funcțiune.

În cadrul contului **121 "Active materiale în curs de execuție"** pot fi deschise următoarele subconturi: **1211 "Construcții în curs de execuție"**, **1212 "Utilaj destinat instalării"**, **1213 "Utilaj și alte obiecte până la punerea în funcțiune"**, **1214 "Investiții capitale ulterioare"**.

Evidența analitică a activelor materiale în curs de execuție se ține pe obiecte de mijloace fixe create, pe tipuri de lucrări și articole de cheltuieli.

Sursele de intrare a activelor materiale în curs de execuție la cooperativă pot fi: pe calea procurării contra plată de la persoane fizice și juridice, de la fondatorii și membrii cooperativei sub formă de aporturi la capitalul social, primite cu titlu gratuit, create de cooperativa însăși etc.

Înregistrarea în contabilitate a activelor materiale în curs de execuție se efectuează la cooperativă în baza următoarelor documente primare: facturi de expediție, facturi fiscale, procesul-verbal de recepție-predare a utilajului pentru montare, ordinul de lucru în acord, fișă-limită de consum, bonul de consum al materialelor, note etc.

Primirea utilajului care necesită montaj și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune se va reflecta prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 121 "Active materiale în curs de execuție", subconturile respective** – la valoarea de intrare, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare)<sup>1</sup>;

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5342 "Datorii privind taxa pe valoarea adăugată"** – la suma TVA conform facturii fiscale (în cazul când cooperativa

<sup>1</sup> În conformitate cu art.4 alin.(8) din **Legea nr. 1417-XIII** din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al **Codului fiscal** începând cu 1 ianuarie 2002 aporturile nebănești care se depun până la 1 ianuarie 2004 în capitalul social al cooperativei agricole de prestări servicii, înființate în conformitate cu art.87 din **Legea nr.73-XV** din 12 aprilie 2001 privind cooperativele de întreprinzător sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

- este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare);
- Ct 521 “Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”** – la suma datoriilor pentru utilajul care necesită montaj primit contra plată și alte obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune;
- Ct 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”, subcontul 5223 “Datorii pe termen scurt față de alte părți legate”** – la suma datoriilor față de membrii cooperativei pentru utilajul care necesită montaj primit contra plată și alte obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune;
- Ct 532 “Datorii față de personal privind alte operații”, subcontul 5321 “Datorii față de titularii de avans”** – la suma cheltuielilor efectuate de titularii de avans pentru procurarea utilajului care necesită montaj și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune în cazul când nu s-a acordat avans sau
- Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”, subcontul 2272 “Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans”** – la suma cheltuielilor efectuate de titularii de avans din avansul acordat pentru procurarea utilajului care necesită montaj și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune;
- Ct 241 “Casa”, subcontul 2411 “Casa în valută națională” sau 242 “Cont de decontare”, subcontul 2421 “Mijloace bănești nelegate”** – la suma plății efectuate pentru utilajul primit care necesită montaj și alte obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune;
- Ct 313 “Capital nevărsat”** – la valoarea aportului nebănesc sub formă de utilaj care necesită montaj și alte obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare. Valoarea de piață a utilajului care necesită montaj și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune primite cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale a fondatorilor trebuie să fie aprobată de către adunarea de constituire a cooperativei, iar în contul cotei ordinare inițiale și suplimentare a membrilor – de către Consiliul cooperativei;
- Ct 622 “Venituri din activitatea financiară”, subcontul 6224 “Venituri din active intrate cu titlu gratuit”** – la valoarea de piață a utilajului care necesită montaj și a obiectelor care nu necesită montaj până la momentul punerii acestora în funcțiune primite cu titlu gratuit.

### Exemplul 2.16

Conform contractului de constituire a cooperativei, un fondator a adus în contul cotei ordinare, ca aport nebănesc cu titlu de proprietate, un strung destinat instalării. Valoarea de piață a strungului transmis cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale, aprobată conform hotărârii adunării de constituire a cooperativei, constituie 40 000 lei. Transmiterea strungului s-a efectuat în termen de 10 zile după înregistrarea cooperativei conform Procesului-verbal de recepție-predare a utilajului pentru montare (formularul interdepartamental tipizat nr.IC-2).

Cooperativa va întocmi la valoarea aporturilor nebănești transmise cooperativei cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale următoarea formulă contabilă:

- Dt 121 “Active materiale în curs de execuție”, subcontul 1212 “Utilaj destinat instalării”** – la valoarea strungului transmis cooperativei  
cu titlu de proprietate în contul cotei ordinare inițiale 40 000 lei;
- Ct 313 “Capital nevărsat”** – la valoarea aportului neachitat 40 000 lei.

Predarea utilajului în montaj la costul efectiv se va înregistra prin următoarea formulă contabilă:



*Dt 121 "Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 "Construcții în curs de execuție";*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție", subcontul 1212 "Utilaj destinat instalării".*

La reflectarea cheltuielilor directe și indirecte aferente montării și instalării utilajului în cazul aplicării metodei în regie proprie se efectuează următoarele înregistrări:

*Dt 121 "Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 "Construcții în curs de execuție" – la suma totală a cheltuielilor;*

*Ct 211 "Materiale" – la valoarea materialelor și a pieselor de schimb utilizate la montarea și instalarea utilajului;*

*Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – la suma salariilor muncitorilor pentru montarea și instalarea utilajului;*

*Ct 533 "Datorii privind asigurările" – la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii din suma salariilor muncitorilor aferente montării și instalării utilajului;*

*Ct 812 "Activități auxiliare" – la valoarea serviciilor prestate de secția auxiliară.*

Punerea în funcțiune a utilajului conform *Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe* (înregistrarea lui în componența mijloacelor fixe):

*Dt 123 "Mijloace fixe", subcontul 1233 "Mașini, utilaje și instalații de transmisie";*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție", subcontul 1211 "Construcții în curs de execuție".*

Decontarea valorii de bilanț a activelor materiale în curs de execuție ieșite în urma calamităților naturale:

*Dt 723 "Pierderi excepționale";*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție", subconturile 1211 "Construcții în curs de execuție", 1212 "Utilaj destinat instalării", 1213 "Utilaj și alte obiecte până la punerea în funcțiune" și 1214 "Investiții capitale ulterioare".*

Cooperativele, care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat, utilizează pentru evidența analitică și sintetică a utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune registre contabile prevăzute de *S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"*.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, evidența sintetică a utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune se reflectă în *Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în *Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor* (f. nr.S-5).

Dacă cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune se reflectă în *Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor* (f. nr.S-5).

În cazul când cooperativa organizează contabilitatea conform sistemului contabil complet, evidența sintetică a utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune se ține în registrele contabile pentru conturile respective de proveniență a surselor de înregistrare a utilajului care necesită montaj, a utilajului și a altor obiecte care nu necesită montaj până la momentul punerii în funcțiune.

Activele materiale în curs de execuție se reflectă în rapoartele financiare ale cooperativei în modul prevăzut în politica de contabilitate a cooperativei (la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată).

### 2.2.2.2. Contabilitatea terenurilor

**Terenurile** reprezintă un gen special de imobil, care are o durată de utilizare nelimitată în desfășurarea activității cooperativei sau poate fi destinat închirierii. În componența acestei categorii intră terenurile agricole și silvice, terenurile fără construcții, terenurile cu zăcăminte, terenurile cu construcții (clădirile și edificiile cooperativei etc.).

Contabilitatea terenurilor se ține conform *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"* (paragrafele 72-79).

Terenul și clădirea reprezintă active distincte. De aceea acestea se contabilizează separat, chiar în cazul când sunt achiziționate împreună. Pământul, de obicei, are o durată de serviciu nelimitată, de aceea uzura acestuia nu se calculează. Clădirile, însă, au o durată de serviciu limitată, care urmează să fie determinată și din această cauză ele sunt active utilizabile. Majorarea valorii terenului, pe care este amplasată clădirea, nu influențează asupra determinării valorii uzurabile a clădirii și a duratei de funcționare utilă a acesteia. În cazul achiziționării unui complex de obiecte la un preț unitar (în acord) (de exemplu, a terenului și a clădirii amplasate pe aceasta), suma plătită (plata pașală) se repartizează între obiectele cumpărate proporțional cu valoarea venală a fiecărui obiect în parte.

Nu sunt tratate ca active separate terenul și clădirea în cazul când se contabilizează ca proprietate investițională pe termen lung.

Terenurile se evaluează la valoarea de intrare, care cuprinde valoarea de cumpărare, comisioanele brokerilor, plata pentru evaluarea terenurilor, alte servicii, impozitele pe proprietate, pe care le plătește cooperativa, alte cheltuieli (valoarea drenajului, curățirea și nivelarea terenului), cheltuielile pentru demolarea clădirilor inutile. În valoarea terenurilor sunt incluse, de asemenea, cheltuielile de legalizare a drepturilor de proprietate asupra pământului, plățile pentru avocați și taxele pentru înregistrare, cheltuielile de verificare a existenței sechestrului, gajului, ipotecii sau a altor restricții legate de proprietate.

Terenurile cu construcții (clădiri, construcții speciale) pot fi recultivate după demolarea acestora. De aceea valoarea acestora nu este inclusă în valoarea construcțiilor edificate. Terenurile achiziționate pentru vânzare sunt trecute la investiții.

Dacă cooperativa deține un teren care figurează în componenta investițiilor, impozitele, asigurările și alte cheltuieli directe aferente acestui teren sunt capitalizate, deoarece investițiile nu au generat încă venituri, iar atunci când un astfel de activ aduce cooperativei venituri în perioada de gestiune (de exemplu, proprietate închiriată), cheltuielile menționate nu pot fi capitalizate.

Evidența analitică a terenurilor se ține pe tipuri de terenuri, pe destinații și locuri de amplasare.

Evidența sintetică a terenurilor se ține cu ajutorul contului de activ **122 "Terenuri"**. În debitul acestui cont se reflectă valoarea de intrare sau reevaluată a terenurilor procurate (prin cumpărare sau arendă pe termen lung), iar în credit — valoarea de bilanț a terenurilor ieșite. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă valoarea terenurilor la finele perioadei de gestiune. În cadrul contului **122 "Terenuri"** pot fi deschise următoarele subconturi: **1221 "Terenuri fără construcții"**, **1222 "Terenuri cu construcții"**, **1223 "Terenuri cu zăcăminte"**, **1224 "Terenuri arendate pe termen lung"**.

Procurarea terenurilor de la persoane juridice și fizice la valoarea de intrare:

**Dt 122 "Terenuri", subconturile respective;**

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**

**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate", subcontul 5223 "Datorii pe termen scurt față de alte părți legate"** și alte conturi după proveniența cheltuielilor efectuate la procurarea terenurilor.

Reflectarea ecartului de reevaluare a terenurilor:

**Dt 122 "Terenuri", subconturile respective;**

**Ct 341 "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung", subcontul 3412 "Diferențe din reevaluarea activelor materiale pe termen lung".**

Reflectarea sumelor reducerilor din reevaluarea terenurilor:

**Dt 341 "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung", subcontul 3412 "Diferențe din reevaluarea activelor materiale pe termen lung";**

**Ct 122 "Terenuri", subconturile respective.**

Valoarea terenurilor se decontează în cazul vânzării sau ca rezultat al altor operațiuni de transmitere. Beneficiul sau pierderile din ieșiri (vânzări) se determină ca diferența dintre suma veniturilor (încasărilor), valoarea de bilanț a terenului și cheltuielile aferente ieșirii (vânzării). Aceste rezultate sunt reflectate în *Raportul privind rezultatele financiare* la capitolul ce vizează activitatea de investiții.

La decontarea valorii de bilanț a terenurilor ieșite:

**Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții", subcontul 7212 "Cheltuieli privind ieșirea activelor materiale pe termen lung";**

**Ct 122 "Terenuri", subconturile respective.**

Reflectarea creanțelor aferente terenurilor vândute:

**Dt 229 "Alte creanțe pe termen scurt", subcontul 2294 "Creanțe pe termen scurt privind alte operații" – la prețul de vânzare a terenurilor;**

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții", subcontul 6212 "Venituri din ieșirea activelor materiale pe termen lung" – la suma veniturilor fără TVA.**

Evidența sintetică a terenurilor se ține în diferite registre contabile, indiferent de sistemul contabil pe care îl aplică cooperativa.

Cooperativele, care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat, utilizează pentru evidența analitică și sintetică a terenurilor registrele contabile prevăzute de *S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"*.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, evidența sintetică a terenurilor se ține în *Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în *Borderoul de evidență a activelor pe termen lung* (f. nr.S-2).

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a terenurilor se ține în *Borderoul de evidență a activelor pe termen lung* (f. nr.S-2).

Dacă cooperativa aplică sistemul contabil complet, evidența sintetică a terenurilor se ține în registrele contabile pentru conturile respective de proveniență a surselor de înregistrare a terenurilor.

Terenurile se reflectă în rapoartele financiare ale cooperativei la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată în modul prevăzut de politica de contabilitate a cooperativei.

## 2.3. Contabilitatea arendei mijloacelor fixe

### 2.3.1. Contabilitatea mijloacelor fixe primite în arendă

Pentru desfășurarea activității sale statutare în unele cazuri cooperativa poate arenda sau preda în arendă unele mijloace fixe.

Relațiile de arendă sunt reglementate în **Codul civil** (art.278-299), **Legea cu privire la arendă nr.861-XII** din 14 ianuarie 1992 cu modificările și completările ulterioare, **Legea cadastrului bunurilor imobile nr.1543-XIII** din 25 februarie 1998 (art. 4-5, 28-30, 35-36, 43).

Impozitarea aferentă operațiunilor privind arenda se reglementează de **Codul fiscal** (art. 90, 277).

Relațiile de arendă dintre cooperativă și arendatori (arendași) se reglementează de contractul de arendă. Contractul de arendă este unicul document care stabilește drepturile și obligațiunile părților și este recunoscut de orice organ de stat, inclusiv de judecată, dacă apar careva litigii între părțile contractante.

Clauzele contractului se pot modifica pe baza înțelegerii dintre părți. Una din părți poate solicita modificarea clauzelor contractului numai în cazurile prevăzute de legislație sau de contract. Efectul contractului încetează odată cu expirarea termenului contractului, în cazul lichidării unității economice, distrugerii bunurilor arendate, deteriorării sau răscumpărării lor. Rezilierea anticipată a contractului are loc pe baza înțelegerii dintre părți. La cererea uneia dintre părți contractul poate fi reziliat în temeiul hotărârii instanței judecătorești competente în cazul în care cealaltă parte încalcă clauzele contractului (**Legea cu privire la arendă**, art.16).

Dreptul de arendă asupra bunului imobil pe un termen mai mare de 3 ani este supus înregistrării obligatorii în registrul bunurilor imobile în termen de 3 luni de la data încheierii contractului de arendă. În cazul nerespectării termenului contractul de arendă se declară nul (**Legea cu privire la arendă**, art.7/1).

În contractul de arendă se indică clar cuantumul arendei și modul de achitare, cât și termenele de achitare.

Contabilitatea mijloacelor fixe arendate se ține conform **S.N.C. 17 “Contabilitatea arendei (chiriei)”** și Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor.

**S.N.C. 17 “Contabilitatea arendei (chiriei)”** prevede două tipuri (forme) de arendă – arenda finanțată și arenda operațională.

Condițiile principale pentru determinarea tipurilor (formelor) de arendă sunt prevăzute în paragrafele 8 și 10 din S.N.C. 17.

În cazul arendei finanțate partea preponderentă din riscurile și avantajele ce țin de posedarea și utilizarea mijloacelor fixe trece de la arendator la arendaș.

În cazul arendei operaționale toate riscurile și avantajele ce țin de utilizarea mijloacelor fixe arendate, precum și dreptul de proprietate asupra lor sunt asumate de arendator.

Documentul de confirmare a primirii mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă operațională este **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe arendate**, iar pentru cele arendate în baza contractului privind arenda finanțată – **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe** (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-1). Mijloacele fixe arendate se înregistrează în contabilitate din data primirii lor conform documentelor primare nominalizate.

Evidența analitică a mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată se ține ca și evidența mijloacelor fixe proprii pe categorii de mijloace fixe, iar în cadrul acestora – pe obiecte de inventar.

Pentru asigurarea controlului asupra integrității mijloacelor fixe arendate, fiecărui obiect i se atribuie numărul de inventar respectiv. Acesta rămâne neschimbat pe toată durată de aflare a obiectului la cooperativă. Evidența operativă a existenței și utilizării mijloacelor fixe

arendate pe locuri de păstrare (de folosire) se ține în *Inventarul de mijloace fixe* (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-9) în care se specifică că aceste mijloace fixe sunt arendate.

Documentul de bază, ce confirmă punerea în funcțiune a obiectului arendat în baza contractului de arendă finanțată este *Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe* (formularul interdepartamental tipizat nr.MF-1), care se întocmește de către comisia de recepție, desemnată prin dispoziția președintelui cooperativei în baza contractului de arendă și *Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe* întocmit de arendator.

Evidența sintetică a existenței și mișcării mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată se ține cu ajutorul contului 123 "*Mijloace fixe*", subcontul 1238 "*Mijloace fixe arendate pe termen lung*". În debitul acestui cont se reflectă valoarea de intrare a obiectelor de mijloace fixe primite în arendă finanțată, care constituie valoarea de răscumpărare (contractuală) și cheltuielile privind transportarea acestora etc. în cazul când conform contractului de arendă aceste cheltuieli le suportă cooperativa.

Evidența sintetică a existenței și mișcării mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă operațională se ține cu ajutorul contului extrabilanțier 912 "*Active materiale pe termen lung arendate*". În debitul acestui cont se înregistrează mijloacele fixe arendate la valoarea prevăzută în contractele de arendă, iar în credit – transmiterea lor arendatorului la expirarea termenului de arendă.

Operațiunile privind arenda finanțată a mijloacelor fixe vor fi înregistrate la arendaș prin următoarele formule contabile:

1. Înregistrarea mijloacelor fixe arendate la valoarea de răscumpărare (contractuală), inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 123 "Mijloace fixe", subcontul 1238 "Mijloace fixe arendate pe termen lung";**

**Ct 421 "Datorii de arendă pe termen lung".**

2. Calcularea TVA din valoarea de răscumpărare (contractuală) la valoarea de răscumpărare (contractuală) (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat";**

**Ct 421 "Datorii de arendă pe termen lung".**

3. Reflectarea cotei datoriilor de arendă aferente perioadei de gestiune:

**Dt 421 "Datorii de arendă pe termen lung";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

4. Reflectarea cotei TVA, care urmează a fi recuperată în perioada de gestiune (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

**Ct 226 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat".**

5. Achitarea datoriilor de arendă prin mijloace bănești:

**Dt 539 "Alte datorii pe termen scurt";**

**Ct 242 "Cont de decontare" și/sau 241 "Casa".**

6. Calcularea uzurii mijloacelor fixe arendate:

**Dt 811 "Producția de bază", 813 "Consumuri indirecte de producție" sau 713 "Cheltuieli generale și administrative"** (în funcție de destinația mijloacelor fixe arendate);

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe", subcontul 1247 "Uzura mijloacelor fixe arendate pe termen lung".**

7. Calcularea plății de arendă (dobânzii) aferente perioadei de gestiune, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 722 "Cheltuieli ale activității financiare";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

8. Reflectarea TVA din suma dobânzii de arendă (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

9. Calcularea impozitului pe venit din suma totală a plății de arendă achitate (valoarea de răscumpărare și dobânda de arendă) – pentru proprietarii – persoane fizice care nu sunt înregistrați ca întreprinzători și din suma plății de arendă achitată fără valoarea de răscumpărare – pentru proprietarii – agenți economici (5 %):

**Dt 539 "Alte datorii pe termen scurt";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

10. După expirarea termenului arendei și achitarea tuturor plăților mijloacele fixe arendate trec în proprietatea arendașului:

**Dt 123 "Mijloace fixe", subconturile respective;**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subcontul 1238 "Mijloace fixe arendate pe termen lung".**

11. Totodată se decontează suma uzurii mijloacelor fixe trecute în proprietatea arendașului:

**Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective;**

**Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe", subcontul 1247 "Uzura mijloacelor fixe arendate pe termen lung".**

Operațiunile privind arenda operațională a mijloacelor fixe vor fi reflectate la arendaș prin următoarele formule contabile:

1. Înregistrarea primirii mijloacelor fixe arendate la valoarea indicată în contract:

**Dt 912 "Active materiale pe termen lung arendate".**

2. Calcularea plății de arendă pentru perioada de gestiune, inclusiv TVA (în cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Dt 811 "Producția de bază";**

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție" – în funcție de destinația mijloacelor fixe;**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

3. Reflectarea TVA din suma plății de arendă calculată pentru perioada de gestiune (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau nu este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare):

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

4. Calcularea impozitului pe venit din plățile de arendă achitate (5 %):

**Dt 539 "Alte datorii pe termen scurt";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

5. Achitarea plăților de arendă prin mijloace bănești:

**Dt 539 "Alte datorii pe termen scurt";**

**Ct 242 "Cont de decontare" și/sau 241 "Casa".**

6. Calcularea impozitelor și taxelor privind mijloacele fixe arendate în cazul când conform condițiilor contractului de arendă acestea se efectuează de către cooperativă:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

7. Achitarea impozitului pe venit reținut de cooperativă din plata de arendă achitată, a impozitelor și taxelor calculate de cooperativă din contul de decontare:

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

**Ct 242 "Cont de decontare".**

### Exemplul 2.17

Conform contractului de arendă nr.10 din 25 septembrie 2001, cooperativa "AGROSERVICE" a primit în arendă operațională de la S.R.L. "AGRO". patrimoniul cu valoarea contractuală totală de 316 000 lei pe un termen de 4 ani, inclusiv un automobil GAZ-53 cu masa totală de 4 tone cu valoarea contractuală de 20 000 lei, o clădire administrativă – 100 000 lei și un tractor T-74 S – 196 000 lei. Obiectele de mijloace fixe arendate au fost transmise cooperativei pe data de 1 octombrie 2001 în baza **Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe arendate**. Mărimea plății de arendă pentru mijloacele fixe arendate este fixă și constituie 8 000 lei fără TVA și TVA – 1 600 lei pentru un an de arendă. Cooperativa achită trimestrial arendatorului S.R.L. "AGRO" plata de arendă. Cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA. Conform condițiilor contractului de arendă, toate impozitele și taxele prevăzute de legislația Republicii Moldova le suportă arendatorul S.R.L. "AGRO".

În trimestrul IV al anului 2001 la cooperativă s-au efectuat următoarele operațiuni:

1. S-au înregistrat mijloacele fixe arendate la valoarea indicată în contract.
2. S-a calculat plata de arendă ce urmează a fi achitată pentru trimestrul IV.
3. S-a achitat parțial plata de arendă pentru trimestrul IV din contul de decontare 950 lei (spre plată – 1 000 lei).
4. S-a reținut și s-a achitat la buget din contul de decontare impozitul pe venit în mărime de 5 % din mărimea plății de arendă achitate – 50 lei (1 000 × 0,05).

În baza datelor din exemplu se întocmesc formulele contabile prezentate în tabelul 2.9.

Tabelul 2.9

### Înregistrări contabile privind arenda operațională

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1	2	3	4	
1.	Înregistrarea primirii mijloacelor fixe arendate la valoarea indicată în contract (Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe arendate)	912		316 000
2.	Calcularea plății de arendă ce urmează a fi achitată pentru trimestrul IV (9 600 lei, inclusiv TVA : 4 trimestre = 2 400 lei), (contractul de arendă, factura fiscală și calculele respective)			2 400
	Inclusiv:			

## Capitolul 2. Contabilitatea activelor pe termen lung

1	2	3	4	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pentru tractorul T-74 S – 1 490 lei (9 600 lei : 4 trimestre = 2 400 lei : 316 000 = 0,0076 × 196 000 lei)</li> </ul>	813	5391	1 490
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pentru automobilul GAZ-53 – 150 lei (0,0076 × 20 000 lei)</li> </ul>	812	5391	150
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pentru clădirea administrativă – 760 lei (0,0076 × 100 000 lei)</li> </ul>	713	5391	760
3.	Calcularea impozitului pe venit din plățile de arendă achitate (5% din 1 000 = 50 lei) (calculul)	5391	5348	50
4.	Achitarea parțială a plății de arendă a mijloacelor fixe arendate din contul de decontare (1 000 lei – 50 lei = 950 lei) (dispoziția de plată)	5391	242	950
5.	Achitarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată din plata de arendă achitată din contul de decontare (dispoziția de plată)	5348	242	50

Cooperativele, care țin contabilitatea conform sistemului contabil simplificat, utilizează pentru evidența analitică și sintetică a operațiunilor privind arenda mijloacelor fixe în baza contractului de arendă operațională și finanțată registrele contabile prevăzute de **S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"**.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, evidența sintetică a operațiunilor privind arenda mijloacelor fixe în baza contractului de arendă operațională și finanțată se ține în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1). Evidența analitică a operațiunilor privind arenda mijloacelor fixe în baza contractului de arendă operațională și finanțată se ține în borderourile respective de evidență a datoriilor și cheltuielilor. Evidența analitică a mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată și a uzurii lor se ține în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2).

Dacă cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată și a uzurii lor se ține în **Borderoul de evidență a activelor pe termen lung și a uzurii (amortizării) acestora** (f. nr.S-2). Evidența analitică și sintetică a operațiunilor privind arenda mijloacelor fixe în baza contractului de arendă operațională și finanțată se ține în borderourile respective de evidență a datoriilor și cheltuielilor.

În cazul când cooperativa ține contabilitatea conform sistemului contabil complet evidența sintetică și analitică a operațiunilor privind arenda mijloacelor fixe în baza contractului de arendă finanțată și operațională se ține în registrele contabile pentru conturile respective ale acestora.

Mijloacele fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată se reflectă în rapoartele financiare ale cooperativei la valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii acumulate (valoarea de bilanț) sau la valoarea reevaluată, care constituie valoarea venală la data reevaluării diminuată cu suma uzurii acumulate. Metoda concretă de evaluare a mijloacelor fixe arendate în baza contractului de arendă finanțată în rapoartele financiare se stabilește de cooperativă în politica de contabilitate.

### 2.3.2. Contabilitatea mijloacelor fixe transmise în arendă

În cazul transmiterii de către cooperativă a mijloacelor fixe în arendă finanțată, cooperativa întocmește **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe** (formularul interdepartamental tipizat nr. MF-1), iar în arendă operațională – **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe** (întocmit în formă liberă).



**Contabilitatea mijloacelor fixe transmise în arendă finanțată**

Operațiunile privind arenda finanțată se referă, de regulă, la o perioadă îndelungată. De aceea este important de a stabili corect cota creanțelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor aferente perioadei de gestiune respective.

Operațiunile privind predarea mijloacelor fixe în arendă finanțată vor fi înregistrate la arendator prin următoarele formule contabile:

1. Decontarea sumei uzurii acumulate pe parcursul exploatării mijloacelor fixe transmise arendașului:

**Dt 124 "Uzura mijloacelor fixe", subconturile respective;**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subconturile respective.**

2. Reflectarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe transmise în arendă:

**Dt 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung";**

**Ct 123 "Mijloace fixe", subconturile respective.**

3. Reflectarea cotei cheltuielilor anticipate pe termen lung aferente perioadei de gestiune:

**Dt 251 "Cheltuieli anticipate curente";**

**Ct 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung".**

4. Reflectarea creanțelor pe termen lung ale arendașului în mărimea valorii de răscumpărare (contractuală) a mijloacelor fixe transmise (fără TVA):

**Dt 134 "Creanțe pe termen lung";**

**Ct 422 "Venituri anticipate pe termen lung".**

5. Reflectarea sumei TVA din valoarea de răscumpărare (contractuală) a mijloacelor fixe transmise în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA:

**Dt 134 "Creanțe pe termen lung";**

**Ct 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat".**

6. Reflectarea cotei veniturilor anticipate pe termen lung care urmează a fi obținute în perioada de gestiune:

**Dt 422 "Venituri anticipate pe termen lung";**

**Ct 515 "Venituri anticipate curente".**

7. Reflectarea cotei creanțelor pe termen lung formată din valoarea de răscumpărare (contractuală) și TVA aferentă perioadei de gestiune:

**Dt 229 "Alte creanțe pe termen scurt";**

**Ct 134 "Creanțe pe termen lung".**

8. Reflectarea cotei TVA care urmează a fi încasată în perioada de gestiune:

**Dt 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

9. Înregistrarea sumei veniturilor anticipate pe termen scurt aferente perioadei de gestiune:

**Dt 515 "Venituri anticipate curente";**

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții".**

10. Înregistrarea sumei cheltuielilor anticipate curente aferente perioadei de gestiune:

**Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";**

**Ct 251 "Cheltuieli anticipate curente".**

11. Înregistrarea în contul de decontare a mijloacelor bănești primite de la arendaș la valoarea de răscumpărare (contractuală) a mijloacelor fixe transmise în arendă:

**Dt 242 "Cont de decontare";**

**Ct 229 "Alte creanțe pe termen scurt".**

12. Reflectarea veniturilor din dobânda de arendă aferente perioadei de gestiune:

**Dt 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";

**Ct 622** "Venituri din activitatea financiară".

13. Reflectarea TVA din suma dobânzii de arendă:

**Dt 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";

**Ct 534** "Datorii privind decontările cu bugetul".

14. Înregistrarea în contul de decontare a dobânzii de arendă și TVA aferentă (cu excepția impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut din suma plății de arendă la sursa de plată, adică la arendaș):

**Dt 242** "Cont de decontare";

**Ct 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".

15. Reflectarea reținerii în avans de către arendaș a impozitului pe venit în proporție de 5 % din suma dobânzii de arendă primită:

**Dt 225** "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul";

**Ct 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".

### Contabilitatea mijloacelor fixe transmise în arendă operațională

În cazul transmiterii mijloacelor fixe în arendă operațională, acestea nu se exclud din bilanțul cooperativei și uzura lor se calculează de către cooperativă. Contabilitatea sintetică a existenței și mișcării mijloacelor fixe date în arendă operațională se ține cu ajutorul contului 123 "Mijloace fixe", subcontul 1239 "Mijloace fixe transmise în arendă operațională". În debitul acestui subcont se reflectă valoarea de intrare a obiectelor de mijloace fixe transmise în arendă, iar în credit – valoarea de intrare a obiectelor de mijloace fixe primite (restituite) de la arendaș. Decontările cu arendașul pentru plata de arendă se reflectă în contul de activ 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".

Documentele de bază necesare pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind transmiterea în arendă operațională a mijloacelor fixe sunt **Contractul de arendă** și **Procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe**.

Cooperativa constată plata de arendă (fără TVA) ca venit pe măsura calculării ei, pornind de la termenele de achitare a plății de arendă stabilite în contractul de arendă.

Operațiunile privind arenda operațională a mijloacelor fixe vor fi înregistrate la arendator prin următoarele formule contabile:

1. Înregistrarea transmiterii mijloacelor fixe în arendă la valoarea de intrare:

**Dt 123** "Mijloace fixe", subcontul 1239 "Mijloace fixe transmise în arendă operațională";

**Ct 123** "Mijloace fixe", subconturile respective.

2. Reflectarea plății de arendă (fără TVA) pentru mijloacele fixe transmise în arendă:

**Dt 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";

**Ct 612** "Alte venituri operaționale".

3. Reflectarea TVA din suma plății de arendă în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA:

**Dt 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";

**Ct 534** "Datorii privind decontările cu bugetul".

4. Înregistrarea în contul de decontare a sumei creanțelor primite de la arendaș cu scăderea impozitului pe venit în proporție de 5% reținut la sursa de plată:

**Dt 242** "Cont de decontare";

**Ct 228** "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".

5. Reflectarea impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut de la arendaș (adică la sursa de plată) din suma plății de arendă (fără TVA) calculată și primită:

**Dt 225** *“Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”*;

**Ct 228** *“Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*.

6. Calcularea uzurii mijloacelor fixe transmise în arendă:

**Dt 714** *“Alte cheltuieli operaționale”*;

**Ct 124** *“Uzura mijloacelor fixe”*.

7. Reflectarea cheltuielilor de reparație curentă a mijloacelor fixe arendate în cazul când conform condițiilor contractului de arendă acestea se efectuează de către cooperativă pe cont propriu:

a) în regie proprie (în cazul când reparația se efectuează nemijlocit de cooperativă):

**Dt 714** *“Alte cheltuieli operaționale”* – la suma totală a cheltuielilor pentru reparația mijloacelor fixe transmise în arendă;

**Ct 211** *“Materiale”* – la valoarea materialelor și a pieselor de schimb utilizate la reparația mijloacelor fixe transmise în arendă;

**Ct 531** *“Datorii față de personal privind retribuirea muncii”* – la suma salariilor muncitorilor ce repară obiectele de mijloace fixe transmise în arendă;

**Ct 533** *“Datorii privind asigurările”* – la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale de stat obligatorii;

b) în antrepriză:

**Dt 714** *“Alte cheltuieli operaționale”* – la valoarea lucrărilor de reparație fără TVA;

**Dt 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”* – la suma TVA aferentă valorii acestor lucrări (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA);

**Ct 521** *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”* sau **522** *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”* – la valoarea totală, inclusiv TVA.

În cazul când cooperativa nu este înregistrată ca plătitor de TVA și/sau este scutită de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare, suma TVA va fi inclusă în valoarea lucrărilor de reparație, întocmindu-se următoarea formulă contabilă:

**Dt 714** *“Alte cheltuieli operaționale”* – la valoarea lucrărilor de reparație, inclusiv TVA;

**Ct 521** *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”* sau **522** *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”* – la valoarea totală, inclusiv TVA.

8. Achitarea datoriilor antreprenorului pentru lucrările de reparație:

**Dt 521** *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”* sau **522** *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*;

**Ct 242** *“Cont de decontare”*.

9. Calcularea sumei în avans a plății de arendă (fără TVA):

**Dt 228** *“Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*;

**Ct 515** *“Venituri anticipate curente”*.

10. Calcularea TVA de la suma plății de arendă calculată în avans:

**Dt 228** *“Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*;

**Ct 535** *“Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat”*.

11. Înregistrarea în contul de decontare a creanțelor arendașului vizând plata de arendă primită în avans, cu excepția impozitului pe venit în proporție de 5 %:

**Dt 242** *“Cont de decontare”*;

**Ct 228** *“Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”*.

12. Reflectarea impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut de la arendaș din suma plății de arendă calculată și primită în avans:

**Dt 225** *“Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;*

**Ct 228** *“Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”.*

13. Calcularea TVA din suma plății de arendă primită în avans:

**Dt 225** *“Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”;*

**Ct 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”.*

14. Transferarea TVA din suma plății de arendă primită în avans:

**Dt 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”;*

**Ct 242** *“Cont de decontare”.*

15. Reflectarea plății de arendă calculată și primită în avans, care se raportează la veniturile perioadei de gestiune:

**Dt 515** *“Venituri anticipate curente”;*

**Ct 612** *“Alte venituri operaționale”.*

16. Raportarea la datoriile față de buget a TVA aferentă plății de arendă calculată și primită în avans în cursul perioadei de gestiune:

**Dt 535** *“Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat”;*

**Ct 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”.*

17. Trecerea în cont a sumei TVA aferentă plății de arendă primită în avans în cursul perioadei de gestiune:

**Dt 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”;*

**Ct 225** *“Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.*

18. Reflectarea creanțelor arendașului privind reclamația prezentată și recunoscută de către arendaș pentru neîndeplinirea condițiilor contractului de arendă:

**Dt 229** *“Alte creanțe pe termen scurt”;*

**Ct 612** *“Alte venituri operaționale”.*

19. După expirarea termenului arendeii se reflectă primirea (restituirea) mijloacelor fixe de la arendaș la valoarea de intrare:

**Dt 123** *“Mijloace fixe”, subconturile respective;*

**Ct 123** *“Mijloace fixe”, subcontul 1239 “Mijloace fixe transmise în arendă operațională”.*

20. Înregistrarea majorării valorii mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit de la arendaș, în cazul când îmbunătățirea mijloacelor fixe date în arendă a fost efectuată fără permisiunea cooperativei și ea nu poate fi separată de acestea:

**Dt 123** *“Mijloace fixe”, subconturile respective;*

**Ct 622** *“Venituri din activitatea financiară”.*

La sfârșitul anului de gestiune, după întocmirea *Declarației cu privire la impozitul pe venit al persoanei ce practică activitate de întreprinzător*, în cazul când cooperativa are datorii față de buget privind impozitul pe venit, se efectuează în limita datoriei curente trecerea în cont a impozitului pe venit reținut la sursa de plată de către arendaș pe parcursul anului fiscal. Această operațiune va fi înregistrată prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”;*

**Ct 225** *“Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”.*

**Exemplul 2.18**

Conform contractului de arendă nr.2 din 30 septembrie 2001, cooperativa "AGROSERVICE" a predat în arendă operațională S.R.L. "AGROPRIM" pe un termen de 4 ani un tractor T-74 S cu valoarea de intrare de 50 000 lei, iar cea contractuală de 60 000 lei. Mărimea anuală a plății de arendă constituie 5 000 lei fără TVA și TVA – 1 000 lei. Tractorul a fost transmis de către cooperativa S.R.L. "AGROPRIM" pe data de 1 octombrie 2001 în baza **Procesului-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe arendate**. Potrivit condițiilor contractului de arendă achitarea plății de arendă se efectuează de către S.R.L. "AGROPRIM" trimestrial. Cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA. Toate impozitele și taxele prevăzute de legislația Republicii Moldova le suportă arendașul S.R.L. "AGROPRIM" și cooperativa efectuează cheltuielile pentru reparația curentă a obiectului transmis în arendă pe cont propriu.

În trimestrul IV al anului 2001 la cooperativă s-au efectuat următoarele operațiuni:

1. S-a calculat plata de arendă pe trimestrul IV 2001.
2. S-a calculat uzura tractorului pe trimestrul IV 2001 (Uzura tractorului se calculează în cooperativă prin metoda casării liniare și suma uzurii lunare constituie 250 lei).
3. S-a primit pe contul de decontare plata de arendă pe trimestrul IV 2001 în mărime de 1 187,50 lei, cu excepția impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut la sursa de plată.

Formulele contabile pe trimestrul IV al anului 2001 sunt prezentate în tabelul 2.10.

**Tabelul 2.10**

**Înregistrări contabile privind transmiterea mijloacelor fixe în arendă operațională**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice (documente de confirmare)	Formula contabilă		Suma
		debit	credit	
1.	Înregistrarea transmiterii tractorului în arendă operațională la valoarea de intrare (procesul-verbal de primire-predare a mijloacelor fixe predate în arendă)	1239	1233	50 000
2.	Calcularea plății de arendă ce urmează a fi primită pentru trimestrul IV – 1 250 lei (5 000 lei : 4 trimestre) (contractul de arendă și calculul respectiv)	228	612	1 250
3.	Reflectarea TVA din suma plății de arendă calculată pentru trimestrul IV – 250 lei (1 250 × 0,2) (factura fiscală)	228	534	250
4.	Calcularea uzurii tractorului transmis în arendă pentru trimestrul IV – 750 lei (250 lei × 3 luni) (calculul respectiv)	714	124	750
5.	Înregistrarea în contul de decontare a sumei plății de arendă primite de la arendaș pentru trimestrul IV, cu excepția impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut la sursa de plată – 1 187,50 lei (1 250 lei – (1 250 lei × 0,05)) (dispoziția de plată)	242	228	1 187,50
6.	Reflectarea impozitului pe venit în proporție de 5 % reținut la sursa de plată din suma plății de arendă (fără TVA) – 62,50 lei (1 250 lei × 0,05) (dispoziția de plată)	225	228	62,50

Cooperativele, care organizează contabilitatea conform sistemului contabil simplificat cu utilizarea variantei de ținere a registrelor contabile în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice, țin evidența sintetică a operațiunilor privind transmiterea mijloacelor fixe în arendă finanțată și operațională în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor**.

*economice* (f. nr.S-1), iar evidența analitică – în borderourile respective de evidență a creanțelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor sau în alte registre respective pentru evidența analitică a creanțelor și datoriilor.

În cazul când cooperativa utilizează varianta de ținere a registrelor contabile în baza borderourilor de evidență a operațiilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile, evidența analitică și sintetică a operațiunilor privind transmiterea mijloacelor fixe în arendă finanțată și operațională se reflectă în borderourile respective de evidență a creanțelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor.

Dacă cooperativa conduce contabilitatea conform sistemului contabil complet, evidența sintetică și analitică a operațiunilor privind transmiterea mijloacelor fixe în arendă finanțată și operațională se ține în registrele contabile pentru conturile respective ale acestora.

## Capitolul 3. Contabilitatea stocurilor

---

### Obiectivele capitolului:

- *Definirea stocurilor de mărfuri și materiale.*
- *Descrierea regulilor și metodelor de evaluare a stocurilor.*
- *Documentarea operațiunilor privind intrările de stocuri.*
- *Examinarea sistemului informațional contabil al stocurilor.*
- *Explicarea modului de contabilizare a operațiunilor cu stocurile de mărfuri și materiale și de reflectare a acestora în registrele contabile.*

### 3.1. Conținutul și structura stocurilor

Componența, modul de evaluare și constatare a stocurilor sunt reglementate de prevederile **S.N.C. 2 “Stocurile de mărfuri și materiale”**.

Stocurile de mărfuri și materiale (în continuare – stocuri) ale cooperativei reprezintă active circulante materiale destinate utilizării în procesul de prestare a serviciilor sau cumpărate în vederea revânzării. Acestea cuprind:

- a) materialele;
- b) obiectele de mică valoare și scurtă durată;
- c) serviciile și producția în curs de execuție;
- d) mărfurile, inclusiv terenurile și alte active materiale curente și pe termen lung achiziționate și destinate revânzării.

**Materialele**, la rândul lor, pot fi divizate în materii prime și materiale consumabile.

**Materiile prime** sunt bunurile care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie în cea transformată.

**Materialele consumabile** sunt categorii de bunuri de natura activelor curente (materiale auxiliare, combustibil, ambalaje, piese de schimb, materiale de construcție, semințe, furaje, alte materiale consumabile), care participă direct la procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul material al produselor fabricate.

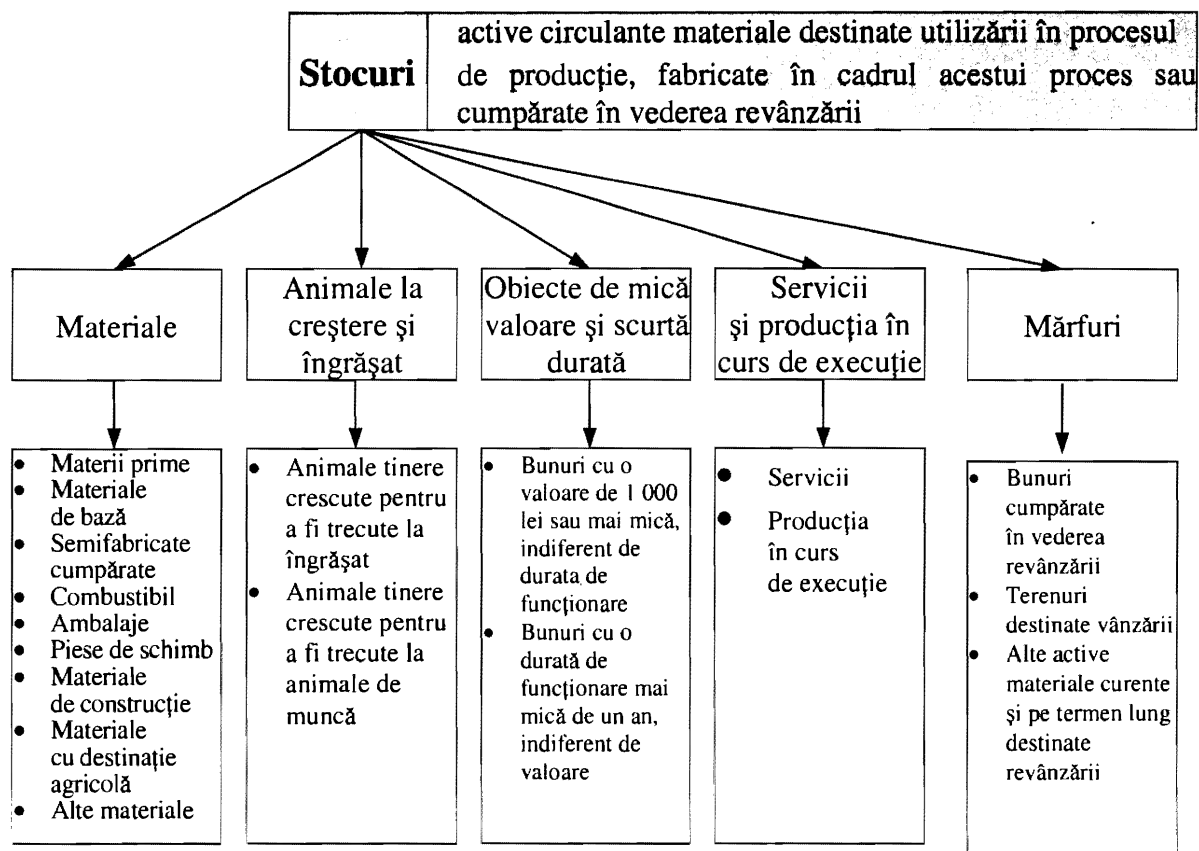
**Obiectele de mică valoare și scurtă durată** sunt bunurile cu o valoare unitară nu mai mare decât limita stabilită pentru a fi considerate mijloace fixe (1 000 lei), indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul și dispozitivele de uz general și special, îmbrăcămintea de protecție și alte obiecte similare). În componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată sunt incluse și construcțiile speciale provizorii (neprevăzute în lista de titluri).

**Serviciile și producția în curs de execuție** cuprind serviciile prestate și produsele care nu au trecut prin toate fazele de executare (prelucrare), prevăzute în procesul de prestare a acestora.

**Mărfurile** sunt bunurile pe care cooperativa le cumpără în vederea revânzării.

Toate aceste bunuri și servicii pot face obiectul contabilității stocurilor în măsura în care acestea se află în proprietatea cooperativei.

Structura stocurilor de mărfuri și materiale este prezentată în schema 3.1.



Schema 3.1. Structura stocurilor de mărfuri și materiale

### 3.2. Reguli și metode de evaluare a stocurilor

Stocurile se evaluează la data intrării (evaluarea inițială), utilizării sau vânzării (evaluarea curentă) și întocmirii rapoartelor financiare (evaluarea de bilanț).

La data intrării stocurile se evaluează la valoarea de intrare (cost de achiziție) care poate fi:

- pentru bunurile cumpărate de la terți – valoarea de cumpărare plus cheltuielile aferente aprovizionărilor;
- pentru bunurile obținute din producția proprie și serviciile în curs de execuție – costul efectiv al acestora care cuprinde consumurile materiale directe, consumurile directe privind retribuirea muncii, precum și consumurile indirecte de producție;
- în cazul schimbului stocurilor în procesul operațiunilor comerciale efectuate între părțile independente – valoarea venală a bunurilor primite sau predate în procesul schimbului;
- pentru stocurile aduse ca aport la capital, obținute cu titlu gratuit sau prin donație – valoarea de utilitate.

La intrarea în patrimoniu stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate astfel:

Materiile prime și materialele, obiectele de mică valoare și scurtă durată, animalele, mărfurile și alte bunuri cumpărate - la valoarea de intrare care cuprinde:

- a) valoarea (prețul) de cumpărare a stocurilor;
- b) taxele vamale aferente stocurilor importate;
- c) cheltuielile de achiziționare accesorii.

Cheltuielile accesorii procesului de achiziție reprezintă cheltuieli directe sau indirecte legate de aprovizionare până la intrarea bunurilor în gestiune. Ele pot fi: comisioane,



cheltuieli de tranzit, asigurare, transport extern, transport pe parcursul intern, cheltuieli de încărcare-descărcare, recepționare etc.

Costul de achiziție nu cuprinde impozitele, care ulterior urmează a fi restituite (trecute în cont) cooperativei de către organele fiscale, și rabaturile.

Stocurile primite prin schimb (barter) se evaluează în felul următor:

- 1) la valoarea venală a stocurilor primite prin schimb, ajustată cu suma mijloacelor bănești plătite sau echivalentul acestora;
- 2) la valoarea venală a stocurilor eliberate în procesul schimbului, ajustată cu suma mijloacelor bănești plătite sau echivalentul acestora;
- 3) la valoarea de bilanț a stocurilor destinate schimbului, în cazul când nu există valoarea venală confirmată;
- 4) la valoarea contractuală stabilită prin acordul părților.

**Exemplul 3.1**

*C.Î. "Avantaj", neînregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, a procurat mărfuri de la un furnizor – nerezident al Republicii Moldova, valoarea cărora constituie conform contractului încheiat 30 000 \$ S.U.A. Suplimentar la valoarea contractuală cooperativa plătește furnizorului cheltuielile de transportare a mărfurilor în sumă de 2 000 \$ S.U.A. Cursul oficial de schimb al B.N.M. la data importării constituie 12,82 lei pentru 1 \$ S.U.A. Cota taxei vamale pentru mărfurile importate alcătuiește 5 %, costul perfectării procedurilor vamale – 0,25 %. Cheltuielile cu asigurarea mărfurilor pe timpul transportării constituie 5 000 lei, iar sumele plătite la descărcarea mărfurilor – 1 275 lei. Valoarea de intrare a mărfurilor achiziționate se determină astfel:*

**Tabelul 3.1**

**Calculul costului de achiziție al mărfurilor achiziționate**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Elementele costului de achiziție</b>	<b>Valoarea</b>
1.	<i>Prețul de cumpărare contractual (30 000 × 12,82)</i>	<i>384 600</i>
2.	<i>Cheltuieli de transport</i>	<i>25 640</i>
3.	<i>Taxa vamală [(384 600 + 25 640) × 5] : 100</i>	<i>20 512</i>
4.	<i>Proceduri vamale [(384 600 + 25 640) × 0,25] : 100</i>	<i>1 026</i>
5.	<i>Cheltuieli de achiziționare accesorii:</i>	
	<i>- asigurare</i>	<i>5 000</i>
	<i>- încărcare, descărcare</i>	<i>1 275</i>
6.	<i>Valoarea de intrare (1 + 2 + 3 + 4 + 5)</i>	<i>438 053</i>

Cheltuielile de transport se includ în valoarea de intrare (costul de achiziție) a stocurilor direct sau indirect, conform politicii de contabilitate a cooperativei.

**Evaluarea curentă** a stocurilor privind existența și ieșirea din patrimoniu se efectuează la următoarele feluri de prețuri sau de costuri determinate prin metode specifice:

- **metoda vânzărilor cu amănuntul** – pentru evaluarea unei cantități mari de mărfuri care au un profit relativ egal în prețul vânzărilor în cazul unui sortiment care variază rapid;
- **metoda identificării** – pentru stocurile de mărfuri destinate unor proiecte speciale, precum și pentru cele ce nu sunt reciproc substituibile;
- **metoda costului mediu ponderat** sau

- metoda FIFO (prima intrare – prima ieșire), precum și metoda LIFO (ultima intrare – prima ieșire) – pentru stocurile cu un sortiment variat și reciproc substituibile.

Costul unitar mediu ponderat (C.M.P.) se calculează ca raportul dintre valoarea totală a stocului inițial ( $S_i$ ) plus valoarea totală a intrărilor ( $V_i$ ) și cantitatea existentă în stocul inițial ( $C_s$ ) plus cantitățile intrate ( $C_i$ ):

$$C.M.P. = (S_i + V_i) : (C_s + C_i).$$

Conform S.N.C. 2 “Stocurile de mărfuri și materiale”, metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în două variante și anume:

- 1) actualizarea costului unitar mediu ponderat după fiecare intrare;
- 2) actualizarea periodică a costului unitar mediu ponderat fie lunar, fie la anumite perioade (care, în principiu, nu trebuie să depășească durata medie de păstrare). **Avantajul** acestei metode constă în nivelarea variațiilor de prețuri în condițiile fluctuației lor, iar **dezavantajul** – în necesitatea așteptării sfârșitului perioadei pentru evaluarea ieșirilor.

### Exemplul 3.2

1. Stocul mărfii “A” la 01.07 alcătuiește 400 bucăți a câte 120 lei/bucata.
2. În perioada de gestiune intrările constituie la:
  - 04.07 – 3 000 bucăți a câte 172 lei,
  - 12.07 – 180 bucăți a câte 140 lei,
  - 27.07 – 150 bucăți a câte 160 lei.
3. Ieșirile din stoc ale mărfii “A”:
  - la 08.07 – 600 bucăți,
  - la 14.07 – 400 bucăți.
4. Stocul mărfii “A” la 31.07 alcătuiește 2 730 bucăți.

Tabelul 3.2

#### Actualizarea costului mediu ponderat unitar după fiecare intrare

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare
01.07	Stoc inițial							400	120,00	48 000
04.07	Intrări	3 000	172	516 000				3 400	165,88	564 000
08.07	Ieșiri				600	165,88	99 528	2 800	165,88	464 472
12.07	Intrări	180	140	25 200				2 980	164,32	489 672
14.07	Ieșiri				400	164,32	65 728	2 580	164,32	423 944
27.07	Intrări	150	160	24 000				2 730	164,08	447 944
	Total	3 330	164,4	613 200	1 000	165,26	165 256			
31.07	Stoc final							2 730	164,08	447 944

$$C.M.P./4.05 = (48 000 + 516 000) : (400 + 3 000) = 165,88 \text{ lei/bucata.}$$

Trebuie de menționat că în exemplul de față și în continuare, din cauza rotunjirii prețurilor, apar unele devieri la verificarea stocurilor finale, ca produsul dintre cantitate și prețul mediu calculat.

*Calculul costului mediu ponderat lunar la finele perioadei de gestiune*

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare
01.07	Stoc inițial							400	120,00	48 000
04.07	Intrări	3 000	172	516 000						
08.07	Ieșiri				600	164,4	98 640			
12.07	Intrări	180	140	25 200						
14.07	Ieșiri				400	164,4	65 760			
27.07	Intrări	150	160	24 000						
	Total	3 330	164,40	613 200	1 000	164,4	164 400			
31.07	Stoc final							2 730	164,4	448 800

$$C.M.P. = 613\ 200 \text{ lei} : 3\ 730 \text{ bucăți} = 164,4 \text{ lei/bucata.}$$

În cazul aplicării metodei FIFO, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la valoarea de intrare (achiziție) a primei intrări. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la valoarea de intrare (achiziție) a lotului următor, în ordine cronologică.

Tabelul 3.4

*Evaluarea ieșirilor din stoc după metoda FIFO (prima intrare – prima ieșire)*

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare
01.07	Stoc inițial							400	120,00	48 000
04.07	Intrări	3 000	172	516 000				400	120	48 000
								3 400	172	516 000
08.07	Ieșiri				400	120	48 000			
					200	172	34 400	2 800	172	481 600
12.07	Intrări	180	140	25 200				2 800	172	481 600
								180	140	25 200
14.07	Ieșiri				400	172	68 800	2 400	172	412 800
								180	140	25 300
27.07	Intrări	150	160	24 000				2 400	172	412 800
								180	140	25 200
								150	160	24 000
	Total	3 330	164,4	613 200	1 000	151,2	151 200			
31.07	Stoc final							2 730	169,23	462 000

Evaluarea ieșirilor din stoc după metoda LIFO (ultima intrare – prima ieșire) constă în următoarele: *bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior, până la epuizare.*

**Modul de evaluare a stocurilor după metoda LIFO (ultima intrare – prima ieșire)**

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare	cantitate	preț	valoare
01.07	Stoc inițial							400	120,00	48 000
04.07	Intrări	3 000	172	516 000				400	120	48 000
								3 400	172	516 000
08.07	Ieșiri				600	172	103 200	400	120	48 000
								2 400	172	412 800
12.07	Intrări	180	140	25 200				400	120	48 000
								2 400	172	412 800
								180	140	25 200
14.07	Ieșiri				180	140	25 200	400	120	48 000
					220	172	37 840	2 180	1 172	374 960
27.07	Intrări	150	160	24 000				400	120	48 000
								2 180	172	374 960
								150	160	24 000
	<b>Total</b>	<b>3 330</b>	<b>164,4</b>	<b>613 200</b>	<b>1 000</b>	<b>166,24</b>	<b>166 240</b>			
31.07	Stoc final							2 730	163,72	446 960

Folosirea acestor metode este determinată de faptul că în condițiile economiei de piață diferite cantități din același stoc figurează în contabilitate la diferite prețuri în raport cu sursa de aprovizionare și momentul aprovizionării.

O altă regulă de evaluare și înregistrare a stocurilor, conținută în paragraful 7 al **S.N.C. 2**, prevede că stocurile de mărfuri și materiale se reflectă în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă (V.R.N.).

**Costul stocurilor de mărfuri și materiale** cuprinde cheltuielile de achiziționare, cheltuielile pentru prelucrare și alte cheltuieli aferente aducerii stocurilor de mărfuri și materiale la locul păstrării și în starea de utilitate.

**Valoarea realizabilă netă** reprezintă prețul probabil de vânzare al stocurilor în procesul activității economice ordinare, diminuată cu cheltuielile accesorii pentru comercializarea lor, cum sunt cheltuielile de transport, comisioanele cedate, cheltuielile în perioada de garanție, alte cheltuieli de desfacere.

Evaluarea stocurilor la valoarea realizabilă netă se efectuează atunci când aceasta este sub cost, adică în cazurile:

- reducerii prețului de vânzare al stocurilor (prețul de piață la vânzare este mai mic);
- deteriorării parțiale;
- uzurii parțiale sau integrale;
- majorării cheltuielilor rămase de efectuat pentru comercializarea stocurilor.

Stocurile trebuie să fie evaluate la V.R.N., articol cu articol, sau pe grupe de articole similare, în limitele unuia și aceluiași sortiment, care au aceeași destinație sau utilitate finală, produse și comercializate în unul și același sector geografic.

### 3.3. Organizarea contabilității stocurilor de mărfuri și materiale

Contabilitatea stocurilor se organizează în cadrul unui sistem de conturi din **clasa 2 "Active curente", grupa 21 "Stocuri de mărfuri și materiale"** care cuprinde următoarele conturi sintetice: **211 "Materiale", 212 "Animale la creștere și îngrășat", 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată", 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată", 215 "Producția în curs de execuție", 216 "Produse" și 217 "Mărfuri"**.

Conturile din această grupă sunt destinate generalizării informației cu privire la existența și mișcarea stocurilor, au funcție contabilă de activ și se reflectă în *subcapitolul 2.1 "Stocuri de mărfuri și materiale"* din Bilanțul contabil (cu excepția contului **214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"**). Contul **214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"** este un cont cu funcție contabilă de pasiv destinat generalizării informației privind uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată și a construcțiilor speciale provizorii.

Conturile de stocuri sus-numite asigură:

- condiții pentru organizarea contabilității stocurilor după structură, pe categorii de stocuri prevăzute de paragraful 6 al *S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"*;
- realizarea normelor specifice de gestiune pentru:
  - stocurile din depozitele proprii;
  - stocurile aflate la terți, pe categorii;
- bunurile achiziționate sau vândute;
- aplicarea regulilor prevăzute la evaluarea și înregistrarea stocurilor;
- promovarea principiului prudenței la inventariere și evaluarea în bilanț a activelor materiale circulante.

#### 3.3.1. Contabilitatea materialelor

În cadrul cooperativei activele circulante materiale (stocurile) ocazională numeroase operațiuni, care pot fi grupate după conținutul lor în operațiuni de aprovizionare și conservare, operațiuni de eliberare din depozite, de inventariere. Aceste operațiuni sunt consemnate în diferite documente și reflectate în evidența operativă.

Achiziționarea se efectuează, de regulă, din afară, adică de la terți, și de la membrii cooperativei.

În vederea îndeplinirii obiectivelor prevăzute în programul de achiziționare, cooperativele emit comenzi către furnizori, în baza cărora încheie *contracte economice*. În cazul executării comenzii și a contractului de achiziționare, cooperativa cumpărătoare primește de la furnizor *factura de expediție, anexa la factura de expediție* și, după caz, *factura fiscală*. Recepția cantitativă se efectuează de către magazioner și rezultatele ei (dacă este cazul) se consemnează în *bonul de primire* sau *nota de intrare*, iar recepția calitativă se efectuează de un specialist și se reflectă în *certificatul de calitate (buletin de analiză)*.

În cazul achiziționării prin intermediul delegatului (reprezentantului) propriu al cooperativei de întreprinzător, acestuia i se eliberează *delegația*, care urmează a fi înmănată furnizorului la preluarea bunurilor.

Documentele folosite la eliberarea stocurilor de mărfuri și materiale pentru consum pot fi: *bonul de consum și fișa-limită de consum*.

Contabilitatea sintetică a materialelor aflate în proprietatea cooperativei se realizează cu ajutorul contului **211 "Materiale"**, în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi: **2111 "Materii prime și materiale de bază", 2112 "Semifabricate cumpărate și articole de completare", 2113 "Combustibil", 2114 "Ambalaje și materiale pentru ambalat", 2115 "Piese de schimb", 2116 "Alte materiale", 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare", 2118 "Materiale de construcție" și 2119 "Materiale cu destinație agricolă"**.

Contul 211 "*Materiale*" se folosește pentru evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime și materiale care participă direct la fabricarea produselor, prestarea serviciilor și se regăsesc integral sau parțial în produsul finit. Se debitează cu valoarea de intrare a materialelor procurate prin creditul conturilor ce indică sursa de proveniență și se creditează cu valoarea materialelor ieșite din stoc (utilizate în procesul de prestare a serviciilor sau vândute).

Intrările de materiale se reflectă în conturile sintetice astfel:

1. Pentru valoarea de cumpărare a materialelor achiziționate, în funcție de sursa de proveniență:
  - Dt 211 "*Materiale*";**
  - Ct 241 "*Casa*" sau 242 "*Cont de decontare*", 243 "*Cont valutar*", 244 "*Conturi speciale la bănci*"** – în cazul achitării directe;
  - Ct 521 "*Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*" și/sau 522 "*Datorii pe termen scurt față de părțile legate*"** – în cazul achitării documentelor de decontare ale părților nelegate și/sau părților legate;
  - Ct 227 "*Creanțe pe termen scurt ale personalului*"** – în cazul aprovizionării prin intermediul titularilor de avans, după primirea avansului;
  - Ct 532 "*Datorii față de personal privind alte operații*"** – în cazul aprovizionării prin intermediul titularilor de avans, fără primirea avansului;
  - Ct 622 "*Venituri din activitatea financiară*"** – în cazul primirii stocurilor cu titlu gratuit,
  - Ct 313 "*Capital nevărsat*"** – intrări de la fondatori în contul achitării datoriilor aferente aporturilor aduse la capitalul statutar.
  
2. Pentru cheltuielile accesorii (transport, taxe vamale, asigurare etc.):
  - Dt 211 "*Materiale*";**
  - Ct 521 "*Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*"** – la transportarea materialelor până la depozitul cooperativei;
  - Ct 522 "*Datorii pe termen scurt față de părțile legate*"** – în cazul acceptării documentelor de decontare ale părților legate;
  - Ct 812 "*Activități auxiliare*"** – servicii de transport, de încărcare-descărcare prestate de activitățile auxiliare ale cooperativei;
  - Ct 242 "*Cont de decontare*"** – în cazul achitării nemijlocite a taxelor vamale;
  - Ct 539 "*Alte datorii pe termen scurt*"** – pentru taxele vamale de achitat;
  - Ct 533 "*Datorii privind asigurările*"** – cheltuieli privind asigurarea în drum;
  - Ct 227 "*Creanțe pe termen scurt ale personalului*"** – în cazul achitării prin intermediul titularilor de avans, după primirea avansului;
  - Ct 532 "*Datorii față de personal privind alte operații*"** – în cazul achitării prin intermediul titularilor de avans, fără primirea avansului.
  
3. Pentru materialele achiziționate prin schimb contra altor active:
  - Dt 211 "*Materiale*";**
  - Ct 221 "*Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale*";**
  - Ct 223 "*Creanțe pe termen scurt ale părților legate*".**
  
4. Pentru plusurile de materiale constatate cu ocazia inventarierii:
  - Dt 211 "*Materiale*";**
  - Ct 612 "*Alte venituri operaționale*".**

5. Pentru materialele și deșeurile utilizabile obținute din:  
 a) casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată:

**Dt 211 "Materiale",**

**Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";**

- b) lichidarea mijloacelor fixe:

**Dt 211 "Materiale",**

**Ct 123 "Mijloace fixe".**

**Exemplul 3.3**

Cooperativa "Luceafărul" a achiziționat materiale de la un furnizor din Republica Moldova. Factura de expediție cuprinde:

valoarea materialelor, preț	- 97 500 lei
<u>taxa pe valoarea adăugată, 20 %</u>	<u>- 19 500 lei</u>
Pentru plată	- 117 000 lei.

La transportarea materialelor a fost angajat transportul organizației de transport, care a prezentat factura în sumă de 4 570 lei, inclusiv TVA. Pe perioada transportării încărcătura a fost asigurată, cheltuielile constituind 800 lei. Materialele au fost descărcate de către angajații cooperativei, cărora li s-a calculat salarii în sumă de 165 lei. Organizația de transport și compania de asigurări s-au achitat cu furnizorul integral prin virament.

Pentru operațiunea în cauză în contabilitatea cooperativei "Luceafărul" se efectuează următoarele înregistrări contabile:

**Tabelul 3.6**

**Înregistrări contabile privind procurarea materialelor**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Conturi corespondente		Suma
		debit	credit	
1.	Înregistrarea valorii (fără TVA) materialelor achiziționate de la furnizori	211	521	97 500
2.	Reflectarea TVA aferentă materialelor achiziționate	5342	521	19 500
3.	Înregistrarea cheltuielilor efectuate de organizația de transport și a TVA aferentă	211	539	3 808,34
		5342	539	761,66
4.	Reflectarea cheltuielilor privind asigurarea	211	533	800
5.	Calcularea salariilor angajaților cuvenite pentru descărcarea materialelor	211	531	165
6.	Achitarea datoriei față de furnizori	521	242	117 000
7.	Plata serviciilor de transport	539	242	4 570
8.	Achitarea cu compania de asigurări	533	242	800

Informația privind mișcarea materialelor se generalizează în funcție de varianta de ținere a contabilității utilizată de cooperativă, și anume:

- 1) dacă evidența se ține în baza sistemului contabil simplificat, se întocmește:
  - **Registrul – jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau
  - **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (f. nr.S-3);
- 2) dacă cooperativa aplică sistemul contabil complet, se întocmește **Registrul pentru contul 211 "Materiale"**.

La sfârșitul perioadei de gestiune după perfectarea Cărții mari datele din registrele nominalizate se trec în *Bilanțul contabil pe rândul 190 "Materiale"*.

Operațiunile privind consumurile de materiale se tratează în capitolul 6 din prezenta lucrare.

### 3.3.2. Contabilitatea obiectelor de mică valoare și scurtă durată

În activitatea economică și administrativă a cooperativelor se folosesc diferite mijloace, care prin specificul utilității și circulației valorii lor nu întrunesc cele două condiții ce caracterizează mijloacele fixe, fiind mijloace cu o valoare unitară nu mai mare de sub limita pentru mijloacele fixe sau cu o durată de funcționare utilă nu mai mare de un an.

Aceste obiecte, de regulă, nu se consumă într-un singur ciclu de exploatare, ci își transferă valoarea lor în mai multe cicluri, pe măsura întrebuințării lor, în cheltuielile activităților sub formă de uzură calculată în proporție de 100 % din valoarea acestora, diminuată cu valoarea rămasă probabilă. Excepție fac obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară este mai mică de 1/2 (500 lei) din limita stabilită. Acestea, în conformitate cu *S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"*, se trec la cheltuieli sau consumuri pe măsura dării lor în folosință.

Potrivit *S.N.C. 2* (paragraful 34), obiectele de mică valoare și scurtă durată sunt activele care:

- au o valoare unitară nu mai mare decât limita stabilită de legislație (1 000 lei), indiferent de durata de exploatare;
- au o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unei unități.

Structura obiectelor de mică valoare și scurtă durată cuprinde uneltele de muncă, sculele, instrumentele, dispozitivele din secțiile de producție, echipamentul de protecție și de lucru, aparatele de măsură și control etc.

În ceea ce privește subsistemul documentelor primare utilizate, acesta cuprinde documentele de intrare și ieșire similare celorlalte stocuri și în plus se mai utilizează *Fișa obiectelor de inventar în folosință*, în care se ține evidența a obiectelor de inventar folosite cantitativ pe persoanele care le păstrează.

Pentru evidența obiectelor de mică valoare și scurtă durată se folosesc conturile:

- *213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"*, care se debitează cu valoarea obiectelor intrate și se creditează cu suma trecută la cheltuieli a valorii uzurabile, precum și cu valoarea bunurilor materiale utilizabile obținute din lichidarea obiectelor;
- *214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"*, care se creditează cu valoarea uzurabilă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată inclusă în cheltuieli sau consumuri în momentul dării lor în folosință și se debitează cu suma uzurii calculate casate aferentă obiectelor scoase din folosință.

#### Exemplul 3.4

*În baza facturii de expediție cooperativa "Alfa" a procurat obiecte de mică valoare și scurtă durată în valoare de 11 740 lei (fără TVA). Cheltuielile de transport (fără TVA) facturate de furnizor constituie 756 lei. Conform bonului de consum s-au dat în folosință obiecte în valoare de 8 340 lei, cu o valoare individuală unitară mai mare de 1 000 lei. La sfârșitul anului, când se efectuează inventarierea, nu se mai constată obiectele date în folosință. Se recuperează deșeurile în valoare de 425 lei, reflectate în *Procesul-verbal de casare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată*. Valoarea rămasă a fost calculată în mărime de 83 lei.*



**Înregistrări contabile privind mișcarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Conturi corespondente		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea valorii obiectelor de mică valoare și scurtă durată achiziționate de la furnizori, cu plată ulterioară <ul style="list-style-type: none"> <li>• valoarea obiectelor fără TVA</li> <li>• TVA aferentă obiectelor de inventar</li> </ul>	213	521	11 740
		5342	521	2 348
2.	Înregistrarea cheltuielilor de transport aferente achiziționării obiectelor de mică valoare și scurtă durată <ul style="list-style-type: none"> <li>• TVA aferentă cheltuielilor facturate</li> </ul>	213	521	756
		5342	521	151
3.	Darea în folosință a obiectelor de mică valoare și scurtă durată	2312	2131	8 340
4.	Calcularea uzurii obiectelor date în folosință – 8 257 (8 340 – 83)	713	214	8 257
5.	Scoaterea din folosință a obiectelor de mică valoare și scurtă durată	214	2132	8 257
6.	Înregistrarea deșeurilor recuperabile <ul style="list-style-type: none"> <li>• în limita valorii rămase probabile</li> <li>• depășirea valorii rămase probabile</li> </ul>	211	213	83
		211	612	342

Este de menționat că dacă valoarea rămasă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată determinată în prealabil este mai mare decât valoarea materialelor sau deșeurilor obținute la scoaterea din folosință a obiectelor, diferența în cauză se înregistrează prin formula:

**Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”;**

**Ct 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”.**

În cadrul sistemului de documente centralizatoare în care se prelucrează datele din documentele primare referitoare la mișcarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată se cuprind:

- **Registrul – jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (f. nr.S-3), în cazul când evidența se ține potrivit sistemului contabil simplificat;
- **Registrul pentru contul 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”** – în cazul când evidența se ține potrivit sistemului contabil complet.

În **Bilanțul contabil** existența obiectelor de inventar, diminuată cu uzura calculată, se reflectă **pe postul “Obiecte de mică valoare și scurtă durată” (rândul 210)**.

### 3.3.4. Contabilitatea producției (serviciilor) în curs de execuție

Producția (serviciile) în curs de execuție reprezintă produsele (serviciile) care se găsesc în faze intermediare de prelucrare sau executare, nefiind încă nici produse (servicii) finite, nici semifabricate, precum și produsele necompletate în întregime. Contabilitatea producției (serviciilor) în curs de execuție se realizează cu ajutorul contului **215 “Producția în curs de execuție”**. Se debitează cu suma produselor și serviciilor în curs de execuție la finele perioadei de gestiune și se creditează cu decontarea valorii de bilanț a producției (serviciilor) în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune. În cadrul contului **215 “Producția în**

*curs de execuție*” pot fi deschise următoarele conturi de gradul II: 2151 “*Produse în curs de execuție*” și 2152 “*Servicii în curs de execuție*”.

Producția (serviciile) în curs de execuție nu trebuie și nici nu poate să facă obiectul înregistrării curente, permanente, pe parcursul perioadei în cadrul contabilității, deoarece:

- producția (serviciile) în curs de execuție se stabilește la sfârșitul perioadei, de regulă, prin inventariere;
- costul efectiv al produselor și serviciilor în curs de execuție se determină după încheierea perioadei de fabricație sau execuție.

Aceste caracteristici de gestionare a produselor și serviciilor în curs de execuție organizează contabilitatea astfel:

La sfârșitul perioadei de gestiune, pe baza lucrărilor de inventariere, se stabilește costul efectiv (valoarea de bilanț) al producției (serviciilor) în curs de execuție, care se înregistrează în evidența financiară prin formula contabilă:

**Dt** 215 “*Producția în curs de execuție*”, subcontul 2152 “*Servicii în curs de execuție*”;

**Ct** 811 “*Producția de bază*” sau

**Ct** 812 “*Activități auxiliare*”.

La începutul perioadei următoare se scoate din evidența financiară producția (serviciile) în curs de execuție, înregistrată la sfârșitul perioadei, întrucât aceasta este în continuă mișcare, transformare și finalizare, iar informațiile înregistrate la un moment dat pe baza inventarierii nu mai sunt relevante pentru intervalul imediat următor, creditând contul 215 “*Producția în curs de execuție*”, subcontul 2152 “*Servicii în curs de execuție*” prin debitul contului 811 “*Producția de bază*” sau 812 “*Activități auxiliare*”.

### Exemplul 3.5

C.Î. “*Foișor*” prestează servicii privind reparația tehnicii agricole și prezintă următoarele informații cu privire la serviciile în curs de execuție aferente perioadei de gestiune:

- *servicii în curs de execuție la începutul perioadei* 385 lei,
- *consumuri de materiale la prestarea serviciilor* 1 750 lei,
- *consumuri privind retribuirea muncii* 950 lei,
- *contribuții la asigurările sociale* 295 lei,
- *consumuri de energie în scopuri tehnologice* 147 lei,
- *valoarea serviciilor prestate clienților* 2 300 lei,
- *servicii în curs de execuție la sfârșitul perioadei* 1 227 lei.

Tabelul 3.8

### Înregistrări contabile privind mișcarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Conturi corespondente		Suma
		debit	credit	
1	2	3	4	5
1.	Trecerea soldului serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune din contul contabilității financiare	811	2152	385
2.	Reflectarea consumurilor de materiale la prestarea serviciilor	811	211	1 750
3.	Înregistrarea consumurilor de energie în scopuri tehnologice	811	521	147

### Capitolul 3. Contabilitatea stocurilor

1	2	3	4	5
4.	<i>Reflectarea consumurilor privind retribuirea muncii</i>	811	531	950
5.	<i>Reflectarea contribuțiilor la asigurările sociale</i>	811	531	295
6.	<i>Reflectarea valorii serviciilor prestate clienților</i>	711	811	2 300
7.	<i>Trecerea soldului serviciilor în curs de execuție la finele perioadei de gestiune în contul contabilității financiare</i>	2152	811	1 227

Informațiile privind producția și serviciile în curs de execuție se generalizează în funcție de varianta de evidență aplicată de către cooperativă și anume:

- dacă evidența se ține în baza sistemului contabil simplificat, se întocmește **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a stocurilor de mărfuri și materiale** (f. nr.S-3);
- dacă se aplică sistemul contabil complet, se întocmește **Registrul pentru contul 215 "Producția în curs de execuție" sau subcontul 2152 "Servicii în curs de execuție"**.

La sfârșitul perioadei de gestiune după perfectarea Cărții mari datele registrelor folosite se trec în **Bilanțul contabil** pe rândul 220.

#### 3.3.5. Contabilitatea mărfurilor

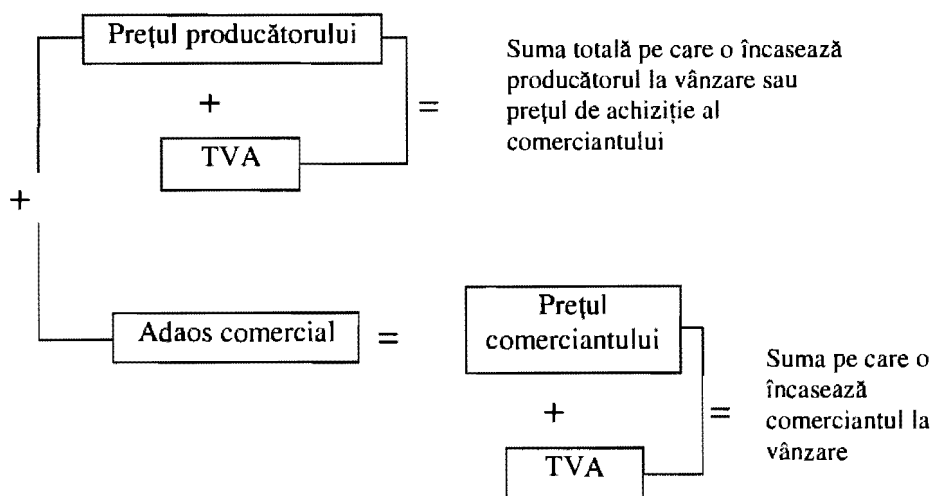
Mărfurile cuprind bunurile achiziționate în vederea revânzării în aceeași stare. Asupra organizării contabilității mărfurilor influențează mai mulți factori. Primul factor îl reprezintă forma circulației: cu ridicata sau cu amănuntul. În cazul circulației mărfurilor cu ridicata, vânzarea se efectuează pe bază de documente, încasarea urmând a se realiza, de regulă, ulterior, prin virament. De aici rezultă necesitatea utilizării contului 221 "**Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale**", în care să fie evidențiate creanțele din momentul livrării mărfurilor până în momentul încasării lor, precum și a contului 223 "**Creanțe pe termen scurt ale părților legate**" folosit pentru reflectarea operațiunilor cu membrii cooperativei. În cazul circulației cu amănuntul, vânzarea se efectuează în numerar, cu plată imediată.

Un alt factor care influențează organizarea contabilității îl constituie prețurile diferite, utilizate ca prețuri de înregistrare a mărfurilor, de achiziție sau de vânzare.

Din schema 3.2 rezultă că, dacă cooperativa ține contabilitatea la prețul de vânzare, este necesar a evidenția un alt element al prețului - adaosul comercial.

Astfel, atunci când mărfurile se contabilizează la prețul de vânzare, este necesară utilizarea contului 821 "**Adaos comercial**" pentru evidența adaosului comercial conținut în prețul de vânzare al mărfurilor. În cazul circulației (vânzării) mărfurilor se utilizează contul de pasiv 611 "**Venituri din vânzări**", în creditul căruia se înregistrează valoarea mărfurilor vândute cumpărătorilor (fără TVA și accize) și contul de activ 711 "**Costul vânzărilor**", în debitul căruia se reflectă valoarea de bilanț a mărfurilor vândute.

Pentru evidența mărfurilor sunt destinate următoarele conturi: 217 "**Mărfuri**", 821 "**Adaos comercial**" și 822 "**Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute**".



Schema 3.2. Categoriile de prețuri utilizate la evaluarea mărfurilor

Contul 217 *“Mărfuri”* se utilizează pentru evidența existenței și mișcării mărfurilor aflate în depozite, precum și în unitățile de comerț cu amănuntul sau de alimentație publică. Este un cont cu funcție contabilă de activ și se debitează la valoarea de intrare a mărfurilor:

- achiziționate cu plată de la furnizori, în corespondență cu creditul conturilor 521 *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”*, 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*, cu prețul de achiziție fără TVA;
- cu cheltuielile aferente procurării materialelor prin creditul conturilor 521 *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”*, 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*, 812 *“Activități auxiliare”*, 539 *“Alte datorii pe termen scurt”*, 533 *“Datorii privind asigurările”*, 531 *“Datorii față de personal privind retribuirea muncii”* etc.;
- depuse ca aport în natură la capitalul statutar prin creditul contului 313 *“Capital nevărsat”*;
- primite ca donație sau cu titlu gratuit prin creditul contului 622 *“Venituri din activitatea financiară”*;
- constatate ca plusuri la inventar în corespondență cu creditul contului 612 *“Alte venituri operaționale”*;
- cu adaosul comercial aferent mărfurilor intrate, cuprins în prețul de vânzare, în cazul când mărfurile intrate se înregistrează la prețul de vânzare prin creditul contului 821 *“Adaos comercial”*;
- cu valoarea mărfurilor returnate la prețuri de utilizare posibilă în corespondență cu creditul contului 822 *“Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute”*.

În creditul contului 217 *“Mărfuri”* se reflectă valoarea de bilanț a mărfurilor ieșite din gestiune prin diverse căi:

- prin vânzare, în corespondență cu contul 711 *“Costul vânzărilor”*;
- ca lipsuri constatate la inventariere și perisabilități – prin debitul contului 714 *“Alte cheltuieli operaționale”*;
- suma adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, în cazul când evidența se ține la prețul de vânzare cu amănuntul – prin debitul contului 821 *“Adaos comercial”*;
- pierderi din calamități – prin debitul contului 723 *“Pierderi excepționale”*;
- diferența dintre costul efectiv și valoarea realizabilă netă în corespondență cu debitul contului 714 *“Alte cheltuieli operaționale”*.

Soldul contului 217 *“Mărfuri”* este debitor și reprezintă valoarea de bilanț a mărfurilor existente în stoc la finele perioadei de gestiune.

**Exemplul 3.6. Exemplu de înregistrare a operațiunilor de gestiune cu mărfurile (evidența se ține la prețul de vânzare cu amănuntul)**

Cooperativa "Doina" dispune la începutul lunii de mărfuri, valoarea de bilanț a cărora alcătuiește 58 400 lei. Adaosul comercial aferent stocului existent constituie 8 750 lei. În cursul perioadei de gestiune au fost achiziționate mărfuri, prețul de cumpărare constituind 33 600 lei, taxa pe valoarea adăugată pentru mărfurile achiziționate – 6 720 lei, adaosul comercial practicat de cooperativă – 23 %. Mărfurile au fost vândute în numerar. Valoarea mărfurilor vândute la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, alcătuiește 79 800 lei.

Tabelul 3.9

**Înregistrări contabile privind existența și mișcarea mărfurilor**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Conturi corespondente		Suma
		debit	credît	
1.	Reflectarea adaosului comercial aferent stocului de mărfuri la începutul lunii	217	821	8 760
2.	Înregistrarea valorii mărfurilor achiziționate de la furnizori	217	521	33 600
3.	Reflectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate	534	521	6 720
4.	Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor achiziționate	217	821	7 728
5.	Înregistrarea vânzărilor, inclusiv TVA	241 241	611 534	66 500 13 300
6.	Reflectarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute <sup>1</sup>	821	217	10 107
7.	Înregistrarea valorii de bilanț a mărfurilor vândute <sup>2</sup>	711	217	56 393
8.	Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc	217	821	(6 381)

La sfârșitul perioadei de gestiune (lunii) pentru generalizarea informației privind mărfurile poate fi deschis **Registrul – jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) – în cazul când evidența mărfurilor se ține în baza sistemului contabil simplificat sau **Registrul pentru contul 217 "Mărfuri"** (f. nr.S-3), în cazul când contabilitatea mărfurilor se organizează potrivit sistemului contabil complet.

Informațiile privind existența stocului de mărfuri la finele perioadei de gestiune se reflectă în **postul "Mărfuri" (rândul 240) din Bilanțul contabil.**

<sup>1</sup> La sfârșitul perioadei de gestiune se determină procentul mediu al diferențelor de preț (adaosului comercial)  $(8\,760 + 7\,728) : (66\,500 + 41\,988) \times 100\% = 15,198\%$  (41 988 lei reprezintă stocul mărfurilor la sfârșitul lunii evaluat la prețul de vânzare). Ulterior se calculează suma adaosului comercial aferent mărfurilor aflate în stoc ca produsul dintre procentul mediu calculat și valoarea mărfurilor aflate în stoc la sfârșitul perioadei  $(15,198 \times 41\,988) : 100\% = 6\,381$  lei. Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute se determină ca diferența între adaosul comercial calculat în prealabil (16 488) și adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în stoc  $(6\,381) = 10\,107$  lei.

<sup>2</sup> Valoarea de bilanț (costul efectiv) a mărfurilor vândute se calculează ca diferența dintre prețul de vânzare al mărfurilor fără TVA și adaosul comercial aferent mărfurilor vândute  $(66\,500 - 10\,107) = 56\,393$  lei.

## Capitolul 4. Contabilitatea mijloacelor bănești și a decontărilor cu titularii de avans

---

### Obiectivele capitolului:

- *Definirea și componența mijloacelor bănești.*
- *Examinarea modului de documentare și reflectare în contabilitate a mijloacelor bănești în casierie și în conturile bancare.*
- *Descrierea modului de documentare și reflectare în contabilitate a decontărilor cu titularii de avans.*

### 4.1. Caracteristica și clasificarea mijloacelor bănești

Activitatea economică a cooperativei generează pe lângă valorile materiale și mijloace bănești care reprezintă active cu lichiditate înaltă.

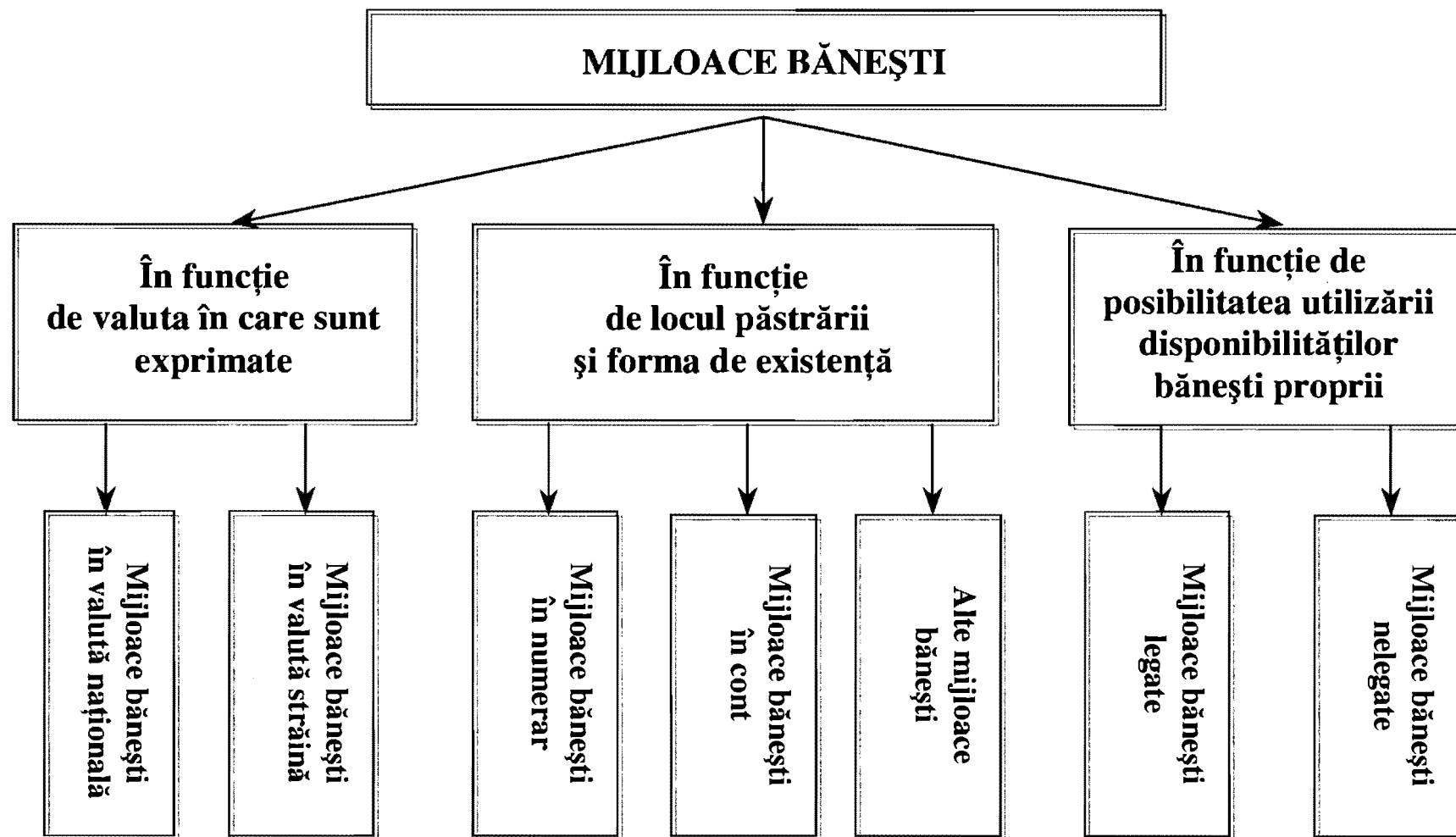
În contabilitate și în rapoartele financiare mijloacele bănești se clasifică după următoarele criterii:

- a) în funcție de valuta în care sunt exprimate:
  - mijloace bănești în valută națională;
  - mijloace bănești în valută străină;
- b) în funcție de locul păstrării și forma de existență:
  - mijloace bănești în numerar;
  - mijloace bănești în cont (fără numerar);
  - alte mijloace bănești (documente bănești etc.);
- c) în funcție de posibilitatea utilizării:
  - mijloace bănești legate;
  - mijloace bănești nelegate.

**Mijloacele bănești legate** sunt disponibilități bănești care aparțin cooperativei cu drept de proprietate, dar care nu pot fi utilizate din cauza unor factori determinați. Acestea cuprind soldurile la conturile bancare sechestrate, blocate până la clarificarea circumstanțelor respective, precum și soldul de compensare în conturile mijloacelor bănești care reprezintă suma minimă ce trebuie să existe în conturile bancare în calitate de gaj (asigurare) al creditelor primite. Suma soldului de compensare se determină de comun acord cu banca, în funcție de condițiile contractului de credit.

**Mijloacele bănești nelegate** constituie mijloace bănești care aparțin cooperativei și pot fi utilizate liber de către aceasta.

Concluzionând, se poate de menționat că nu există o uniformitate perfectă de departajare a mijloacelor bănești. Gruparea după diverse criterii, ce selectează trăsăturile comune în vederea unei organizări cât mai juste a contabilității, este prezentată în schema 4.1.



Schema 4.1. Clasificarea mijloacelor bănești

## 4.2. Documentarea și contabilitatea mijloacelor bănești în casierie

Organizarea contabilității mijloacelor bănești în casierie, păstrarea și înregistrarea lor este efectuată în conformitate cu **Normele pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova**, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.764 din 25 noiembrie 1992, cu modificările și completările ulterioare.

Operațiunile de casă sunt efectuate de casier sau contabil cu care cooperativa trebuie să încheie un acord privind răspunderea materială.

Numerarul din bănci este eliberat numai casierului cooperativei, cu care se încheie un contract de răspundere materială deplină ce nu are dreptul să încredințeze operațiunile de casă altor persoane. În cazul abandonării inopinate de către casier a locului de muncă, valorile luate de acesta spre decontare sunt inventariate imediat de casierul nou căruia i se transmit, în prezența președintelui și contabilului-șef ai cooperativei sau în prezența comisiei constituite din persoane numite de președintele cooperativei. Rezultatele inventarierii se consemnează într-un *act de inventariere a numerarului și documentelor bănești*.

Casierul poartă răspundere materială deplină în conformitate cu legislația în vigoare.

Înainte de a deschide încăperea casieriei și a safeurilor, casierul este obligat să verifice integritatea lacătelor, ușilor etc. Dacă depistează vreo deteriorare, casierul este obligat să raporteze contabilului șef și președintelui cooperativei, care comunică, după ce a constatat faptul, organelor afacerilor interne și ia măsuri de pază a casieriei până la sosirea poliției.

La permisiunea organelor afacerilor interne președintele, contabilul-șef sau persoanele ce le înlocuiesc, precum și casierul verifică existența mijloacelor bănești și a altor valori păstrate în casierie. Rezultatele verificării se notează într-un act semnat de toate persoanele participante la verificare.

La încasarea mijloacelor bănești se întocmesc următoarele documente primare:

- *cecul* din carnetul de cecuri, care este eliberat de către banca la care se deservește cooperativa în baza unei *cereri*. În cec se indică destinația sumei solicitate (spre exemplu, plata salariului pentru perioada respectivă) și se completează următoarele poziții: data, semnăturile președintelui și contabilului-șef, datele din buletinul de identitate al persoanei ce ia numerarul și ștampila. Partea din dreapta a cecului se detașează și rămâne la bancă, iar chitanța – în carnetul de cecuri;
- *dispoziția de încasare cu chitanța*, care se completează identic, o semnează contabilul-șef și casierul și se certifică cu ștampila cooperativei. Chitanța detașată de la dispoziția de încasare este eliberată persoanei ce a plătit banii, fiind o confirmare a depunerii numerarului.

La ieșirea mijloacelor bănești se întocmesc următoarele documente primare:

- *dispoziția de plată*, care poate fi însoțită de *decontul de avans* în cazul eliberării mijloacelor bănești – la achitarea datoriilor față de titulari, *borderoul de plată* – la achitarea datoriilor față de salariați etc.

Pe documentele de plată se aplică ștampila cu elementele dispoziției de plată care trebuie semnate de către președintele și contabilul-șef al cooperativei.

La plata mijloacelor bănești persoanele fizice trebuie să prezinte actele de identitate. Casierul notează în dispoziția de plată numărul actului, data eliberării și cine a eliberat actul.

La expirarea termenului de plată casierul este dator să calculeze sumele efectiv achitate și cele neridicate, să aplice în *borderoul de plată* în dreptul numelui persoanelor cărora nu li s-au efectuat plățile ștampila sau să facă mențiunea "*Depunere*", să întocmească un *registru al sumelor depuse* și la sfârșitul borderoului să înscrie sumele eliberate efectiv și care urmează a fi depuse.

Primirea și predarea mijloacelor bănești prin dispoziții poate fi efectuată numai în ziua efectuării operațiunii, care imediat după primirea sau predarea mijloacelor bănești sunt semnate de casier și se ștampilează cu mențiunea: "*Plătit*" sau "*Încasat*".

Dispozițiile de încasare și plată se înregistrează în *registru de evidență a dispozițiilor de încasare și plată*.

La vărsarea mijloacelor bănești în contul de decontare se perfectează un *aviz de plată în numerar* în care se indică numărul avizului, data, de la cine se efectuează plata, denumirea băncii, destinația, suma.



La sfârșitul zilei de lucru toate înregistrările din documentele de încasare și plată sunt înscrise de către casier în *registru de casă*, în care se fac totalurile operațiilor de intrare și ieșire a mijloacelor bănești și se calculează soldul mijloacelor bănești în casierie. *Registru de casă* se completează de casier cu pix sau cu cerneală în două exemplare prin indigou. Primul exemplar rămâne în registru, iar al doilea se detașează și servește casierului ca raport pentru contabilitate. Împreună cu foia detașată se predau la contabilitate contra-chitanță și documentele primare, indicând acest lucru contra semnătură în registru de casă. În registru nu se admit corectări și ștersături. Registrul de casă trebuie să fie cusut, sigilat, numerotat și semnat. Registrul de casă se completează aparte pentru valută națională și valută străină.

Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea mijloacelor bănești în valută națională și valută străină în casieria cooperativei este destinat contul **241 "Casa"**.

Contul **241 "Casa"** este un cont de activ, în debitul lui se reflectă toate încasările de mijloace bănești în casă, în credit – plățile în numerar. Soldul este debitor și reprezintă numerarul existent în casieria cooperativei la o anumită dată.

În cadrul contului sintetic **241 "Casa"** pot fi deschise următoarele subconturi (conturi de gradul II):

- **2411 "Casa în valuta națională";**
- **2412 "Casa în valută străină";**
- **2413 "Mijloace bănești în numerar legate".**

În subcontul **2411 "Casa în valută națională"** se înregistrează operațiunile cu numerar în valută națională.

În subcontul **2412 "Casa în valută străină"** se înregistrează operațiunile cu numerar în valută străină. Pe teritoriul Republicii Moldova nu se permit decontări în valută străină. Casa în valută străină se utilizează mai frecvent pentru eliberarea avansului spre decontare în valută atunci când delegatul pleacă peste hotarele Republicii Moldova. Pentru reflectarea distinctă a mișcării numerarului în valută străină la cooperative, registrul de casă și documentele primare se țin separat pe fiecare tip de valută.

Subcontul **2413 "Mijloace bănești în numerar legate"** se deschide în cazurile sechestrării numerarului din casieria cooperativei, blocării gajului, banilor și în alte cazuri similare.

Încasările de mijloace bănești vor fi reflectate în contabilitate prin formula contabilă:

**Dt 241 "Casa"** – la suma totală a mijloacelor bănești;

**Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"** – la suma mijloacelor bănești aferente facturilor comerciale de la nemembrii cooperativei;

**Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate"** – la suma mijloacelor bănești aferente facturilor comerciale de la membrii cooperativei;

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului"** – la suma mijloacelor bănești depusă de personalul cooperativei;

**Ct 242 "Cont de decontare"** – la suma mijloacelor bănești primită de pe contul de decontare al cooperativei;

**Ct 611 "Venituri din vânzări"** – la suma mijloacelor bănești încasată pentru mărfurile vândute și serviciile prestate (fără TVA și accize);

**Ct 612 "Alte venituri operaționale"** – la suma mijloacelor bănești încasată din vânzarea altor active curente (fără TVA și accize) și sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri;

**Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții"** – la suma mijloacelor bănești încasată din vânzarea activelor pe termen lung (fără TVA și accize);

**Ct 622 "Venituri din activitatea financiară"** – la suma diferențelor favorabile aferente soldului numerarului valutar în casieria cooperativei;

**Ct 623 "Venituri excepționale"** – la suma pierderilor restituite rezultate din evenimentele excepționale;

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA și accizelor încasată din prestarea serviciilor.

Plățile de mijloace bănești vor fi reflectate în contabilitate prin formula contabilă:

- Dt 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”** – la suma avansului eliberat spre decontare personalului cooperativei;
- Dt 242 “Cont de decontare”** – la suma mijloacelor bănești depusă în contul de decontare al cooperativei;
- Dt 521 “Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”** – la suma achitată furnizorilor nemembri ai cooperativei;
- Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”** – la suma achitată furnizorilor membri ai cooperativei;
- Dt 713 “Cheltuieli generale și administrative”** – la suma cheltuielilor curente achitate din casierie;
- Dt 722 “Cheltuieli ale activității financiare”** – la suma diferențelor nefavorabile de curs aferente soldurilor numerarului în valută străină;
- Ct 241 “Casa”** – la suma totală a mijloacelor bănești eliberată din casieria cooperativei.

Conform regulamentului în vigoare, inventarierea casieriei poate fi efectuată inopinat de către o comisie specială, în a cărei componență intră cel puțin trei persoane. Inventarierea se efectuează nu mai rar de o dată în trei luni. În procesul inventarierii se numără toți banii și celelalte valori aflate în casieria cooperativei. Se interzice păstrarea în casierie a mijloacelor bănești ce nu aparțin cooperativei. În cazul când au fost depistate mijloace bănești, acestea se înregistrează la intrări cu dispoziție de încasare și rămân în cadrul cooperativei.

La inventariere pot exista următoarele situații:

- datele contabile coincid cu cele constatate cu ocazia inventarierii;
- datele contabile nu coincid cu cele constatate cu ocazia inventarierii. Ca rezultat, pot fi constatate lipsuri sau plusuri de mijloace bănești sau alte valori.

Rezultatele stabilite în urma inventarierii se perfectează printr-un proces-verbal.

În continuare vom exemplifica, cum se reflectă rezultatele inventarierii în contabilitate.

**Exemplul 4.1**

În urma inventarierii mijloacelor bănești în casieria C.Î. “Lăptișor-Com” au fost constatate lipsuri de mijloace bănești în valoare de 2 789 lei. Toate lipsurile sunt imputate casierului, care le achită în felul următor: 40 % din lipsurile constatate – în numerar la momentul constatării, 60 % – prin reținerea din salariu pe parcursul a 5 luni ulterioare.

În contabilitatea C.Î. “Lăptișor-Com” se efectuează următoarele înregistrări:

**Tabelul 4.1**

**Înregistrări contabile privind rezultatele inventarierii mijloacelor bănești în casierie**

Nr crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma (în lei)
		debit	credit	
1.	Reflectarea lipsurilor de mijloace bănești constatate cu ocazia inventarierii	714	241	2 789
2.	Reflectarea sumei lipsurilor imputate casierului, care urmează să fie achitate în perioada de gestiune:			
	• curentă	227	612	1 116
	• viitoare	227	515	1 673
	<b>Total</b>			2 789
3.	Reflectarea sumei achitate de către casier în numerar	241	227	1 116
4.	Reflectarea în fiecare lună a sumei reținute din salariul casierului (pe parcursul a cinci luni ulterioare)	531	227	334,6

Plusurile de mijloace bănești în casierie constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează la venituri prin formula contabilă:

*Dt 241 "Casa";*

*Ct 612 "Alte venituri operaționale".*

La sfârșitul lunii toate datele se generalizează în baza documentelor primare în:

- **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a mijloacelor bănești și investițiilor** (f. nr.S-6) – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat sau
- **Registrul deschis pentru contul sintetic 241 "Casa"** în care se înscriu soldurile la începutul și sfârșitul lunii, rulajele debitor și creditor, data când a fost efectuată operațiunea economică, numărul documentului – în cazul utilizării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

### 4.3. Contabilitatea mijloacelor bănești în contul de decontare

Pentru păstrarea temporară a mijloacelor bănești libere, efectuarea plăților și încasărilor cooperativele deschid conturi de decontare. Aceasta facilitează circulația banilor în numerar, evită întreruperile care pot apărea la efectuarea decontărilor cu populația, alte întreprinderi, instituții, organizații, indiferent de forma lor juridică de organizare.

Modul de efectuare a plăților prin contul de decontare este prevăzut de **Regulamentul privind decontările fără numerar în Republica Moldova nr.25/11-22 din 12 iulie 1996** cu modificările și completările ulterioare și **Regulamentul privind deschiderea și închiderea conturilor la băncile din Republica Moldova nr.415 din 30 decembrie 1999**.

Relațiile dintre cooperative și bancă poartă un caracter contractual. Cooperativele aleg de sine stătător banca care îi va deservi. Ele pot efectua toate operațiunile bancare într-o bancă sau în câteva bănci.

Decontările fără numerar se efectuează prin transferul mijloacelor bănești de pe conturile plătitorului pe contul beneficiarului cu ajutorul diferitelor operațiuni bancare care înlocuiesc banii în numerar. Prin intermediul acestei forme se efectuează nu numai decontările cu furnizorii pentru bunurile materiale primite sau cumpărătorii pentru serviciile prestate, dar și cu bugetul privind impozitele, alți debitori și creditori, cu întreprinderile fiice sau întreprinderile mame etc.

Conform legislației în vigoare, fiecare cooperativă poate avea mai multe conturi de decontare în valută națională. Pentru cooperativele nou-create, până la înregistrarea de stat, se deschid conturi de decontare provizorii.

Pentru deschiderea contului de decontare cooperativa prezintă băncii următoarele acte:

- *cererea de deschidere a contului;*
- *certificatul de înregistrare a cooperativei;*
- *copia statutului;*
- *copia contractului de constituire a cooperativei;*
- *cartela cu specimene de semnături și amprenta ștampilei;*
- *alte documente la solicitarea băncii.*

Actele enumerate se păstrează în dosarul de perfectare a contului. În această perioadă se semnează un contract privind deservirea de casă și decontările.

Cooperativele dirijează de sine stătător mijloacele ce le păstrează în conturile bancare. Fără acordul lor în aceste conturi se efectuează numai plățile în baza *dispoziției incaso*.

Eliberarea banilor în numerar și viramentele în conturi se efectuează de către bancă conform documentelor bancare tipizate, care trebuie legalizate cu semnăturile persoanelor indicate în fișa cu specimenele de semnături și amprenta ștampilei.

Operațiunile privind încasarea și plata mijloacelor bănești la/de la contul de decontare pot fi perfectate prin următoarele documente primare:

- *dispoziția de plată;*
- *dispoziția de plată trezorerială;*
- *dispoziția incaso;*
- *avizul privind încasarea numerarului;*
- *cererea-dispoziție de plată;*
- *acreditivul;*
- *cecul de decontare.*

Documentele spre plată se întocmesc în limita sau peste limita soldului de decontare. Dacă soldul este egal cu zero, cu banca comercială se încheie un contract de credit de tip OVERDRAFT. În cazul lipsei de bani aceste documente se trec în fișierul nr.2 al băncii "*Documente de decontare neachitate la termen*". Aceste plăți se achită în ordine cronologică, acordându-se prioritate datoriiilor față de buget și Casa Națională de Asigurări Sociale.

Înregistrarea mijloacelor bănești în contul de decontare se efectuează numai după ce aceste sume au fost trecute la scăderi din soldul plătitorului.

Documentele, în baza cărora se efectuează transferurile bănești, trebuie să conțină următoarele date de identificare:

- *denumirea documentului de decontare;*
- *numărul documentului de decontare;*
- *data, luna, anul emiterii;*
- *suma transferată în litere și cifre;*
- *denumirea unității economice plătitoare;*
- *denumirea băncii plătitoare, codul ei și contul unității economice plătitoare;*
- *denumirea unității economice beneficiare;*
- *denumirea băncii beneficiare, codul ei și contul unității economice beneficiare;*
- *destinația plății (numărul, data și anul contractului sau a altui document care confirmă expedierea mărfurilor sau prestarea serviciilor);*
- *semnăturile, mențiunile, amprenta ștampilei băncii și ale unității economice care emite documentul de decontare.*

Toate documentele primare întocmite într-o zi sau în două-trei zile (în funcție de volumul operațiunilor efectuate) se anexează la *extrasul de cont* care este eliberat de către bancă și transmis cooperativei.

Extrasul de cont conține următoarea informație: *data, luna, anul efectuării operațiunilor, soldul inițial al mijloacelor bănești, numărul contului personal, tipul operațiunii, suma înregistrată în fiecare document de plată sau încasare, soldul mijloacelor bănești la sfârșitul zilei și alți date codificate de către bancă.*

În baza documentelor anexate la extrasul de cont contabilitatea verifică veridicitatea operațiunilor din extrasul de cont primit de la bancă.

După ce au fost efectuate modificările extraselor de cont, se generalizează informațiile privind existența și mișcarea mijloacelor bănești în valută națională în contabilitatea cooperativei. Pentru aceasta este destinat contul de activ **242 "Cont de decontare"**. În debitul acestui cont se reflectă încasarea mijloacelor bănești în valută națională, în credit – utilizarea mijloacelor bănești. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă suma mijloacelor bănești în contul de decontare la finele perioadei de gestiune.

În cadrul contului **242 "Cont de decontare"** pot fi deschise următoarele subconturi:

- **2421 "Mijloace bănești nelegate";**
- **2422 "Mijloace bănești legate"** care este destinat evidenței distincte a mijloacelor bănești sechestrate, blocate, gajate.

Încasările în contul de decontare al cooperativei se reflectă prin formula contabilă:

- Dt 242 "Cont de decontare"** – la suma totală a mijloacelor bănești;
- Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"** – la suma mijloacelor bănești încasată de la nemembrii cooperativei;
- Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate"** – la suma mijloacelor bănești încasată de la membrii cooperativei;
- Ct 611 "Venituri din vânzări"** – la suma mijloacelor bănești încasată pentru mărfurile vândute și serviciile prestate (fără TVA și accize);
- Ct 612 "Alte venituri operaționale"** – la suma mijloacelor bănești încasată din vânzarea altor active curente (fără TVA și accize) și sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri, plăți pentru chirie (în cazul chiriei curente);
- Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții"** – la suma mijloacelor bănești încasată din vânzarea activelor pe termen lung (fără TVA și accize);
- Ct 623 "Venituri excepționale"** – la suma pierderilor restituite care rezultă din situațiile excepționale;
- Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma TVA și accizelor încasată din prestarea serviciilor;
- Ct 241 "Casa"** – la suma mijloacelor bănești încasată din casieria cooperativei;
- Ct 523 "Avansuri pe termen scurt primite"** – la suma mijloacelor bănești primită sub formă de avansuri pe termen scurt.

Plățile din contul de decontare se înregistrează prin formula contabilă:

- Dt 241 "Casa"** – la suma mijloacelor bănești eliberată din contul de decontare în casieria cooperativei;
- Dt 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"** – la suma datoriilor achitată furnizorilor nemembrii ai cooperativei;
- Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"** – la suma datoriilor achitată furnizorilor membrii ai cooperativei;
- Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma datoriilor achitată bugetului de stat;
- Dt 533 "Datorii privind asigurările"** – la suma datoriilor achitată față de Casa Națională de Asigurări Sociale;
- Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative"** – la suma mijloacelor bănești achitată pentru serviciile de telecomunicații, bancare, juridice etc.;
- Ct 242 "Cont de decontare"** – la suma totală a mijloacelor bănești virate.

La sfârșitul lunii toate datele se generalizează în baza documentelor primare în:

- **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a mijloacelor bănești și investițiilor** (f. nr.S-6) – în cazul utilizării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat sau;
- **Registrul deschis pentru contul sintetic 242 "Cont de decontare"** în care se înscriu soldurile la începutul și sfârșitul lunii, rulajele debitor și creditor, data când a fost efectuată operațiunea economică, numărul documentului – în cazul utilizării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

#### 4.4. Documentarea și contabilitatea mijloacelor bănești în contul valutar și alte conturi la bănci

Pentru păstrarea mijloacelor bănești și efectuarea decontărilor în valută străină, cooperativele pot deschide cont valutar la banca autorizată și sunt în drept să efectueze plăți din conturile lor în valută străină în cazurile când:

- *plățile se efectuează în limitele operațiunilor curente internaționale;*

- plățile se efectuează în scopul achitării datoriilor în valută străină privind importul de mărfuri și materiale;
- are lor rambursarea creditelor în valută străină;
- mijloacele bănești în contul valutar au fost înregistrate în urma unei operațiuni curente internaționale, cumpărate la prima valută internă sau înregistrate pe alte căi, ce nu contravin legislației în vigoare a Republicii Moldova;
- în alte cazuri care nu contravin legislației în vigoare.

Pentru a deschide contul valutar cooperativele trebuie să prezinte aceleași documente ca și în cazul deschiderii contului de decontare (vezi paragraful 4.3). Se permite a deschide conturi la bănci în valute care sunt convertibile în Republica Moldova.

Între bancă și cooperativă se încheie un contract de deservire, în care se stipulează nomenclatorul serviciilor prestate de bancă, comisioanelor, condițiile de plasare a mijloacelor, drepturile, obligațiile părților etc.

Fiecare cooperativă trebuie să deschidă în contabilitate un cont valutar analitic în funcție de tipul valutei. Astfel se deschide și un cont analitic valutar la bancă în funcție de valuta în care cooperativa efectuează operațiuni.

Cooperativele pot efectua plăți peste hotare numai prin virament, prezentând la banca autorizată documente ce confirmă necesitatea efectuării acestor plăți (copiile contractelor, facturilor, documentelor vamale etc.).

Valuta străină poate fi eliberată în numerar numai pentru cheltuielile de deplasare și cheltuielile de transport și vamale aferente deplasărilor.

La efectuarea tranzacțiilor în valută străină, pentru reflectarea în contabilitate este necesară determinarea echivalentului în lei (sau recalcularea) al sumelor exprimate în valută străină. În conformitate cu *S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"*, recalcularea se efectuează în baza cursului oficial de schimb al leului moldovenesc față de valutele altor state, stabilit de Banca Națională a Moldovei la data respectivă. În cazul în care tranzacția se efectuează într-o valută, cursul căreia în raport cu leul moldovenesc nu se stabilește de Banca Națională a Moldovei și nici nu se publică, recalcularea în lei se face în două etape:

- la prima etapă suma primită sau plătită în valută străină se transformă în valută convertibilă (de exemplu, în dolari S.U.A.). Pentru aceasta se utilizează corelația directă de curs a acestor valute;
- la etapa a doua suma obținută în valută convertibilă se recalculează în valuta națională a Republicii Moldovei conform *S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"*.

După regula generală stabilită de cerințele *S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"* data efectuării tranzacției în valută străină se consideră ziua în care cooperativa dobândește dreptul de contabilizare a tranzacției, în conformitate cu legislația în vigoare sau contractul.

Dacă în contul valutar lipsesc mijloace bănești în decurs de 6 luni, banca în care se deserveste cooperativa are dreptul să închidă contul, preîntâmpinând în prealabil titularul contului.

Vânzarea sau cumpărarea valutei străine se efectuează la decizia cooperativei în suma considerată de aceasta. La vânzarea valutei se întocmește *cererea de vânzare a valutei străine*, iar la cumpărarea acesteia – *cererea de cumpărare a valutei*. La vânzarea sau cumpărarea valutei apare o diferență de curs valutar al Băncii Naționale și cursul de vânzare a valutei stabilit de banca respectivă care practic este venitul băncii și în contabilitatea agentului economic se reflectă ca pierderi.

Pe măsura efectuării operațiunilor economice banca prezintă cooperativei *extrasul de cont valutar*, în care se indică data, cursul oficial de schimb, codul valutei, denumirea valutei, suma la începutul și sfârșitul zilei, rulajele debitoare și creditoare.

În baza documentelor anexate la extrasul de cont, acesta din urmă se supune verificării și se înregistrează în contabilitate în conturile sintetice.

Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea mijloacelor bănești în valută străină este destinat contul de activ 243 "*Cont valutar*". În debitul acestui cont se reflectă

încasarea mijloacelor bănești în valută străină, iar în credit – utilizarea acestora. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă suma mijloacelor bănești în valută străină la o anumită dată. În cadrul acestui cont pot fi deschise următoarele subconturi:

- **2431 “Conturi valutare în țară”;**
- **2432 “Conturi valutare în străinătate”;**
- **2433 “Mijloace valutare legate”.**

Evidența analitică în contul valutar se ține separat pe fiecare valută și bancă. Încasarea și plata valutei străine prin contul valutar sunt legalizate prin mesajul SWIFT, în care se indică banca plătitoare și plătitorul, banca beneficiară și beneficiarul, suma valutei, data și alte informații referitoare la transfer.

Operațiunile privind încasarea mijloacelor bănești la contul valutar se reflectă în contabilitatea cooperativei prin formula contabilă:

**Dt 243 “Cont valutar;**

**Ct 221 “Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”;**

**Ct 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;**

**Ct 224 “Avansuri pe termen scurt acordate”;**

**Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”;**

**Ct 228 “Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”;**

**Ct 229 “Alte creanțe pe termen scurt”.**

La suma plăților din contul valutar:

**Dt 511 “Credite bancare pe termen scurt”;**

**Dt 513 “Împrumuturi pe termen scurt”;**

**Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”;**

**Dt 523 “Avansuri pe termen scurt primite”;**

**Dt 539 “Alte datorii pe termen scurt”;**

**Ct 243 “Cont de decontare”.**

În cadrul activității economice a oricărei cooperative ca urmare a modificării cursului oficial în perioada dintre data efectuării tranzacției și data achitării (adică data lichidării parțiale sau totale a creanțelor sau datoriilor pe termen scurt) sau data prezentării rapoartelor financiare, apar **diferențe de curs valutar**.

Aceste diferențe pot fi:

- *favorabile;*
- *nefavorabile.*

Diferențele de curs valutar apărute pot fi reflectate în contabilitate, după cum urmează:

**Dt 243 “Cont valutar”** – la suma diferențelor favorabile de curs valutar,

**Ct 6223 “Venituri din diferențe de curs valutar”** – la suma diferențelor favorabile de curs valutar;

**Dt 7223 “Cheltuieli privind diferențele de curs valutar”** – la suma diferențelor nefavorabile de curs valutar,

**Ct 243 “Cont valutar”** – la suma diferențelor nefavorabile de curs valutar.

Informația reflectată în registrele analitice și sintetice ale conturilor de decontare și valutar fiecare cooperativă o organizează pe tipuri de activități pentru a întocmi **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești**.

În afară de contul de decontare și contul valutar cooperativele pot deschide la bancă și alte conturi, în aceste conturi se ține evidența disponibilului și mișcarea mijloacelor bănești atât în valută națională, cât și valută străină, în acreditive, carnet de cecuri cu limită de sumă, în mijloace pe cartele de credit și magnetice. Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea mijloacelor bănești în acreditive, în carnet de cecuri cu limită de sumă, mijloace pe

cartele de credit și magnetice este destinat contul de activ 244 “*Conturi speciale la bănci*”. În debitul acestui cont se reflectă încasarea mijloacelor bănești în conturile speciale la bănci, iar în credit – utilizarea mijloacelor bănești. Soldul acestui cont este debitor și reprezintă soldul mijloacelor bănești neutilizate, înregistrate în acreditive, carnet de cecuri cu limită de sumă, cartele de credit și magnetice la o anumită dată.

#### 4.5. Documentarea și contabilitatea decontărilor cu titularii de avans

Modul de delegare a salariaților este prevăzut de **Regulamentul cu privire la modul de delegare a salariaților de la întreprinderile, instituțiile și organizațiile Republicii Moldova**, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.805 din 7 noiembrie 1994, ținând cont de modificările și completările ulterioare, și **Regulamentul cu privire la detașarea în străinătate a personalului instituțiilor și agenților economici**, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.613 din 4 septembrie 1995, ținând cont de modificările și completările ulterioare.

**Delegație de serviciu** se consideră deplasarea salariaților, conform dispoziției președintelui cooperativei, pe un termen anumit, în altă localitate, pentru îndeplinirea unei misiuni de serviciu.

Nu se consideră delegație de serviciu deplasările de serviciu ale salariaților, munca permanentă prestată în drum sau care are un caracter mobil sau ambulant.

Termenul delegării salariaților se determină de către președintele cooperativei, dar nu poate depăși 40 de zile – în cazul delegării pe teritoriul Republicii Moldova și 2 ani – în cazul delegării în străinătate, fără a lua în considerare timpul aflării în drum.

Zi de plecare în delegație se consideră ziua plecării cu trenul, transportul aerian, auto și alte mijloace de transport din locul permanent de lucru al salariatului, iar ziua sosirii – ziua sosirii mijlocului de transport menționat la locul de lucru permanent.

Salariatului plecat în deplasare i se păstrează locul de lucru și salariul mediu pe perioada delegației, inclusiv pentru timpul aflării în drum. În cazul în care durata delegației depășește 6 luni (în cazul delegației în străinătate) salariatului i se păstrează 75 la sută din salariul mediu lunar la locul respectiv de muncă.

**Cheltuielile de deplasare** cuprind:

- *cheltuielile de transport;*
- *cheltuielile pentru cazare;*
- *diurna;*
- *alte cheltuieli.*

**Cheltuielile de transport** includ:

- cheltuielile de transport tur-retur, incluzând plățile de asigurare, achitarea serviciului prestat la vânzarea prealabilă a билетelor de călătorie, cheltuielile pentru utilizarea lenjeriei de pat în trenuri;
- cheltuielile pentru călătoria în transportul de uz comun (cu excepția taxiurilor) până la/de la stație, aerogară, chei, amplasate în afara localității, unde a fost delegat.

În toate cazurile salariatul trebuie să prezinte biletele de călătorie pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor nominalizate.

În cazul în care angajatul pleacă peste hotare cu transportul auto personal, acestuia i se vor compensa cheltuielile pentru carburanți și lubrifianți (în conformitate cu ruta și kilometrajul), taxele rutiere și alte cheltuieli specifice, conform documentelor justificative prezentate.

**Cheltuielile de cazare** includ achitarea serviciilor obligatorii prestate de către hoteluri, conform cerințelor privind utilizarea camerelor din hoteluri (cu excepția camerelor “lux”), precum și plata pentru rezervarea locurilor în hoteluri în mărime de 50 % din prețul de compensare a locului pentru 24 ore, conform documentelor anexate. Normele-plafon la cazare pentru 24 ore sunt prevăzute în anexa la **Regulamentul cu privire la modul de delegare a salariaților de la întreprinderile, instituțiile și organizațiile Republicii Moldova** și în



anexa 2 la **Regulamentul cu privire la detașarea în străinătate a personalului instituțiilor și agenților economici.**

În același mod se compensează și cheltuielile suportate la închirierea încăperii de locuit în timpul opririi forțate în drum confirmate documentar.

Suma cheltuielilor pentru alimentare, diverse servicii, incluse în conturile pentru închirierea încăperii, se achită din conturile diurnelor și nu sunt supuse recuperărilor.

În cazul în care nu sunt prezentate documentele, care confirmă cheltuielile de cazare efectuate de detașat, ele se compensează la delegarea în cadrul republicii în mărime de 5 lei, iar peste hotarele republicii – 5 la sută din norma-plafon stabilită pentru fiecare 24 de ore, excluzându-se timpul aflării în drum.

**Diurna** reprezintă indemnizația eliberată detașatului pentru cheltuieli curente, hrană și achitarea costului transportului în arealul localității în care își desfășoară activitatea.

Mărimea diurnelor pentru fiecare zi de aflare în deplasare, cu excepția zilelor de plecare și întoarcere, este specificată în anexa la **Regulamentul cu privire la modul de delegare a salariaților de la întreprinderile, instituțiile și organizațiile Republicii Moldova** și în anexa 1 la **Regulamentul cu privire la detașarea în străinătate a personalului instituțiilor și agenților economici.**

Pentru zilele de plecare și întoarcere diurnele se plătesc în mărime de 50 la sută din normele stabilite.

Diurna în valută pentru deplasările în străinătate (cu excepția țărilor C.S.I.) se diferențiază în trei categorii, ținându-se seama de funcția personalului detașat, de scopul și caracterul misiunii și se eliberează în valuta țării, în care a fost delegat salariatul sau în baza înțelegerii între administrația cooperativei care deleghează și lucrătorii delegați, în altă valută convenabilă pentru ambele părți.

Achitarea diurnelor în valută străină se face în baza mențiunii aplicate în punctul de trecere a frontierei și în pașapoartele pentru străinătate, iar în cazul deplasării în România și țările C.S.I. – în baza mențiunilor din foaia de detașare și se calculează cu aplicarea cursului de cotare al Băncii Naționale a Moldovei la data eliberării avansului.

Raportul privind cheltuielile efectuate se prezintă de către salariatul detașat în termen de 5 zile după întoarcere. Tot în acest termen se rambursează soldul avansului neutilizat. În baza documentelor confirmative se întocmește *decontul de avans*, în care se indică cheltuielile pentru cazare și deplasare efectuate în valuta țării de destinație recalculată în valută națională. Recalcularea se efectuează potrivit cursului, conform documentelor prezentate de salariatul detașat, eliberate de casele de schimb, iar în cazul lipsei acestora, după cursul Băncii Naționale la data eliberării avansului.

**Alte cheltuieli** cuprind cheltuielile apărute, dar care nu pot fi incluse în categoriile de mai sus. Ele sunt reflectate în contabilitate conform documentelor prezentate de către detașat.

Pentru reflectarea în contabilitate a decontărilor cu titularii de avans privind cheltuielile efectuate de către aceștia sunt prevăzute conturile 227 "*Creanțe pe termen scurt ale personalului*", subcontul 2272 "*Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans*" și 532 "*Datorii față de personal privind alte operații*", subcontul 5321 "*Datorii față de titularii de avans*".

Cele relatate mai sunt reflectate în contabilitate, după cum urmează:

**Varianta.** Fără prezentarea avansului pentru deplasare.

#### **Exemplul 4.2**

*Angajații C.Î. "Lăptișor-Com" Aurel Sorbală și Vasile Plută au fost delegați în județul Bălți pentru studierea pieței pe un termen de 5 zile de la 15 până la 19 octombrie 2001 fără eliberarea avansului. La deconturile de avans nu au fost anexate documentele justificative corespunzătoare.*

*În deconturile de avans au fost reflectate următoarele cheltuieli:*

#### Capitolul 4. Contabilitatea mijloacelor bănești și a decontărilor cu titularii de avans

1) diurna – 60 lei, inclusiv pentru 15 și 19 octombrie câte 7,50 lei.  $[(15 \text{ lei} \times 0,5) \times 2 + (15 \times 3)] = 15 + 45 = 60 \text{ lei}$ ;

2) cheltuieli privind cazarea (fără prezentarea documentelor justificative corespunzătoare) – 20 lei ( $4 \times 5$ ). Plata cheltuielilor privind cazarea se efectuează pentru timpul de noapte în care delegatul s-a aflat în deplasare efectiv.

Suma totală a cheltuielilor aprobate de președinte care urmează a fi restituite delegatului constituie 80 lei ( $60 + 20$ ).

Tabelul 4.2

#### Înregistrări contabile privind reflectarea decontărilor cu titularii de avans

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debüt	credit	
1.	Reflectarea cheltuielilor în baza deconturilor de avans prezentate	712	532	160
2.	Reflectarea cheltuielilor de deplasare achitate din casierie	532	241	160

1. În cazul în care are loc eliberări și decontări a avansurilor în contabilitatea cooperativei se întocmesc următoarele formule contabile:

a) **Dt 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma avansului eliberat,

**Ct 241 "Casa"** – la suma avansului eliberat din casieria cooperativei,

**Ct 242 "Cont de decontare"** – la suma avansului eliberat de pe contul de decontare al cooperativei,

**Ct 243 "Cont valutar"** – la suma avansului eliberat de pe contul valutar al cooperativei;

b) **Dt 712 "Cheltuieli comerciale"** – la suma cheltuielilor conform documentelor prezentate,

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans"** – la suma cheltuielilor conform documentelor prezentate.

2. Dacă suma avansului eliberat nu a fost cheltuită integral, diferența se restituie prin:

a) vărsăminte în numerar:

**Dt 241 "Casa",**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans";**

b) reținere din salariu:

**Dt 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii",**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului", subcontul 2272 "Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans".**

Operațiunile privind decontările cu titularii de avans se reflectă în:

- **Registrul jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a decontărilor cu cumpărătorii și alți debitori** (f. nr.S-7) – în cazul utilizării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat sau

- **Registrele deschise pentru contul sintetic 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" sau 532 "Datorii față de personal privind alte operații"**, în care se înscriu soldurile la începutul și sfârșitul lunii, rulajele debitor și creditor, data când a fost efectuată operațiunea economică, numărul documentului – în cazul utilizării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

## Capitolul 5. Contabilitatea creanțelor și datoriilor

---

### Obiectivele capitolului:

- *Dezvăluirea componenței, criteriilor de clasificare și modului de evaluare a creanțelor și datoriilor.*
- *Examinarea particularităților contabilității creanțelor și datoriilor aferente tranzacțiilor operaționale ale cooperativei.*
- *Determinarea și contabilizarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste.*
- *Examinarea cauzelor apariției și a modului de contabilizare a creanțelor și datoriilor.*

În cadrul activității economico-financiare a cooperativei se formează un sistem complex și divers de relații patrimoniale cu cumpărătorii și furnizorii (care sunt/nu sunt membri ai cooperativei), salariații, organele de stat, alte persoane juridice sau fizice. Acestea se concretizează în creanțe și datorii.

**Creanțele** sunt drepturi ale cooperativei ca creditor de a cere de la alte persoane fizice sau juridice (debitori) restituirea contravalorii unor bunuri, lucrări sau servicii.

**Datoriile** reprezintă angajamente de plată ale cooperativei față de buget, furnizori, personal, alți creditori care urmează a fi stinse în termenele stabilite.

În funcție de termenul de achitare, creanțele și datoriile pot fi:

- pe termen lung, al căror termen de achitare este mai mare de un an;
- pe termen scurt, al căror termen de achitare este mai mic de un an.

Evaluarea creanțelor și datoriilor se efectuează la valoarea nominală înscrisă în documentele respective. Componența, modul de formare și de stingere a creanțelor și datoriilor sunt reglementate de prevederile *Bazelor conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”, S.N.C. 17 “Contabilitatea arendei (chiriei)”, S.N.C. 18 “Venitul”*.

### 5.1. Contabilitatea creanțelor și datoriilor aferente tranzacțiilor operaționale

Tranzacțiile operaționale ale cooperativei cuprind operațiuni privind vânzarea (procurarea) bunurilor materiale sau prestarea (beneficierea) de servicii.

În funcție de subiecții cu care cooperativa întreține relații economice, tranzacțiile operaționale ale acesteia se divizează în:

- tranzacții interne,
- tranzacții externe.

**Tranzacțiile interne** sunt tranzacții realizate în cadrul cooperativei (între cooperativă și membrii acesteia), iar **tranzacțiile externe** – tranzacții între cooperativă și persoane fizice sau juridice din afara cooperativei (terți).

Veniturile (cheltuielile) aferente vânzării bunurilor (prestării serviciilor) în cadrul tranzacțiilor operaționale se constată și se reflectă în contabilitate prin metoda specializării exercițiilor în conformitate cu prevederile *S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” și S.N.C. 18 “Venitul”*. Bunurile materiale procurate (serviciile primite) în urma tranzacțiilor operaționale se evaluează și se reflectă în contabilitate în modul stabilit în *S.N.C. 2 “Stocurile de mărfuri și materiale” și S.N.C. 16 “Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”*.

## Tranzacții interne

Relațiile economice dintre cooperativă și membrii acesteia sunt reglementate de **Legea nr.73-XV, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător**, precum și de contractele bilaterale încheiate cu membrii cooperativei.

În cadrul tranzacțiilor operaționale mișcarea bunurilor materiale (prestarea și beneficierea de servicii) se perfectează prin aplicarea diferitelor formulare tipizate și netipizate de documente primare contabile, cum ar fi:

- foaia de parcurs (pentru decontarea carburanților și lubrifianților);
- factura de expediție;
- bonul de plată;
- actul de achiziție a mărfurilor (în cazul procurării bunurilor materiale de la persoane fizice);
- bonurile aparatelor de casă;
- delegația;
- procesul-verbal de prestare a serviciilor (vezi anexa 4);
- factura fiscală.

Evidența analitică a datoriilor pe termen scurt față de membrii cooperativei se ține pe fiecare din aceștia în **Contul personal al membrului cooperativei** (vezi anexa 5). Pentru exercitarea controlului asupra volumului bunurilor livrate (serviciilor prestate) membrilor cooperativei în cadrul contului 223 **“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”** pot fi deschise conturi de gradul II și III pentru fiecare membru al cooperativei.

Evidența analitică a creanțelor se ține pe fiecare debitor în **Contul personal al membrului cooperativei** și în registrele contabile recomandate pentru agenții economici care nu se raportează la cooperativele de întreprinzător.

Evidența veniturilor din vânzări și a costului vânzărilor se ține separat pe membrii cooperativei în conturile corespunzătoare de gradul III deschise în cadrul conturilor 611 **“Venituri din vânzări”** și 711 **“Costul vânzărilor”**:

- 61121 **“Venituri din vânzarea mărfurilor membrilor cooperativei”**,
- 61131 **“Venituri din servicii prestate membrilor cooperativei”**,
- 71121 **“Costul mărfurilor vândute membrilor cooperativei”**,
- 71131 **“Costul serviciilor prestate membrilor cooperativei”**.

Decontările dintre cooperativă și cumpărătorii – membri ai cooperativei de cele mai multe ori nu se efectuează concomitent cu livrarea bunurilor materiale sau prestarea serviciilor. Ca urmare, apar creanțe ale membrilor cooperativei față de cooperativă. În majoritatea cazurilor stingerea acestora se prevede în viitorul apropiat. Pentru generalizarea informației privind existența, formarea și achitarea unor astfel de creanțe cu o durată mai mică de un an se folosește contul de activ 223 **“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”**. În debitul acestui cont se înregistrează creanțele membrilor cooperativei, iar în credit – stingerea sau achitarea lor. Soldul contului este debitor și reprezintă suma creanțelor membrilor cooperativei la finele perioadei de gestiune (vezi schema).

Dt	223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”	Ct
Sold – suma creanțelor membrilor cooperativei la începutul perioadei		
Înregistrarea creanțelor		Achitarea creanțelor
Sold – suma creanțelor membrilor cooperativei la sfârșitul perioadei		

Bunurile vândute (serviciile prestate) membrilor cooperativei în baza facturilor de expediție, proceselor-verbale de primire-predare a lucrărilor, actelor de achiziție, bonurilor etc. se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- la valoarea de vânzare (fără TVA):

**Dt 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*,

**Ct 611** *“Venituri din vânzări”*;

- la suma TVA (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA):

**Dt 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*,

**Ct 534** *“Datorii privind decontările cu bugetul”*;

- la costul efectiv al bunurilor vândute (serviciilor prestate):

**Dt 711** *“Costul vânzărilor”*,

**Ct 217** *“Mărfuri”*,

**Ct 811** *“Producția de bază”*,

**Ct 812** *“Activități auxiliare”*.

Stingerea creanțelor membrilor cooperativei se reflectă prin următoarele formule contabile:

- prin mijloace bănești:

**Dt 241** *“Casa”*,

**Dt 242** *“Cont de decontare”*,

**Ct 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*;

- prin acordarea (în schimb) altor active:

**Dt 111** *“Active nemateriale”*,

**Dt 123** *“Mijloace fixe”*,

**Dt 211** *“Materiale”*,

**Dt 217** *“Mărfuri”*,

**Ct 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*;

- pe seama datoriilor cooperativei față de membrii cooperativei (în cazul efectuării decontărilor prin compensarea cererilor reciproce):

**Dt 522** *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*,

**Ct 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*;

- pe seama avansurilor primite:

**Dt 523** *“Avansuri pe termen scurt primite”*,

**Ct 223** *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*.

În urma efectuării operațiunilor privind procurarea bunurilor materiale (beneficierea de servicii) în cadrul tranzacțiilor operaționale interne apar datorii ale cooperativei față de membrii săi. Pentru generalizarea informației privind existența, formarea și anularea unor astfel de datorii cu termenul de achitare ce nu depășește un an este destinat contul 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*. În creditul acestui cont se reflectă suma datoriilor față de membrii cooperativei, iar în debit – sumele virate pentru stingerea datoriilor. Soldul contului este creditor și reprezintă suma datoriilor față de membrii cooperativei la finele perioadei de gestiune (vezi schema).

<b>Dt</b>	<b>522 «Datorii pe termen scurt față de părțile legate»</b>	<b>Ct</b>
		Sold – suma datoriilor față de membrii cooperativei la începutul perioadei
Achitarea facturilor membrilor cooperativei		Acceptarea facturilor membrilor cooperativei
		Sold – suma datoriilor față de membrii cooperativei la sfârșitul perioadei

Acceptarea spre plată a facturilor de la furnizori-membri ai cooperativei se reflectă în contabilitate prin următoarele formule contabile:

- la valoarea activelor intrate (fără TVA):

*Dt 211 "Materiale",*

*Dt 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*

*Dt 217 "Mărfuri",*

*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*

- la valoarea serviciilor procurate (fără TVA):

*Dt 712 "Cheltuieli comerciale",*

*Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative",*

*Dt 811 "Producția de bază",*

*Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",*

*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

- reflectarea sumelor TVA aferente documentelor de plată pentru valorile activelor intrate și serviciile procurate:

*Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".*

*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

Achitarea facturilor membrilor cooperativei se reflectă prin următoarele formule contabile:

- pe seama mijloacelor bănești:

*Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate",*

*Ct 241 "Casa",*

*Ct 242 "Cont de decontare";*

- pe seama creditelor bancare:

*Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate",*

*Ct 511 "Credite bancare pe termen scurt",*

*Ct 411 "Credite bancare pe termen lung";*

- pe seama creanțelor membrilor cooperativei (în cazul efectuării decontărilor prin compensarea cererilor reciproce):

*Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate",*

*Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate".*

Decontările dintre cooperativă și membrii acesteia pot fi efectuate în avans, până la livrarea (procurarea) bunurilor materiale sau prestarea (primirea) serviciilor. Pentru evidența avansurilor pe termen scurt acordate membrilor cooperativei, precum și a avansurilor pe termen scurt primite de la aceștia în contul livrării bunurilor materiale sau prestării serviciilor se folosesc respectiv contul de activ 224 "Avansuri pe termen scurt acordate" și contul de pasiv 523 "Avansuri pe termen scurt primite".

Sumele avansurilor pe termen scurt acordate (primite) se înregistrează în contabilitatea cooperativei astfel:

- la suma avansurilor acordate:

*Dt 224 "Avansuri pe termen scurt acordate",*

*Ct 241 "Casa",*

*Ct 242 "Cont de decontare";*

- la suma avansurilor primite :

*Dt 241 "Casa",*

*Dt 242 "Cont de decontare",*

*Ct 523 "Avansuri pe termen scurt primite".*

Sumele avansurilor sunt ulterior trecute în cont pentru decontarea finală. Trecerea în cont a unor astfel de sume se reflectă prin următoarele formule contabile:

- la suma avansurilor acordate:  
**Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”,**  
**Ct 224 “Avansuri pe termen scurt acordate”;**
- la suma avansurilor primite:  
**Dt 523 “Avansuri pe termen scurt primite”,**  
**Ct 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”.**

**Exemplul 5.1**

C.Î. “Vara” procură de la gospodăria țărănească “Plai” (membru al cooperativei) sfeclă de zahăr cu condiția acordării unui avans în mărime de 10 000 lei (atât cooperativa, cât și membrii ei nu sunt plătitori de TVA)<sup>1</sup>. La 20 octombrie 200X cooperativa a transferat suma avansului în contul livrării ulterioare, iar la 4 noiembrie 200X gospodăria țărănească “Plai” a livrat cooperativei sfeclă de zahăr în valoare de 22 000 lei. La 15 noiembrie 200X cooperativa “Vara” a transferat, ca decontare finală, suma datorată gospodăriei țărănești “Plai”.

Correspondența conturilor în contabilitatea cooperativei “Vara” este prezentată în tabelul 5.1.

**Tabelul 5.1**

**Înregistrări contabile privind avansurile acordate**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Correspondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Transferarea din contul de decontare a avansului pentru livrarea ulterioară	224	242	10 000
2.	Procurarea sfeclii de zahăr de la gospodăria țărănească “Plai”	211	522	22 000
3.	Trecerea în cont a sumei avansului acordat	522	224	10 000
4.	Achitarea facturii gospodăriei țărănești “Plai” pentru sfecla de zahăr procurată	522	242	12 000

Bunurile procurate de cooperativă pot fi destinate vânzării ulterioare sau prelucrării. În cazul când se efectuează operațiuni privind transmiterea de către membrii cooperativei a bunurilor materiale pentru vânzarea ulterioară, cooperativa poate acționa în numele său (în baza contractului de comision) ori în numele și pe seama membrului cooperativei (în baza contractului de mandat).

Dacă cooperativa (comisionar) și membrul acesteia (comitent) – proprietarul bunurilor materiale colaborează în baza contractului de comision, livrarea acestora se efectuează de către comisionar la prețurile stabilite de comitent. Comisionarul constată veniturile în mărimea comisionului și transferă comitentului suma mijloacelor bănești încasată din vânzarea bunurilor cu scăderea comisionului. Membrii cooperativei țin evidența bunurilor materiale transmise (până la vânzarea lor de către cooperativă) pe un subcont distinct al conturilor de stocuri de mărfuri și materiale. În contabilitatea cooperativei bunurile materiale primite pentru comercializare se reflectă în contul extrabilanțier 923 “Mărfuri primite în consignație”. Evidența analitică a unor astfel de bunuri se ține pe comitenți – membri ai cooperativei, iar în cadrul fiecăruia din aceștia pe tipuri de bunuri materiale.

În cazul când cooperativa (mandatar) și membrul acesteia (mandant) colaborează în baza contractului de mandat livrarea, de regulă, se efectuează de către proprietarul bunurilor materiale (mandant). Totodată el este obligat să asigure mandatarul cu mijloace necesare pentru executarea mandatului, să recupereze mandatarului cheltuielile suportate aferente

<sup>1</sup> Aici și în continuare operațiunile economice se examinează fără TVA.

executării mandatului și să plătească mandatarului remunerația, dacă aceasta i se cuvine. Mandatarul, care este împuternicit în afaceri de acest gen, constată veniturile numai în suma remunerației prevăzute de contract.

**Exemplul 5.2**

C.Î. "Agro-Lux" își desfășoară activitatea în domeniul cultivării semințelor de floarea-soarelui, dispunând și de o secție de prelucrare a materiei prime oleaginoase. Unul din membrii cooperativei i-a livrat acesteia conform contractului de comision ulei în cantitate de 10 000 kg. Prețul de comercializare (al comitentului) pentru 1 kg constituie 5 lei. Valoarea de vânzare a uleiului primit de la membrul cooperativei se compune din:

- valoarea uleiului de floarea-soarelui la prețul comitentului      50 000 lei,
- suma comisionului      5 000 lei.

În conformitate cu contractul încheiat cu cumpărătorul uleiului, livrarea a fost efectuată în ziua încasării mijloacelor bănești pe contul de decontare al cooperativei.

În contabilitatea cooperativei în urma efectuării operațiunilor prezentate se înregistrează următoarele formule contabile (vezi tabelul 5.2).

**Tabelul 5.2**

**Înregistrări contabile privind vânzarea prin contractul de comision**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Primirea uleiului de la membrul cooperativei pentru vânzarea ulterioară	923		55 000
2.	Încasarea mijloacelor bănești de la cumpărător	242	522	55 000
3.	Reflectarea valorii uleiului vândut		923	55 000
4.	Reflectarea comisionului pentru serviciile de vânzare	223	611	5 000
5.	Achitarea datoriei față de membrul cooperativei pentru uleiul vândut (cu scăderea comisionului)	522	242	50 000
6.	Trecerea în cont a sumei comisionului pe seama micșorării datoriei față de membrul cooperativei	522	223	5 000

Tranzacțiile interne ale cooperativei includ operațiuni privind transmiterea materialelor pentru prelucrare membrilor cooperativei. În astfel de cazuri cooperativa reflectă în contabilitate materialele transmise spre prelucrare și consumurile aferente în subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" al contului sintetic 211 "Materiale". La transmiterea materialelor spre prelucrare cooperativa nu constată venituri și cheltuieli, întrucât materialele în cauză nu se comercializează, ci rămân în proprietatea cooperativei. Veniturile și cheltuielile se determină și se reflectă în contabilitate doar după comercializarea produselor obținute în urma prelucrării materialelor. Aceste produse se restituie cooperativei și, de regulă, sunt destinate vânzării. Costul efectiv al unor astfel de produse se determină ca suma rulajului debitor al contului 211 "Materiale", subcontul 2117 "Materiale transmise pentru prelucrare" și se decontează din creditul acestuia în debitul contului 216 "Produse".

Membrul cooperativei care prelucrează materialele cooperativei le înregistrează în contul extrabilanțier 922 "Materiale primite spre prelucrare". El reflectă consumurile aferente prelucrării materialelor în conturile contabilității de gestiune (valoarea materialelor transmise spre prelucrare nu se include în consumurile membrului cooperativei), constată veniturile și cheltuielile cu serviciile de prelucrare prin metoda specializării exercițiilor în conformitate cu prevederile S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și S.N.C. 18



“Venitul”. Achitarea pentru serviciile de prelucrare a materialelor, în funcție de clauzele contractului, poate fi efectuată prin mijloace bănești sau printr-o parte a materiilor prime prelucrate.

### Exemplul 5.3

C.Î. “Vara” a transmis spre prelucrare unui membru al său sfeclă de zahăr în valoare de 150 000 lei. Valoarea de prelucrare constituie 36 000 lei. La transportarea materiilor prime și a produselor cooperativa a beneficiat de serviciile organizației de transport, valoarea cărora este egală cu 600 lei. Serviciile prestate de organizația de transport se achită prin virament.

Correspondența conturilor în contabilitatea cooperativei “Vara” este prezentată în tabelul 5.3.

Tabelul 5.3

### Înregistrări contabile privind operațiunile de transmitere a materialelor pentru prelucrare

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Correspondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Transmiterea sfeclei de zahăr pentru prelucrare	2117	2111	150 000
2.	Reflectarea costului prelucrării conform facturii membrului cooperativei	2117	522	36 000
3.	Înregistrarea valorii serviciilor de transport conform facturii	2117	539	600
4.	Reflectarea costului efectiv al produselor obținute din procesul de prelucrare a sfeclei de zahăr	216	2117	186 600
5.	Achitarea valorii serviciilor de prelucrare	522	242	36 000
6.	Achitarea serviciilor prestate de organizația de transport	539	242	600

### Tranzacții externe

Decontările cooperativei cu cumpărătorii și furnizorii externi pentru bunurile materiale livrate (procurate) și serviciile prestate (primate) îmbracă forma de creanțe și datorii comerciale. Pentru generalizarea informației privind existența, formarea și achitarea unor astfel de creanțe și datorii cu o durată mai mică de un an se folosesc respectiv conturile 221 “Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale” și 521 “Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”.

Operațiunile aferente tranzacțiilor externe se reflectă în contabilitate ca operațiuni ordinare de vânzare (procurare) a bunurilor materiale și serviciilor în conformitate cu **Standardele Naționale de Contabilitate** și **Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor**.

Creanțele și datoriile comerciale pot fi divizate în creanțe și datorii ale debitorilor și creditorilor din țară și din străinătate.

Evidența analitică a creanțelor și datorilor comerciale se ține separat pe fiecare debitor sau creditor, în funcție de termenele de achitare. Operațiunile privind contabilitatea creanțelor și datorilor aferente tranzacțiilor operaționale se reflectă în următoarele registre contabile:

- în cazul aplicării sistemului contabil simplificat:
  - în **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau
  - **Borderoul de evidență a decontărilor cu cumpărătorii și alți debitori** (f. nr.S-7), **Borderoul de evidență a decontărilor cu furnizorii** (f. nr.S-9);

- în cazul aplicării sistemului contabil complet:
  - în registrele contabile corespunzătoare pe conturile: 221 *“Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”*, 223 *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”*, 521 *“Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”*, 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*.

## 5.2. Contabilitatea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste

În conformitate cu art.61 alin.(3) din **Legea nr.73-XV**, livrarea (procurarea) bunurilor materiale, precum și prestarea (beneficierea) de servicii se efectuează de către cooperativă la aceleași prețuri și tarife atât pentru membrii săi, cât și pentru terți (dacă statutul cooperativei nu prevede altfel).

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste reprezintă rabaturi (adaosuri) la prețurile bunurilor livrate (tarifele pentru serviciile prestate) acordate de cooperativă membrilor săi sau cooperativei de membrii ei. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se aplică în cadrul tranzacțiilor interne și se anunță de către organul împuternicit al cooperativei la finele anului de gestiune. Pentru aceasta este necesară respectarea simultană a condițiilor prevăzute în art.70 alin.(1) din **Legea nr.73-XV**:

- a) cooperativa nu are pierderi de bilanț în anul pentru care se efectuează plata rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste;
- b) mărimea capitalului propriu al cooperativei nu este mai mică decât mărimea capitalului ei social și calcularea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste nu schimbă acest raport;
- c) cooperativa este solvabilă și plata rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste nu conduce la insolabilitatea ei.

Modul de contabilizare a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste este reglementat de **Legea nr.73-XV**, precum și de **S.N.C. 2 “Stocurile de mărfuri și materiale”**, **S.N.C. 3 “Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”**, **S.N.C. 18 “Venitul” și Planul de conturi contabile**.

Mărimea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste ce revine unui membru al cooperativei se calculează proporțional cu volumul efectiv de participare a acestuia la relațiile economice cu cooperativa pentru perioada stabilită de statutul acesteia.

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se reflectă în contabilitate prin efectuarea înregistrărilor finale de ajustare pe luna decembrie a anului de gestiune și se iau în considerare la determinarea indicatorilor din rapoartele financiare.

Evidența rabaturilor (adaosurilor) se ține separat în conturile corespunzătoare de gradul III deschise în cadrul conturilor 223 *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”* și 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*.

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se contabilizează reieșind din momentul acordării acestora (până sau după aprobarea rapoartelor financiare anuale). Înregistrările de ajustare aferente rabaturilor cooperatiste calculate și repartizate până la aprobarea rapoartelor financiare anuale pot fi reflectate în conformitate cu art.62 alin.(2) din **Legea nr.73-XV** ca micșorare a creanțelor părților legate și, respectiv, a veniturilor din vânzări prin formula contabilă de stornare:

<p><b>Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”</b>, <b>Ct 611 “Venituri din vânzări”</b>.</p>
---

Înregistrările de ajustare aferente adaosurilor cooperatiste se reflectă în contabilitate prin formule contabile suplimentare ca majorare a cheltuielilor perioadei și, respectiv, a datoriiilor față de părțile legate. Adaosurile cooperatiste se înregistrează în contabilitate astfel:

**Dt 711 “Costul vânzărilor”,**

**Ct 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”.**

În cazul acordării rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste după aprobarea rapoartelor financiare anuale, micșorarea (majorarea) cheltuielilor și veniturilor realizate în cursul anului precedent se reflectă în contul 331 “Corectarea rezultatelor perioadelor precedente” prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 331 “Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”,**

**Ct 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”.**

Drept document justificativ pentru contabilizarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste servește calculul respectiv, aprobat de organul împuternicit al cooperativei:

#### Exemplul 5.4

Cooperativa agricolă prestatoare de servicii “Vega” (are 5 fondatori) livrează îngrășăminte membrilor săi. În cursul anului de gestiune au fost livrate 2 000 kg de îngrășăminte la prețul 10 lei/1 kg. În luna ianuarie a anului următor Consiliul cooperativei a anunțat rabaturi cooperatiste în mărime de 2 lei la fiecare kilogram de îngrășămintă. Suma totală a rabaturilor cooperatiste constituie 4 000 lei (2 lei × 2 000 kg). Vânzările nete către membrii cooperativei se repartizează astfel: gospodăria țărănească “Prut” – 3 000 lei, gospodăria țărănească “Ruta” – 5 000 lei, S.R.L. “Ciobănaș” – 7 000 lei, S.R.L. “Victoria” – 4 000 lei, S.R.L. “Soare” – 1 000 lei. Mărimea rabaturilor cooperatiste ce revin unui membru al cooperativei se calculează proporțional cu volumul efectiv de participare la relațiile economice cu cooperativa în ultimul an financiar (vezi tabelul 5.4).

Tabelul 5.4

#### Calculul rabaturilor cooperatiste

(în lei)

Nr. crt.	Indicatori	Total	Inclusiv				
			gospodăria țărănească “Prut”	gospodăria țărănească “Ruta”	S.R.L. “Ciobănaș”	S.R.L. “Victoria”	S.R.L. “Soare”
1.	Volumul vânzărilor nete ale cooperativei	20 000	3 000	5 000	7 000	4 000	1 000
2.	Ponderea volumului efectiv de participare la relațiile economice cu cooperativa, %	100	15	25	35	20	5
3.	Rabaturile cooperatiste anunțate	4 000	600	1 000	1 400	800	200
4.	Volumul vânzărilor nete ajustat (rd.1 – rd.2)	16 000	2 400	4 000	5 600	3 200	800

În contabilitatea cooperativei “Vega” rabaturile cooperatiste anunțate se contabilizează astfel:

**Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”**

(4 000 lei),

**Ct 611 “Venituri din vânzări”**

(4 000 lei).

La reflectarea rabaturilor cooperatiste prin formule contabile de stornare în contul 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate” pot apărea solduri creditoare. Aceasta are loc în cazul când rabatul cooperatist se acordă membrului cooperativei care și-a achitat integral sau parțial datoriile față de cooperativă aferente perioadei de gestiune pentru care se acordă rabatul. Conform prevederilor S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”, nu se admite stingerea reciprocă a activelor și datoriilor. În acest caz în contabilitate se fac înregistrările de

trecere a soldului creditor din contul 223 *“Creanțe pe termen scurt ale părților legate”* în contul 522 *“Datorii pe termen scurt față de părțile legate”*:

*Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;*

*Ct 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”.*

O asemenea formulă contabilă de ajustare reflectă datoriile față de membrii cooperativei privind rabaturile cooperatiste anunțate.

Stingerea datoriilor cooperativei față de membrii acesteia privind rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate se poate efectua prin mijloace bănești. În acest caz se întocmește următoarea formulă contabilă:

*Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”;*

*Ct 241 “Casa”;*

*Ct 242 “Cont de decontare”.*

Cu acordul Consiliului cooperativei și al fiecărui deținător al cotei de participare stingerea datoriilor cooperativei față de membrii acesteia se efectuează prin patrimoniul nebănesc și se reflectă în contabilitate ca o operațiune ordinară de vânzare:

- la valoarea de vânzare (fără TVA):

*Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;*

*Ct 611 “Venituri din vânzări”;*

- la suma TVA (în cazul când cooperativa este înregistrată ca plătitor de TVA):

*Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;*

*Ct 534 “Datorii privind decontările cu bugetul”;*

- la costul efectiv al bunurilor vândute:

*Dt 711 “Costul vânzărilor”;*

*Ct 217 “Mărfuri”;*

- la trecerea în cont a sumelor datoriilor cooperativei:

*Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”;*

*Ct 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”.*

La cererea membrului cooperativei rabaturile (adaosurile) cooperatiste ce îi revin pot fi capitalizate în cota acestuia sau transformate în împrumut acordat cooperativei în baza contractului încheiat în formă scrisă. În astfel de situații se întocmește următoarea formulă contabilă:

*Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”;*

*Ct 311 “Capital statutar”, subcontul 3112 “Alt capital format în acord”;*

*Ct 413 “Împrumuturi pe termen lung”;*

*Ct 513 “Împrumuturi pe termen scurt”.*

Dacă membrul cooperativei are datorii financiare față de cooperativă, rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate acestuia pot fi folosite, în baza dispoziției președintelui cooperativei, pentru stingerea acestor datorii prin trecerea în cont (compensare). Trecerea în cont a sumelor datoriilor pe seama rabaturilor (adaosurilor) calculate se efectuează prin compensarea cererilor reciproce și se înregistrează astfel:

*Dt 522 “Datorii pe termen scurt față de părțile legate”;*

*Ct 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”.*

### **Exemplul 5.5**

La 20 ianuarie 200X prin hotărârea Consiliului cooperativei “Ara” au fost anunțate rabaturi și adaosuri cooperatiste pentru anul de gestiune precedent. Suma totală a rabaturilor cooperatiste anunțate a constituit 8 000 lei, iar a adaosurilor – 7 000 lei.

## Capitolul 5. Contabilitatea creanțelor și datoriilor

Cooperativa "Ara" are 6 fondatori. Datoriile cooperativei privind rabaturile și adaosurile anunțate se prezintă astfel:

<b>Rabaturi anunțate</b>	<b>Adaosuri anunțate</b>
Gospodăria țărănească "Gura Bâcului" – 2 000 lei; S.R.L. "Crit" –	4 400 lei;
Gospodăria țărănească "Săteasca" – 2 500 lei; S.R.L. "Struguraș" –	1 600 lei;
S.R.L. "Spectru" – 3 500 lei; Gospodăria țărănească "Orizont" –	1 000 lei.

În trimestrul II 200X datoriile cooperativei privind rabaturile (adaosurile) cooperatiste au fost achitate după cum urmează: mijloace bănești prin virament – 2 000 lei (gospodăria țărănească "Gura Bâcului") și în numerar – 1 000 lei (gospodăria țărănească "Orizont"); transmiterea pesticidelor în contul achitării adaosurilor anunțate – 1 600 lei (S.R.L. "Struguraș"); trecerea în cont (achitarea) la efectuarea decontărilor prin compensarea cererilor reciproce – 3 500 lei (S.R.L. "Spectru"); transformarea rabaturilor cooperatiste în cotă de participare – 2 500 lei (gospodăria țărănească "Săteasca") și în împrumut pe termen scurt – 4 400 lei (S.R.L. "Crit").

Correspondența conturilor este prezentată în tabelul 5.5.

**Tabelul 5.5**

### Înregistrări contabile privind stingerea datoriilor aferente rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste

Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Correspondența conturilor		Suma
		debit	credit	
I.	Stingerea datoriilor cooperativei aferente rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste calculate:			
	• gospodăria țărănească "Gura Bâcului"	522	242	2 000
	• gospodăria țărănească "Săteasca"	522	311	2 500
	• S.R.L. Spectru"	522	223	3 500
	• S.R.L. "Crit"	522	513	4 400
	• S.R.L. "Struguraș"	522	223	1 600
	• gospodăria țărănească "Orizont"	522	241	1 000

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se achită în termen de 6 luni de la data adoptării de către Consiliul cooperativei a deciziei privind acordarea acestora, în cazul când aceasta nu prevede un termen mai mic. După expirarea termenului în cauză cooperativa plătește fiecărui membru al cooperativei penalități pentru fiecare zi de întârziere, ținând cont de suma neachitată a rabaturilor (adaosurilor). Cota procentuală a penalității se stabilește în statutul cooperativei.

Penalitățile calculate pentru nerespectarea termenelor de achitare a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste anunțate se reflectă în contabilitate astfel:

**Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";**

**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".**

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste, care nu au fost primite de membrii cooperativei în curs de 3 ani de la data apariției dreptului respectiv, se înregistrează de cooperativă ca majorare a altor venituri operaționale prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**

**Ct 612 "Alte venituri operaționale".**

### 5.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul

Relațiile de decontare dintre cooperativă și personalul acesteia apar în urma efectuării operațiunilor aferente retribuirii muncii, acordării avansurilor spre decontare, vânzării mărfurilor cu achitarea în rate, recuperării daunei materiale cauzate etc., cuprinzând creanțele personalului față de cooperativă și datoriile cooperativei față de personal.

Decontările privind retribuirea muncii prestate de către angajații cooperativei vizează diferite plăți achitate în formă bănească sau în natură, cum ar fi salariile tarifare (de funcție), adaosurile și sporurile la acesta, premiile și recompensele.

Salariile tarifare ale angajaților cooperativei se stabilesc în funcție de calificarea și competența angajatului, calitatea și complexitatea lucrărilor pe care acesta le execută. Adaosurile și sporurile la salariul tarifar poartă un caracter de stimulare sau compensare și se stabilesc, ținând cont de rezultatele obținute de un angajat concret, condițiile de muncă ale acestuia, iar în unele cazuri și de vechimea în muncă. Pentru stimularea angajaților în vederea obținerii unor rezultate performante cooperativele pot aplica diverse forme de premiere și recompense.

Modul de retribuire a muncii personalului angajat în cadrul cooperativei, la fel ca și în alte întreprinderi, organizații și instituții, este reglementat de **Codul muncii, Legea cu privire la salarizare nr.1305-XII** din 25 februarie 1993, precum și alte acte legislative cu caracter general. Prevederile acestora se concretizează în **Legea nr.73-XV**, statutul și regulamentul cooperativei, contractele colectiv și individuale de muncă.

Pentru calcularea și achitarea retribuițiilor cooperativele aplică diverse documente contabile. În funcție de informația reflectată în ele acestea pot fi primare și generalizatoare. Documentele contabile pot fi grupate după destinație astfel:

- pentru evidența personalului;
- pentru evidența timpului de muncă;
- pentru evidența lucrărilor executate;
- pentru evidența decontărilor cu personalul.

Cooperativele pot elabora de sine stătător formularele documentelor contabile sau pot aplica formulare-tip. Dintre acestea din urmă se recomandă următoarele:

- ordinul (dispoziția) de încadrare;
- ordinul (dispoziția) de transferare la altă muncă;
- ordinul (dispoziția) de acordare a concediului;
- ordinul (dispoziția) de suspendare a contractului de muncă;
- foaia colectivă de prezență;
- statul de calcul;
- lista de plată;
- statul de calcul și plată;
- fișa de evidență a retribuițiilor.

Modul de contabilizare, calculare și includere a salariilor în costul produselor, serviciilor și activelor procurate sau create, precum și de raportare a salariilor la cheltuielile perioadei este reglementat de *S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale, S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii", S.N.C. 11 "Contractele de construcție", S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*.

Calcularea salariului de bază al angajaților se efectuează în funcție de forma de salarizare acceptată în cadrul cooperativei pentru locul de muncă respectiv – pe unitate de timp, în acord, în regie etc. Toate tipurile de salarii suplimentare pentru timpul nelucrat, dar care urmează a fi retribuite (indemnizațiile pentru concedii, indemnizațiile pentru incapacitatea

temporară de muncă etc.) se calculează pornind de la salariul mediu în baza documentelor care confirmă dreptul angajatului la acordarea acestora.

La calcularea salariului mediu se includ atât remunerațiile de bază, cât și cele suplimentare care au un caracter permanent (premiu, adaosuri și sporuri speciale, plăți în natură), cu excepția:

- indemnizațiilor de concediere (în cazul desfacerii contractului de muncă) și a altor indemnizații, indiferent de sursele de achitare;
- diferitelor plăți cu caracter de compensare (pentru concediul nefolosit, în cazul mutilării angajatului);
- plăților achitate ca compensare a cheltuielilor de deplasare;
- sumelor ajutorului material acordat în formă bănească sau în natură;
- veniturilor aferente cotelor de participare ale membrilor cooperativei în patrimoniul cooperativei (dividende, dobânzi) calculate spre plată etc.

Evidența analitică a decontărilor cu personalul se ține separat pe fiecare angajat.

Pentru generalizarea informației referitoare la decontările cu personalul cooperativei privind remunerațiile și sumele depuse este destinat contul de pasiv **531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"**. În creditul acestui cont se înregistrează sumele calculate ale remunerațiilor, iar în debit – sumele achitate și cele reținute (vezi schema). Soldul contului este creditor și reprezintă suma datoriilor cooperativei față de personal privind remunerațiile la sfârșitul perioadei de gestiune.

<b>Dt</b>	<b>531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"</b>	<b>Ct</b>
		Sold – suma datoriilor privind retribuirea muncii la începutul perioadei
Sumele remunerațiilor achitate și reținute		Sumele remunerațiilor calculate
		Sold – suma datoriilor privind retribuirea muncii la sfârșitul perioadei

Pentru sumele salariilor calculate se întocmesc următoarele formule contabile:

- la suma salariilor raportate la consumurile directe sau indirecte de producție:

**Dt 811 "Producția de bază",**

**Dt 812 "Activități auxiliare",**

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

- la suma salariilor raportate la cheltuielile perioadei în funcție de tipul activității și caracterul lucrărilor:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale",**

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative",**

**Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții",**

**Dt 722 "Cheltuieli ale activității financiare",**

**Dt 723 "Pierderi excepționale",**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

- la suma salariilor calculate lucrătorilor încadrați în procesul de procurare și creare a activelor, de încărcare și descărcare a materialelor, precum și în alte lucrări de aprovizionare:

**Dt 112 "Active nemateriale în curs de execuție",**

**Dt 121 "Active materiale în curs de execuție",**

**Dt 122 "Terenuri",**

- Dt 211** “Materiale”,  
**Dt 212** “Animale la creștere și îngrășat”,  
**Dt 213** “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”,  
**Dt 217** “Mărfuri”,  
**Ct 531** “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”;  
 • la suma salariilor calculate pentru perioada concediului de odihnă pe seama rezervei create:  
**Dt 538** “Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate”,  
**Ct 531** “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Dacă cooperativa nu formează rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate, suma salariilor pe perioada concediului de odihnă se raportează direct la consumuri sau cheltuielile perioadei.

Salariile de bază calculate cu sporurile, indemnizațiile și alte adaosuri la acestea reprezintă salariul brut impozabil. Salariile nete spre plată se determină ca diferența dintre salariile brute, suma avansurilor acordate și suma totală a reținerilor.

Acordarea avansurilor în contul salariilor se reflectă prin formula contabilă:

- Dt 531** “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”;  
**Ct 241** “Casa”;  
**Ct 242** “Cont de decontare”.

În cazul când avansurile acordate depășesc suma salariilor calculate (apare un sold debitor la contul 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”), la sfârșitul perioadei de gestiune se fac înregistrări de ajustare prin trecerea soldului debitor în contul 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”. În acest caz se întocmește formula contabilă:

- Dt 227** “Creanțe pe termen scurt ale personalului”,  
**Ct 531** “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

### **Exemplul 5.6**

În luna septembrie în cooperativa “Nistru” au fost eliberate ca avans în contul salariului 20 000 lei. În aceeași lună s-au calculat 53 500 lei sub formă de retribuții, premii, plată pentru concediu și indemnizații următoarelor categorii de personal:

- |   |             |
|---|-------------|
| • muncitorilor de bază  | 22 000 lei, |
| • muncitorilor încadrați în procesul de deservire și reparație a utilajului   | 6 500 lei,  |
| • aparatului administrativ și personalului auxiliar al secțiilor              | 7 000 lei,  |
| • personalului administrativ și de deservire al cooperativei                  | 8 490 lei,  |
| • personalului subdiviziunilor de comerț și de desfacere                      | 6 690 lei,  |
| • muncitorilor pentru executarea lucrărilor aferente ieșirii mijloacelor fixe | 420 lei,    |
| • plata pentru concediul muncitorilor pe seama rezervelor create              | 2 100 lei,  |
| • indemnizațiile pe seama mijloacelor asigurărilor sociale                    | 300 lei.    |

În procesul de verificare a conturilor personale ale angajaților cooperativei au fost depistate plăți în plus în mărime de 200 lei pentru doi angajați.

Correspondența conturilor este prezentată în tabelul 5.6.



**Înregistrări contabile privind operațiunile de salarizare**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Correspondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	<i>Eliberarea din casă a avansului în contul salariilor</i>	531	241	20 000
2.	<i>Calcularea salariilor personalului cooperativei:</i>			
	• <i>muncitorilor încadrați nemijlocit în activitatea de bază a cooperativei</i>	811	531	22 000
	• <i>muncitorilor încadrați în procesul de deservire și reparație a utilajului, precum și aparatului administrativ și personalului auxiliar al secțiilor</i>	813	531	13 500
	• <i>personalului administrativ și de deservire al cooperativei</i>	713	531	8 490
	• <i>personalului subdiviziunilor de comerț și de desfacere</i>	712	531	6 690
	• <i>muncitorilor pentru executarea lucrărilor aferente ieșirii mijloacelor fixe</i>	721	531	420
3.	<i>Calcularea plății pentru concediul muncitorilor pe seama rezervelor create</i>	538	531	2 100
4.	<i>Calcularea indemnizațiilor pe seama mijloacelor asigurărilor sociale</i>	533	531	300
5.	<i>Reflectarea înregistrării de ajustare aferente transferării soldului debitor</i>	227	531	200

Reținerile din sumele calculate ale retribuțiilor pot fi grupate astfel:

- rețineri obligatorii;
- alte rețineri.

Reținerile obligatorii cuprind:

- impozitul pe venit;
- defalcările în fondul de pensii;
- reținerile conform titlurilor executorii.

Impozitul pe venitul persoanelor fizice se reține în conformitate cu prevederile **Codului fiscal și Instrucțiunii cu privire la reținerea impozitului pe venit la sursa de plată nr.14** din 19 decembrie 2001.

În anul 2002 cotele impozitului pe venit reținut la sursa de plată din salariu (inclusiv prime, facilități etc.) constituie:

- 10 la sută – din venitul impozabil ce nu depășește suma de 12 180 lei inclusiv anual sau 1 015 lei lunar,
- 15 la sută – din venitul impozabil ce depășește suma de 12 180 lei și nu depășește 16 200 lei inclusiv anual sau ce depășește 1 015 lei lunar și nu depășește 1 350 lei lunar,
- 25 la sută – din venitul impozabil ce depășește suma de 16 200 lei anual sau 1 350 lei lunar.

Venitul impozabil al angajatului include toate tipurile de salarii, premii, plăți suplimentare, indemnizații, recompense, alte plăți, precum și indemnizațiile plătite de cooperativă. Venitul impozabil al angajatului nu cuprinde sumele și despăgubirile de asigurare (cu excepția anuităților) în baza contractelor de asigurare, despăgubirile primite în cazul pierderii temporare a capacității de muncă, inclusiv în caz de invaliditate, compensarea cheltuielilor angajaților legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu, pensiile alimentare și

indemnizațiile pentru copii, patrimoniul primit în dar și alte tipuri de venituri stabilite în **Codul fiscal**. Impozitul pe venit la sursa de plată se calculează, luând ca baza mărimea venitului diminuat cu scutirile acordate angajatului și se reține la sursa de plată în momentul îndreptării venitului spre plată.

Calcularea retribuițiilor, determinarea venitului impozabil, sumei scutirilor și a impozitului pe venit se efectuează în **Fișa personală de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului pe anul gestionar, precum și a impozitului pe venit reținut din aceste plăți** (în continuare **Fișa personală**) cu total cumulativ de la începutul anului sau din ziua angajării. În aceste scopuri scutirile acordate salariatului se determină cu total cumulativ, începând cu luna ce urmează după luna în care a fost depusă **Cererea privind acordarea scutirilor la impozit pe venit reținut din salariu**.

Numărul lunilor anului fiscal, în cursul cărora salariatul se consideră încadrat (angajat) se determină în modul următor:

- începând cu luna ianuarie – dacă salariatul este angajat în anul precedent;
- începând cu luna care urmează după luna în care el a fost angajat – dacă salariatul este angajat în cursul anului fiscal.

Suma impozitului pe venit reținut din salariu se reflectă în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”,**

**Ct 534 “Datorii privind decontările cu bugetul”.**

### **Exemplul 5.7**

*Lucrătorul cooperativei se consideră angajat pe parcursul întregului an fiscal. Până la începutul anului fiscal lucrătorul a depus cererea privind acordarea scutirilor personale (2 520 lei anual). Pe parcursul anului fiscal angajatul a obținut următoarele venituri:*

**Tabelul 5.7**

#### **Extras din Fișa personală**

<b>Data achitării venitului</b>	<b>Tipul venitului</b>	<b>Suma, lei</b>
10.01	Salariu	400
10.02	Avans	200
07.03	Ajutor material	300
10.04	Concediale	2 500
15.05	Salariu	430
16.06	Salariu	450
17.07	Achitarea din contul patronului a plății pentru deservirea comunală a apartamentului angajatului	800
20.08	Avans	250
19.09	Salariu	330
20.10	Salariu	500
15.11	Ajutor material	400
18.12	Salariu	800
<b>Total</b>		<b>7 360</b>

*Suma totală a impozitului pe venit reținut din salariu se calculează în felul următor:*

$$(7\ 360 - 2\ 520) \times 10\ \% = (4\ 840 \times 10) : 100 = 484\ \text{lei.}$$

Reținerile în fondul de pensii constituie 1% din salariul angajaților cooperativei și se efectuează în modul stabilit pentru achitarea contribuțiilor de asigurări sociale.

La suma reținerilor în fondul de pensii în contabilitate se întocmește următoarea formulă contabilă:

**Dt 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii",**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările".**

Reținerile conform titlurilor executorii se efectuează în baza documentelor legalizate la notariat sau întocmite în baza deciziei judecătorești care stabilesc cauza, modul și mărimea reținerilor din salariul angajatului. Titlul executoriu se expediază la locul de muncă al pârâtului și este obligatoriu pentru executare. Astfel, vizavi de datoriile privind pensiile alimentare statuat de titlu executoriu îl au următoarele documente: acordul perfectat în formă scrisă și legalizat la notariat privind plata pensiei alimentare sau deciziile judecătorești privind titlul executoriu, precum și cererea plătitorilor de pensii alimentare depusă la locul de muncă prin care ei își exprimă dorința benevolă de a plăti pensia alimentară în sumă nu mai mică decât cea stabilită pe cale legislativă.

Nu sunt obligatorii reținerile cu următoarea destinație:

- stingerea datoriei salariatului privind avansurile acordate anterior;
- restituirea sumelor achitate în plus ca urmare a erorilor de calcul;
- stingerea datoriei privind avansul nefolosit și nerestituit în termen, eliberat pentru deplasarea de serviciu sau pentru necesități gospodărești;
- recuperarea daunei materiale cauzate cooperativei;
- transferarea salariului pe contul personal al angajatului (contul cardului) în bancă etc.

Pentru reținerile din salariu conform titlurilor executorii, precum și pentru toate tipurile de rețineri ce nu poartă un caracter obligatoriu în contabilitate se întocmește următoarea formulă contabilă:

**Dt 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului".**

Salariile, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, premiile etc. se eliberează angajaților cooperativei de către casier, care indică în lista de plată (statele de calcul și plată) sumele eliberate și sumele depuse (nesolicitate). Pentru salariile nesolicitate se întocmește registrul sumelor depuse și astfel de sume se reflectă în evidența sintetică pe un subcont distinct deschis în cadrul contului **531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"**.

Eliberarea salariilor, premiilor, indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă se reflectă prin formula contabilă:

**Dt 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

**Ct 241 "Casa" – la eliberarea sumelor din casieria cooperativei;**

**Ct 242 "Cont de decontare" – la transferarea retribuțiilor în instituția bancară pe contul personal al angajatului.**

Relațiile de decontare ale cooperativei cu personalul poate îmbrăca forma atât de creanțe și datorii salariale, cât și de creanțe și datorii rezultate din alte operațiuni.

Pentru executarea unor sarcini de serviciu persoanelor, numite titulari de avans, li se eliberează avansuri spre decontare. Acestea sunt destinate procurării activelor, dar, în special, acoperirii cheltuielilor de deplasare.

Componența și modul de determinare a cheltuielilor de deplasare pe teritoriul Republicii Moldova și în țările C.S.I., exclusiv țările Baltice, este reglementat de **Regulamentul privind modul de delegare a lucrătorilor întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor din Republica Moldova**, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.805 din 7 noiembrie 1994 (cu modificările și completările ulterioare).

În cazul deplasării angajaților în alte țări, decât cele nominalizate mai sus, cooperativele se conduc de **Regulamentul privind deplasarea în străinătate a lucrătorilor întreprinderilor și agenților economici**, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.613 din 4 septembrie 1995 (cu modificările și completările ulterioare).

Termenele delegării titularilor de avans, precum și caracteristica cheltuielilor de deplasare recuperate delegatului se analizează în capitolul 4 al prezentei lucrări.

Evidența decontărilor cu titularii de avans privind avansurile spre decontare acordate, precum și a tuturor creanțelor pe termen scurt ale personalului se ține pe contul 227 **“Creanțe pe termen scurt ale personalului”** în cadrul căruia pot fi deschise diferite subconturi. Creanțele titularilor de avans se reflectă în subcontul 2272 **“Creanțe pe termen scurt ale titularilor de avans”**.

Contabilitatea datoriilor față de titularii de avans, în cazul efectuării cheltuielilor de către aceștia fără eliberarea avansurilor spre decontare, se ține în contul 5321 **“Datorii față de titularii de avans”**.

La eliberarea prealabilă a avansului spre decontare se întocmește formula contabilă:

**Dt 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”;**

**Ct 241 “Casa”;**

**Ct 242 “Cont de decontare”;**

**Ct 243 “Cont valutar”.**

În baza decontului de avans cheltuielile suportate de către titularul de avans se decontează după destinație. Cheltuielile efectuate de titularii de avans la acordarea avansurilor sau fără acordarea anticipată a avansurilor spre decontare se reflectă astfel:

- la sumele cheltuielilor de deplasare:

**Dt 712 “Cheltuieli comerciale”,**

**Dt 713 “Cheltuieli generale și administrative”,**

**Dt 813 “Consumuri indirecte de producție,**

**Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”,**

**Ct 532 “Datorii față de personal privind alte operații”;**

- la sumele cheltuite pentru procurarea activelor respective:

**Dt 111 “Active nemateriale”,**

**Dt 123 “Mijloace fixe”,**

**Dt 211 “Materiale”,**

**Dt 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”,**

**Dt 217 “Mărfuri”,**

**Dt 246 “Documente bănești”,**

**Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”**

**Ct 532 “Datorii față de personal privind alte operații”.**

Cheltuielile suportate de titularul de avans pe cont propriu sunt restituite acestuia, întocmindu-se formula contabilă:

**Dt 532 “Datorii față de personal privind alte operații”,**

**Ct 241 “Casa”,**

**Ct 242 “Cont de decontare”,**

**Ct 243 “Cont valutar”.**

Decontările aferente creanțelor personalului pot apărea în urma operațiunilor privind mărfurile vândute în credit (procurate în rate de către personalul propriu), în urma cauzării cooperativei unei daune materiale (furturi de bunuri materiale) și a altor operațiuni.

Astfel, creanțele personalului privind recuperarea daunei materiale se înregistrează în perioada de gestiune, în care vinovatul a recunoscut prejudiciul cauzat sau când el a fost adjudecat de organele judiciare, prin următoarea formulă contabilă:

*Dt 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”;*

*Ct 612 “Alte venituri operaționale”* – la suma prejudiciului care urmează a fi recuperat în perioada de gestiune curentă sau

*Ct 422 “Venituri anticipate pe termen lung”;*

*Ct 515 “Venituri anticipate curente”* – la suma prejudiciului care urmează a fi recuperat în perioadele de gestiune ulterioare.

Toate tipurile de creanțe pe termen scurt ale personalului pot fi achitate (restituite) după cum urmează:

- prin vărsarea numerarului:

*Dt 241 “Casa”,*

*Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”;*

- prin rețineri din salariu:

*Dt 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”,*

*Ct 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”.*

#### 5.4. Contabilitatea datoriilor privind asigurările

Asigurările cuprind, în general, asigurările sociale, asigurarea patrimoniului și alte tipuri de asigurări.

Asigurările sociale reprezintă un sistem de protecție socială a persoanelor asigurate care constă în acordarea indemnizațiilor, ajutoarelor, pensiilor, prestațiilor pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă, precum și a altor prestații prevăzute de legislația în vigoare. Dreptul la asigurările sociale este garantat de stat și se exercită prin sistemul public de asigurări sociale, administrarea căruia este pusă în sarcina Casei Naționale de Asigurări Sociale (C.N.A.S.).

În conformitate cu **Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489-XIV** din 8 iulie 1999 toți agenții economici, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, inclusiv cooperativele, calculează contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale de stat. Întru executarea prevederilor legii nominalizate cooperativele sunt obligate să se înregistreze în calitate de plătitori ai contribuțiilor de asigurări sociale în structura teritorială a C.N.A.S.

Cotele contribuțiilor de asigurări sociale se stabilesc anual de legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Astfel, conform **Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2002 nr.740-XV** din 20 decembrie 2001, tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat se calculează și se transferă în mărime de 29 % din fondul de retribuire a muncii și alte plăți, iar cotizațiile individuale de asigurare socială obligatorie a angajaților cooperativei – în mărime de 1 % din salariu (venit).

Contribuțiile de asigurări sociale de stat nu se calculează pentru unele plăți de compensare achitate în mărimea stabilită de legislația în vigoare, cum ar fi:

- sumele ajutorului material acordat în legătură cu producerea calamităților naturale, în alte circumstanțe excepționale, precum și în cazurile în care un atare ajutor se acordă o singură dată în baza hotărârii Guvernului;
- sumele ajutorului material, în expresie bănească sau naturală, acordat, în alte cazuri decât cele specificate mai sus, la locul de muncă de bază;
- plățile compensatorii în limitele stabilite de legislație (diurnele în perioada aflării în deplasări și plățile achitate în schimbul diurnelor, compensarea daunelor cauzate angajaților în urma mutilării sau a altei vătămări a sănătății în procesul muncii), cu excepția compensației pentru concediul nefolosit în caz de concediere;
- sumele primite de persoanele asigurate pentru asigurările benevole, indiferent de faptul din contul cui au fost achitate contribuțiile de asigurări;
- preavizele plătite în caz de concediere în conformitate cu legislația în vigoare;

- sumele ce se constituie din valoarea cadourilor (premiilor sub formă de obiecte) și din plățile de stimulare, primite de angajați de la întreprinderi, instituții și organizații la locul de muncă unde au funcția de bază, mărimea cărora nu depășește un salariu minim;
- indemnizațiile de asigurări sociale, cu excepția indemnizațiilor în caz de incapacitate temporară de muncă (inclusiv pentru îngrijirea unui copil bolnav), sarcină și lăuzie și ajutorului de șomaj etc.

Nomenclatorul scutirilor se stabilește de Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul respectiv.

Datoriile privind asigurările se reflectă în contabilitate în baza calculelor efectuate, extraselor din contul de decontare și a dispozițiilor de plată prin care s-au transferat mijloacele respective.

Evidența sintetică a defalcărilor și decontărilor aferente contribuțiilor de asigurări sociale, a datoriilor privind asigurarea medicală, asigurarea patrimoniului și personalului cooperativei se ține cu ajutorul contului de pasiv **533 "Datorii privind asigurările"**. În creditul acestui cont se reflectă datoriile calculate privind asigurările, iar în debit – sumele achitate, virate și cheltuite (vezi schema). Soldul contului este creditor și reprezintă suma datoriilor cooperativei privind asigurările la sfârșitul perioadei de gestiune.

Dt	533 "Datorii privind asigurările"	Ct
		Sold – suma datoriilor privind asigurările la începutul perioadei
Sume achitate, virate și cheltuite		Sume calculate ale datoriilor privind asigurările
		Sold – suma datoriilor privind asigurările la sfârșitul perioadei

Calcularea datoriilor privind asigurările se contabilizează în creditul contului **533 "Datorii privind asigurările"** și în debitul conturilor de consumuri (**811 "Producția de bază"**, **813 "Cheltuieli indirecte de producție"**), de cheltuieli (**712 "Cheltuieli comerciale"**, **721 "Cheltuieli ale activității de investiții"**) – din suma salariilor angajaților în activitatea operațională și neoperațională, precum și în debitul conturilor de active pe termen lung și curente (**121 "Active materiale în curs de execuție"**, **122 "Terenuri"**, **211 "Materiale"**, **212 "Animale la creștere și îngrășat"**, **213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"**, **217 "Mărfuri"**) – din suma salariilor angajaților cooperativei încadrați în procesul de procurare și creare a activelor, de încărcare și descărcare a materialelor, precum și în alte lucrări de aprovizionare.

Cotele individuale de asigurări sociale ale angajaților cooperativei în mărime de 1 % se rețin din salarii și nu se includ în consumuri (cheltuieli). Persoanele, cărora li s-au calculat contribuțiile de asigurări sociale din pensiile de invaliditate, indemnizațiile de șomaj, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, sarcină și lăuzie, nu plătesc contribuțiile individuale de asigurări sociale.

### **Exemplul 5.8**

*Fondul de retribuire a muncii în cooperativa "Nistru" în luna noiembrie 200X cuprinde:*

- suma salariilor muncitorilor încadrați în producția de bază – 40 000 lei;*
- suma ajutorului material (în formă bănească) al muncitorilor încadrați în activitatea de bază – 4 000 lei;*
- suma salariilor personalului administrativ și de deservire al secțiilor – 5 000 lei;*

- d) suma salariilor personalului de conducere, administrativ și de deservire al cooperativei – 10 500 lei;
- e) suma indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă, inclusiv pentru îngrijirea copilului bolnav, pe seama mijloacelor asigurărilor sociale – 600 lei;
- f) suma plății pentru concediile muncitorilor angajați în producția de bază pe seama rezervei create – 3 000 lei.

În baza datelor prezentate au fost calculate contribuțiile de asigurări sociale în sumă de 17 724 lei.

Contribuțiile de asigurări sociale s-au calculat în modul următor: la suma salariilor egală cu 59 100 lei (40 000 + 5 000 + 10 500 + 600 + 3 000) se calculează contribuțiile de asigurări sociale obligatorii în mărime de 29 %, constituind 17 139 lei (11 600 + 1 450 + 3 045 + 174 + 870), și contribuțiile individuale în mărime de 1 %, constituind 585 lei (400 + 50 + 105 + 30). Contribuțiile individuale nu se calculează din indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă.

În baza calculelor de mai sus în contabilitatea cooperativei se întocmesc următoarele formule contabile ( vezi tabelul 5.8):

**Tabelul 5.8**

**Înregistrări contabile privind calcularea contribuțiilor de asigurări sociale**

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma (în lei)
		debit	credit	
1.	Contribuțiile de asigurări sociale obligatorii din remunerațiile calculate:			
	• muncitorilor încadrați în activitatea de bază	811	533	11 600
	• personalului administrativ și de deservire al secțiilor	813	533	1 450
	• personalului de conducere, administrativ și de deservire al cooperativei	713	533	3 045
	• din indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă	533	533	174
	• din sumele plătite pentru concediul muncitorilor încadrați în producția de bază pe seama rezervei create	538	533	870
2.	Contribuții de asigurări sociale individuale în mărime de 1 % din salariul angajaților cooperativei	531	533	585

În cazul nerespectării termenelor stabilite pentru transferarea contribuțiilor în bugetul asigurărilor sociale de stat se calculează o penalitate în mărime de 0,2 % din suma netransferată pentru fiecare zi de întârziere. Se consideră netransferată suma contribuțiilor de asigurări sociale calculată din fondul de retribuire a muncii achitat angajaților cooperativei, indiferent de sursa de finanțare – în expresie bănească sau naturală și netransferată în bugetul asigurărilor sociale de stat.

În cazul diminuării intenționate a bazei de calcul, inclusiv a fondului de retribuire a muncii, sau tănuirii veniturilor din care se calculează contribuțiile de asigurări sociale se aplică o amendă în mărimea sumei tănuite.

Direcțiile primordiale la utilizarea mijloacelor bugetului asigurărilor sociale sunt achitarea indemnizațiilor pentru incapacitatea temporară de muncă, pentru sarcină și lăuzie, a pensiilor de invaliditate, în cazul pierderii susținătorului, pentru vechimea în muncă, a plăților pentru tratamentul în instituțiile curative; achitarea indemnizațiilor de șomaj, acordarea ajutorului material, achitarea recompensei familiilor puțin asigurate etc.

În cazul calculării angajaților a sumelor ce le revin pe seama mijloacelor asigurărilor sociale se întocmește următoarea formulă contabilă:

**Dt 533 “Datorii privind asigurările”;**

**Ct 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”;**

**Ct 532 “Datorii față de personal privind alte operații”.**

Cooperativă își poate asigura patrimoniul în companiile de asigurări. O astfel de asigurare poate fi benevolă sau obligatorie. Contribuțiile de asigurări sociale în acest caz se calculează, ținând cont de cotele stabilite de companiile de asigurare. Calcularea acestora se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 712 “Cheltuieli comerciale”;**

**Dt 713 “Cheltuieli generale și administrative”;**

**Dt 813 “Cheltuieli indirecte de producție”;**

**Ct 533 “Datorii privind asigurările”.**

Soldul contului 533 “Datorii privind asigurările”, de regulă, este creditor, dar în unele perioade, ca urmare a depășirii sumelor transferate C.N.A.S., precum și în cazul achitării de către cooperativă angajaților proprii sumelor excedentare din C.N.A.S., pe acest cont se poate forma un sold debitor. Dacă suma mijloacelor transferate depășește suma care urmează a fi achitată, diferența se trece pe contul creanțelor și la finele perioadei de gestiune se reflectă prin formula contabilă:

**Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”;**

**Ct 533 “Datorii privind asigurările”.**

Evidența analitică a datoriilor privind asigurările se ține în așa mod, încât să se asigure formarea informației privind existența, apariția și direcțiile de utilizare a mijloacelor. Controlul asupra corectitudinii, plenitudinii și oportunității transferării contribuțiilor de asigurări sociale de stat îl exercită organele C.N.A.S. și ale Inspectoratului Fiscal de Stat. Dat fiind acest fapt, cooperativele prezintă **Raportul privind calcularea, utilizarea și achitarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat** (formularul nr.4-BASS). Acest raport se întocmește cu total cumulativ de la începutul anului și se prezintă în două exemplare, unul fiind destinat secției teritoriale a C.N.A.S., iar altul, cu ștampila C.N.A.S., – Inspectoratului Fiscal de Stat. Raportul se prezintă trimestrial, în termenele stabilite de legislația în vigoare.

## 5.5. Contabilitatea decontărilor cu bugetul

Decontările cooperativelor cu bugetul sunt condiționate de faptul că acestea sunt plătitoare de impozite și taxe, adică contribuabili. Statutul de contribuabil obligă cooperativele să respecte modul de înregistrare de stat stabilit, să se înregistreze la organul fiscal, în a cărui rază își au sediul indicat în actele de constituire (înregistrare), să întocmească și să prezinte organelor de resort dările de seamă fiscale, să achite la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, să îndeplinească alte obligații prevăzute de legislația fiscală.

Legislația fiscală a Republicii Moldova se compune din **Codul fiscal** și alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta de către organele împuternicite (Guvern, Ministerul Finanțelor etc.), autoritățile administrației publice centrale și locale.

Cooperativele calculează și virează la buget impozite și taxe generale de stat și locale. Relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele generale de stat (impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată, taxa vamală, taxele percepute în fondul rutier) se reglementează de **Codul fiscal**. Totodată acesta stabilește principiile generale de determinare și percepere a următoarelor impozite și taxe locale: impozitul funciar, impozitul pe bunurile imobiliare, impozitul pentru folosirea resurselor naturale etc.



Menționăm doar, că conform **Codului fiscal** în cazul când cel puțin 75 % din valoarea totală a livrărilor cooperativei agricole de prestări servicii constituie valoarea mărfurilor și serviciilor livrate membrilor acestei cooperative și valoarea mărfurilor livrate cooperativei de către membrii acesteia, cooperativa se scutește de impozitul pe venit iar serviciile livrate de către cooperativele agricole de prestări servicii membrilor săi – de taxa pe valoarea adăugată (dacă cooperativa nu a luat decizia de a se înregistra benevol în calitate de contribuabil al T.V.A.).

Obligațiile fiscale aferente fiecărui tip de impozite și taxe se stabilesc în baza unei metodologii proprii, respectându-se legislația în vigoare, iar pentru reflectarea în contabilitate a acestora se utilizează un sistem adecvat de registre și conturi (subconturi) contabile.

Pentru generalizarea informației referitoare la decontările cu bugetul privind impozitele, taxele și sancțiunile economice aferente achitării acestora cooperativele utilizează contul de pasiv **534 "Datorii privind decontările cu bugetul"**. În creditul acestui cont se reflectă sumele care urmează a fi virate la buget, iar în debit – sumele virate efectiv.

Soldul contului **534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** este creditor și reprezintă suma datoriilor cooperativei privind plățile față de buget la sfârșitul perioadei de gestiune (vezi schema).

<b>Dt</b>	<b>534 "Datorii privind decontările cu bugetul"</b>	<b>Ct</b>
		Sold – suma datoriilor față de buget la începutul perioadei
Sume virate efectiv		Calcularea sumelor care urmează a fi virate
		Sold – suma datoriilor față de buget la sfârșitul perioadei

În cadrul contului **534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** pot fi deschise subconturi în funcție de tipul impozitelor sau taxelor. Aceleași subconturi și conturi analitice este necesar să se deschidă și la contul **225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"** pentru efectuarea corectă a trecerii în cont a sumelor pe tipuri de impozite și taxe.

Un loc important în cadrul decontărilor cu bugetul îl ocupă impozitul pe veniturile persoanelor juridice. Modul de determinare și evidență a impozitului pe veniturile persoanelor juridice se reglementează de **S.N.C. 12 "Impozitul pe venit"** și **Codul fiscal**.

Pentru determinarea impozitului pe venit, cooperativele calculează venitul contabil (pierderea contabilă), care reprezintă profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare. Acest profit se determină în cursul anului de gestiune în **Raportul privind rezultatele financiare**, iar la sfârșitul anului – în contul **351 "Rezultat financiar total"**.

În anul 2002 cota procentuală a impozitului pe veniturile persoanelor juridice constituie 25 %, aplicându-se asupra venitului impozabil.

Venitul impozabil se determină la sfârșitul anului pe baza venitului contabil al perioadei de gestiune ajustat, în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală, cu suma diferențelor permanente și temporare.

Modul de determinare a diferențelor permanente și temporare, de constatare a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit și de prezentare în rapoartele financiare este examinat în literatura de contabilitate.

Datoriile curente privind impozitul pe venit în cursul anului se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";**

**Ct 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul "Impozitul pe venit plătit în avans".**

La sfârșitul anului suma impozitului pe venit plătită în avans se înregistrează prin formula contabilă inversă:

**Dt 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul "Impozitul pe venit plătit în avans";**

**Ct 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".**

Concomitent, suma efectivă a impozitului pe venit se înregistrează prin următoarea formula contabilă:

**Dt 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

Calcularea impozitelor, taxelor și a altor plăți obligatorii la buget, cu excepția impozitului pe venit, TVA și accizelor, se reflectă în contabilitate în modul următor:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul".**

În cazul virării la buget a sumelor calculate ale impozitelor și taxelor se întocmește formula contabilă:

**Dt 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul"** – la suma avansurilor în cursul perioadei de gestiune;

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul"** – la suma impozitelor și taxelor virată la buget;

**Ct 241 "Casa";**

**Ct 242 "Cont de decontare".**

Trecerea în cont a sumelor avansului privind decontările cu bugetul la finele perioadei de gestiune se reflectă în contabilitate astfel:

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

**Ct 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul".**

### **5.6. Contabilitatea decontărilor cu alți debitori și creditori**

În procesul desfășurării activității economico-financiare a cooperativei apar alte creanțe și datorii, decât cele examinate mai sus, cum ar fi: creanțele pe termen scurt ale companiilor de asigurări; creanțele pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale; creanțele și datoriile pe termen scurt privind pretențiile și reclamațiile; creanțele și datoriile privind arenda; creanțele și datoriile pe termen scurt privind alte operațiuni.

Decontările cu alți debitori și creditori se reflectă în contabilitate în baza diferitelor documente: contracte, acte, note, calcule, titluri executorii etc.

Pentru generalizarea informației privind existența, formarea și achitarea altor creanțe pe termen scurt este destinat contul de activ **229 "Alte creanțe pe termen scurt"**. În debitul acestui cont se reflectă formarea altor creanțe pe termen scurt, iar în credit – achitarea lor. Soldul contului 229 este debitor și reprezintă suma altor creanțe pe termen scurt la finele perioadei de gestiune (vezi schema).

<b>Dt</b>	<b>229 "Alte creanțe pe termen scurt"</b>	<b>Ct</b>
Sold – suma altor creanțe la începutul perioadei		
Formarea altor creanțe		Achitarea altor creanțe
Sold – suma altor creanțe la sfârșitul perioadei		

Evidența analitică a altor creanțe se ține separat pe fiecare debitor, în funcție de caracterul operațiunii care a cauzat apariția creanțelor. În cadrul contului 229 **“Alte creanțe pe termen scurt”** pot fi deschise diferite subconturi.

Creanțele companiilor de asigurări se reflectă în subcontul 2291 **“Creanțe pe termen scurt ale companiilor de asigurări”**. Datoriile companiilor de asigurări rezultă din cazurile de risc care determină obligațiunea asiguratorului de a acorda asiguratului prestația de asigurare. Astfel de cazuri sunt o consecință a avariilor, incendiilor, calamităților naturale, precum și a altor situații excepționale, care se soldează cu nimicirea sau deteriorarea valorilor materiale.

Reflectarea sumei despăgubirii care urmează a fi încasată de la companiile de asigurări se înregistrează în contabilitate prin formulă contabilă:

**Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”;**

**Ct 612 “Alte venituri operaționale”.**

În subcontul 2292 **“Creanțe pe termen scurt ale organelor de asigurări sociale”** se reflectă creanțele organelor de asigurări sociale. Apariția și contabilitatea acestor creanțe au fost analizate în capitolul 5 al prezentei lucrări.

În cazul când cooperativei i-a fost cauzată din vina furnizorilor o daună materială ca urmare a nerespectării clauzelor contractelor (plățile în plus în facturile furnizorilor rezultate din aplicarea incorectă a prețurilor sau a greșelilor aritmetice, calitatea joasă a bunurilor materiale primite, lipsurile, rebuturile din vina furnizorului etc.) acestora li se înaintează o reclamație. Reclamația și documentele justificative se prezintă furnizorului. Răspunsul în scris referitor la examinarea pretenției prezentat cooperativei în termenele stabilite poate include acordul privind satisfacerea integrală sau parțială a pretenției ori refuzul integral sau parțial. În cazul când furnizorul acceptă satisfacerea integrală sau parțială a pretenției, se indică suma acceptată, numărul și data dispoziției de plată prin care a fost transferată suma respectivă sau termenul și modul de satisfacere a pretenției, dacă aceasta nu poate fi evaluată în formă bănească. În cazul când furnizorul refuză achitarea sumei recunoscute, cooperativa este în drept să se adreseze cu o acțiune în instanțele judiciare privind perceperea sumei în cauză.

Suma reclamației înaintate și recunoscute de reclamant sau adjudecate de organele judiciare se înregistrează pe subcontul 2293 **“Creanțe pe termen scurt privind pretențiile înaintate și recunoscute”** prin formula contabilă:

**Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”;**

**Ct 612 “Alte venituri operaționale”.**

Achitarea reclamației se reflectă în contabilitate astfel:

**Dt 241 “Casa”;**

**Dt 242 “Cont de decontare”;**

**Dt 243 “Cont valutar”;**

**Ct 229 “Alte creanțe pe termen scurt”.**

### **Exemplul 5.9**

Conform contractului încheiat, cooperativa “Agro-Lux” achiziționează de la un furnizor (care nu este membru al cooperativei) 100 kg de îngrășăminte la prețul 10 lei/1 kg în condițiile achitării anticipate a documentelor de plată. La 1 octombrie 200X cooperativa a efectuat un transfer de avans în mărime de 500 lei. La 10 octombrie în procesul de verificare a mărfurilor primite (până la înregistrarea în contabilitate a îngrășămintelor) au fost depistate lipsuri în mărime de 20 kg. Cooperativa “Agro-Lux” a înaintat furnizorului o pretenție în sumă de 200 lei. La 15 octombrie pretenția a fost satisfăcută integral, iar la 17 octombrie cooperativa și-a achitat datoria față de furnizor.

Operațiunile economice efectuate în contabilitatea cooperativei sunt reflectate în tabelul 5.9.

**Înregistrări contabile privind pretențiile înaintate**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Acordarea avansului în contul livrării îngrășămintelor	224	242	500
2.	Înregistrarea îngrășămintelor primite de la furnizor în cantitatea efectivă	211	521	800
3.	Reflectarea sumei reclamației înaintate și recunoscute de furnizor	229	612	200
4.	Achitarea reclamației recunoscute de furnizor	242	229	200
5.	Trecerea în cont a sumei avansului acordat anterior pentru achitarea datoriilor față de furnizor	521	224	500
6.	Achitarea din contul de decontare a datoriilor față de furnizor	521	242	300

Diversitatea agenților economici cărora li se înaintează reclamații (furnizorilor – pentru încălcarea clauzelor contractelor; organelor bancare și financiare pentru virarea greșită a banilor din cont; cumpărătorilor și clienților – pentru neachitarea în termenul stabilit; organelor de control – pentru amenzi și penalități calculate neîntemeiat) impune deschiderea conturilor analitice pe fiecare debitor.

Creanțele privind alte operațiuni se reflectă în subcontul **2294 “Creanțe pe termen scurt privind alte operații”**.

În cazul când creanțele nominalizate sunt considerate dubioase ca urmare a expirării termenului de prescripție sau a falimentului debitorului ele se trec la pierderi:

**Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”;**

**Ct 229 “Alte creanțe pe termen scurt”.**

Pentru asigurarea unei analize economico-financiare eficiente, aprecierea solvabilității și lichidității cooperativei este necesar de a evidenția și a contabiliza distinct creanțele curente și cele pe termen lung. În conformitate cu prevederile **S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”**, la sfârșitul anului de gestiune se întocmesc formule contabile pentru trecerea creanțelor pe termen lung care urmează a fi achitate în anul curent în categoria creanțelor pe termen scurt. Cota-parte a creanțelor pe termen lung necesară spre achitare în anul curent se trece în categoria creanțelor curente prin formula contabilă:

**Dt 221 “Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”;**

**Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;**

**Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”;**

**Ct 134 “Creanțe pe termen lung”.**

Cerințele privind gruparea în funcție de termenele de achitare și reflectarea veridică în contabilitate vizează nu numai creanțele, ci și datoriile. În acest scop la sfârșitul anului de gestiune sumele (sau o parte a lor) înregistrate anterior ca datorii pe termen lung trebuie reflectate ca datorii curente, dacă până la stingerea lor a rămas o perioadă mai mică de un an. Aici se includ datoriile care urmează a fi achitate eșalonat, pe părți, în diferite perioade de gestiune.

Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung reprezintă o parte a sumei totale a datoriei care trebuie reflectată în alt cont. Contabilitatea datoriilor curente trecute din categoria datoriilor pe termen lung, în cazul când termenul de achitare nu depășește un an, se ține cu ajutorul contului **514 “Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung”**.

Trecerea cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung în componența datoriilor curente se înregistrează astfel:

**Dt 421 “Datorii de arendă pe termen lung”;**

**Dt 426 “Alte datorii pe termen lung calculate”;**

**Ct 514 “Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung”.**

Pentru generalizarea informației referitoare la situația decontărilor cooperativei privind arenda curentă, pretențiile primite de la cumpărători, amenzile, penalitățile și despăgubirile recunoscute (adjudicate), sumele aferente riscurilor transmise și acceptate pentru reasigurare, decontările cu organizațiile de transport pentru serviciile acordate, precum și alte operațiuni ale cooperativei se folosește contul **539 “Alte datorii pe termen scurt”**. În creditul acestui cont se reflectă datoriile pe termen scurt, iar în debit.– achitarea lor. Soldul acestui cont este creditor și reprezintă datoriile cooperativei privind alte plăți la finele perioadei de gestiune.

<b>Dt</b>	<b>539 “Alte datorii pe termen scurt”</b>	<b>Ct</b>
		Sold – suma altor datorii la începutul perioadei
Achitarea altor datorii		Înregistrarea altor datorii
		Sold – suma altor datorii la sfârșitul perioadei

Evidența analitică a contului **539 “Alte datorii pe termen scurt”** se ține pe fiecare creditor. În cadrul acestui cont pot fi deschise diferite subconturi, în funcție de caracterul operațiunii care a cauzat apariția datoriilor.

În subcontul **5391 “Datorii pe termen scurt privind arenda curentă”** la arendaș se reflectă suma plății pentru arenda operațională (curentă). Arendașul contabilizează activele luate în arendă operațională pe conturi extrabilanțiere. Plata pentru arendă se calculează în mărimea și termenele stabilite în contractul de arendă și se constată ca cheltuieli sau consumuri în perioada de gestiune aferentă acesteia, indiferent de momentul plății mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare.

Calcularea plății de arendă pentru perioada de arendă curentă (fără TVA) se reflectă în contabilitate astfel:

**Dt 712 “Cheltuieli comerciale”;**

**Dt 713 “Cheltuieli generale și administrative”, 813 “Consumuri indirecte de producție”** – în funcție de destinația și utilizarea efectivă a patrimoniului arendat;

**Ct 539 “Alte datorii pe termen scurt”.**

În cazul când plata pentru arendă se calculează (se achită) în avans în contul perioadelor de gestiune viitoare, ea se reflectă în prealabil în contul **251 “Cheltuieli anticipate curente”**, iar ulterior, la sosirea perioadei respective, – în conturile **712 “Cheltuieli comerciale”, 713 “Cheltuieli generale și administrative”, 813 “Consumuri indirecte de producție”**.

Dacă pentru nerespectarea clauzelor contractului de arendă arendatorul a aplicat o amendă cooperativei, sumele sancțiunilor care au fost sau care urmează a fi achitate se constată ca cheltuieli ale perioadei și se reflectă prin formula contabilă:

**Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”;**

**Ct 241 “Casa”;**

**Ct 242 “Cont de decontare”;**

**Ct 243 “Cont valutar”;**

**Ct 539 “Alte datorii pe termen scurt”.**

Modul de contabilizare a operațiunilor privind arenda se tratează în capitolul 2 din prezenta lucrare.

În subcontul 5392 *“Datorii pe termen scurt privind reclamațiile”* se reflectă sumele aferente reclamațiilor înaintate de furnizori și cumpărători și recunoscute de cooperativă. Cooperativa poate primi pretenții de la cumpărători asupra bunurilor, calitatea, sortimentul și ambalajul cărora nu corespund clauzelor contractului. Pretenția de asemenea poate fi înaintată asupra lipsurilor și pierderilor, erorilor aritmetice comise în documentele de decontare în cazul aplicării altor prețuri decât cele negociate etc.

Datoriile față de alți creditori se reflectă în subcontul 5393 *“Datorii pe termen scurt față de alți creditori”*. Achitarea altor datorii se reflectă în contabilitate astfel:

*Dt 539 “Alte datorii pe termen scurt”;*

*Ct 242 “Cont de decontare”;*

*Ct 243 “Cont valutar”;*

*Ct 244 “Conturi speciale la bănci”.*

Operațiunile privind contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările, bugetul, precum și cu alți debitori și creditori se reflectă în următoarele registre contabile:

- în cazul aplicării sistemului contabil simplificat:
  - în *Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice* sau
  - *Borderoul de evidență a decontărilor cu cumpărătorii și alți debitori* (f. nr.S-7), *Borderoul de evidență a retribuiților* (f. nr.S-10), *Borderoul de evidență a decontărilor cu bugetul* (f. nr.S-11), *Borderoul de evidență a decontărilor cu alți creditori* (f. nr.S-12 );
- în cazul aplicării sistemului contabil complet:
  - în registrele contabile corespunzătoare pe conturile: 227 *“Creanțe pe termen scurt ale personalului”*, 229 *“Alte creanțe pe termen scurt”*, 531 *“Datorii față de personal privind retribuirea muncii”*, 533 *“Datorii privind asigurările”*, 534 *“Datorii privind decontările cu bugetul”*, 539 *“Alte datorii pe termen scurt”*.

## Capitolul 6. Contabilitatea consumurilor, cheltuielilor și veniturilor

---

### Obiectivele capitolului:

- *Caracteristica și clasificarea consumurilor, cheltuielilor și veniturilor.*
- *Descrierea regulilor de evaluare și constatare a consumurilor, cheltuielilor și veniturilor.*
- *Examinarea modului de contabilizare a consumurilor, cheltuielilor și veniturilor.*
- *Dezvăluirea modului de determinare și contabilizare a rezultatelor financiare.*

### 6.1. Contabilitatea consumurilor

#### 6.1.1. Componența, modul de evaluare și constatare a consumurilor

**Consumurile** reprezintă resursele cooperativei utilizate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor în scopul obținerii veniturilor. Acestea sunt legate nemijlocit de procesul de producție (prestări servicii), își găsesc întruchipare materială în stocurile produselor finite și producției (serviciilor) în curs de execuție. La finele fiecărei perioade de gestiune consumurile se reflectă în bilanțul contabil ca active și nu se iau în calcul la determinarea rezultatului financiar al cooperativei.

Componența consumurilor și cheltuielilor, modul de determinare și constatare a acestora sunt reglementate de prevederile *S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”*.

Consumurile incluse în costul producției (serviciilor) cuprind următoarele articole: consumuri de materiale, consumuri privind retribuirea muncii, consumuri indirecte de producție.

**Consumurile de materiale** cuprind:

- materia primă și materialele de bază;
- materialele auxiliare;
- materialele de construcție;
- carburanții și lubrifianții;
- piesele de schimb pentru prestarea serviciilor de reparații;
- alte materiale utilizate în procesul de producție (prestări servicii).

**Consumurile privind retribuirea muncii** includ:

- salariile de bază și suplimentare ale personalului încadrat în procesul de producție (prestări servicii);
- premiile, adaosurile;
- contribuțiile la asigurările sociale calculate în baza salariilor personalului încadrat în procesul de producție (prestări servicii).

**Consumurile indirecte de producție** sunt legate de deservirea și gestiunea subdiviziunilor cooperativei (secțiilor, sectoarelor, unităților de prestări servicii) și includ:

- cheltuielile de întreținere și uzura mijloacelor fixe cu destinație productivă;
- amortizarea activelor nemateriale utilizate în procesul de producție (prestări servicii);
- uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată;
- salariile și contribuțiile la asigurările sociale ale personalului de conducere și deservire al subdiviziunilor cooperativei;
- alte consumuri legate de prestarea serviciilor.

Consumurile indirecte de producție se subdivizează în:

- consumuri variabile, a căror mărime depinde de modificarea volumului producției (retribuirea muncii prestată de muncitorii auxiliari, costul materialelor consumate etc.);

- consumuri constante, a căror mărime nu depinde relativ de volumul producției (uzura calculată, cheltuielile privind întreținerea și exploatarea clădirilor și utilajului).

La finele fiecărei perioade de gestiune consumurile indirecte de producție se repartizează între costul stocurilor produselor și producției (serviciilor) în curs de execuție și cheltuielile perioadei. În acest caz consumurile variabile se includ în costul produselor fabricate (serviciilor prestate) și producției (serviciilor) în curs de execuție în suma totală, indiferent de nivelul utilizării efective a capacităților de producție.

Consumurile indirecte de producție constante se repartizează între costul produselor (serviciilor) și cheltuielile perioadei în baza capacității normative a utilajului de producție. Capacitatea normativă reprezintă nivelul producției (volumul serviciilor) care poate fi atins în medie în decursul câtorva perioade sau sezoane, în cazul unor circumstanțe normale, luându-se în considerare pierderile aferente capacităților rezultate din executarea lucrărilor tehnice planificate. Dacă volumul efectiv al producției (serviciilor) este egal sau mai mare decât capacitatea normativă, suma efectivă a consumurilor indirecte de producție se include integral în costul produselor (serviciilor). În cazul când volumul efectiv de producție este mai mic decât capacitatea normativă, consumurile indirecte de producție constante se trec în cost în baza cotei normative rezultate din împărțirea sumei efective a acestor consumuri la capacitatea normativă. Suma rămasă a consumurilor indirecte de producție constante se consideră ca cheltuieli ale perioadei de gestiune în care au fost suportate.

Consumurile se evaluează la valoarea de bilanț a stocurilor de materiale utilizate, a sumelor remunerațiilor calculate și ale contribuțiilor pentru asigurările sociale, uzurii mijloacelor fixe și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, amortizării activelor nemateriale, rezervelor create pentru reparațiile mijloacelor fixe, plata concediilor de odihnă etc.

Consumurile cooperativei se constată și se includ în costul produselor (serviciilor) din perioada aferentă, indiferent de timpul achitării acestora – anticipate (avansuri aferente salariului, plată anticipată pentru materialele primite și consumate etc.) sau ulterioare (sumele plătite pentru concediile muncitorilor pe seama rezervei constituite în prealabil etc.).

### 6.1.2. Evidența analitică și sintetică a consumurilor

Evidența analitică a consumurilor se ține pe tipuri de servicii (produse), locuri de efectuare, articole de calculație.

Pentru evidența sintetică sunt destinate conturile din *grupa 81 "Conturi ale consumurilor de producție"*:

- *811 "Producția de bază"*,
- *812 "Activități auxiliare"*,
- *813 "Consumuri indirecte de producție"*.

Înregistrările în conturile de consumuri se efectuează în baza următoarelor documente contabile:

- bonuri (acte) de consum al materialelor;
- fișe-limită de consum;
- foi de parcurs;
- facturi fiscale;
- bonuri de lucru;
- foi de evidențe a muncii și lucrărilor executate;
- rapoarte de producție;
- calcule ale uzurii mijloacelor fixe cu destinație de producție
- note contabile etc.

Particularitatea conturilor consumurilor de producție constă în aceea că la finele fiecărei perioade de gestiune acestea se închid prin conturile contabilității financiare și nu au sold.



Contul **811** "**Producția de bază**" este destinat generalizării informației privind consumurile producției de bază, adică a fabricării produselor (prestării serviciilor) care a constituit scopul creării cooperativei. Acesta este un cont de calculație.

În cursul perioadei de gestiune în debitul acestui cont se reflectă consumurile materiale, consumurile privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producție. În acest caz se întocmește formula contabilă:

**Dt 811 "Producția de bază";**  
**Ct 211 "Materiale";**  
**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**  
**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**  
**Ct 812 "Activități auxiliare";**  
**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**  
**Ct 533 "Datorii privind asigurările";**  
**Ct 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate";**  
**Ct 813 "Consumuri indirecte de producție".**

În creditul contului **811** "**Producția de bază**" se reflectă costul efectiv al produselor fabricate (serviciilor prestate) prin formula contabilă:

**Dt 216 "Produse";**  
**Dt 711 "Costul vânzărilor";**  
**Ct 811 "Producția de bază".**

La finele fiecărei perioade de gestiune contul **811** "**Producția de bază**" se închide. În acest caz soldul producției (serviciilor) în curs de execuție se trece în contul **215** "**Producția în curs de execuție**" prin formula contabilă:

**Dt 215 "Producția în curs de execuție";**  
**Ct 811 "Producția de bază".**

La începutul perioadei de gestiune următoare soldul producției în curs de execuție se restabilește în contul **811** printr-o înregistrare inversă:

**Dt 811 "Producția de bază";**  
**Ct 215 "Producția în curs de execuție".**

Contul **812** "**Activități auxiliare**" este destinat generalizării informației privind consumurile producțiilor care sunt auxiliare (secundare) pentru activitatea de bază a cooperativei.

În debitul contului **812** "**Activități auxiliare**" se reflectă consumurile directe legate nemijlocit de fabricarea produselor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, precum și consumurile indirecte legate de deservirea și gestiunea activităților auxiliare. În acest caz se întocmește formula contabilă:

**Dt 812 "Activități auxiliare";**  
**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**  
**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**  
**Ct 812 "Activități auxiliare";**  
**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**  
**Ct 533 "Datorii privind asigurările";**  
**Ct 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate";**  
**Ct 813 "Consumuri indirecte de producție".**

În creditul contului **812** "**Activități auxiliare**" se reflectă costul efectiv al serviciilor activităților auxiliare prestate:

a) la achiziționarea activelor:

*Dt 112 "Active nemateriale în curs de execuție",*  
*Dt 121 "Active materiale în curs de execuție",*  
*Dt 123 "Mijloace fixe",*  
*Dt 211 "Materiale",*  
*Dt 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*  
*Dt 217 "Mărfuri",*  
*Ct 812 "Activități auxiliare";*

b) subdiviziunilor cooperativei:

*Dt 712 "Cheltuieli comerciale",*  
*Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative",*  
*Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale",*  
*Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții",*  
*Dt 723 "Pierderi excepționale",*  
*Dt 811 "Producția de bază",*  
*Dt 812 "Activități auxiliare",*  
*Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",*  
*Ct 812 "Activități auxiliare";*

c) persoanelor juridice și fizice terțe:

*Dt 711 "Costul vânzărilor",*  
*Ct 812 "Activități auxiliare".*

La finele fiecărei perioade de gestiune soldul contului **812 "Activități auxiliare"** se trece în contul **215 "Producția în curs de execuție"** prin formula contabilă:

*Dt 215 "Producția în curs de execuție";*  
*Ct 812 "Activități auxiliare".*

La începutul perioadei de gestiune următoare soldul producției în curs de execuție se restabilește în contul **812** prin formula contabilă inversă:

*Dt 812 "Activități auxiliare";*  
*Ct 215 "Producția în curs de execuție".*

Contul **813 "Consumuri indirecte de producție"** este destinat contabilizării cheltuielilor aferente deservirii și gestiunii subdiviziunilor de producție ale cooperativei.

Contul **813 "Consumuri indirecte de producție"** este un cont de colectare-repartizare. În cursul perioadei de gestiune în debitul acestui cont se acumulează consumurile indirecte de producție. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Calcularea retribuirii muncii și contribuțiilor la asigurările sociale pentru personalul administrativ-de conducere și de deservire al subdiviziunilor de producție:

*Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";*  
*Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*  
*Ct 533 "Datorii privind asigurările".*

2. Calcularea amortizării activelor nemateriale și uzurii mijloacelor fixe cu destinație productivă:

*Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";*  
*Ct 113 "Amortizarea activelor nemateriale";*  
*Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe".*

3. Reflectarea consumurilor pentru reparația și întreținerea mijloacelor fixe în stare de lucru:

a) a materialelor utilizate:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 211 "Materiale";**

b) a energiei electrice, aburului, apei consumate:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 812 "Activități auxiliare",**

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale",**

**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**

c) a remunerațiilor calculate muncitorilor auxiliari și a contribuțiilor la asigurările sociale:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii",**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările".**

4. Trecerea la cheltuieli a obiectelor de mică valoare și scurtă durată puse în funcțiune cu valoarea unitară nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit de legislație:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**

**Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată".**

5. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară mai mare de 500 lei:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**

**Ct 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată".**

6. Calcularea plăților pentru paza subdiviziunilor de producție:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

7. Reflectarea consumurilor efectuate de titularii de avans:

a) la acordarea avansurilor:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";**

b) fără acordarea anticipată a avansurilor:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",**

**Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații".**

8. Calcularea plăților de asigurare:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările".**

9. Reflectarea lipsurilor și pierderilor din deteriorarea valorilor în mărfuri și materiale în limitele normelor de perisabilitate naturală:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**

**Ct 211 "Materiale";**

**Ct 215 "Producția în curs de execuție".**

10. Crearea rezervelor pentru plata concediilor acordate muncitorilor ocupați cu reparația mijloacelor fixe:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**  
**Ct 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate".**

11. Trecerea unei părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung și curente la consumurile perioadei de gestiune:

**Dt 813 "Consumuri indirecte de producție";**  
**Ct 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung";**  
**Ct 251 "Cheltuieli anticipate curente".**

La finele fiecărei perioade (luni) de gestiune consumurile acumulate în **debitul** contului 813 "Consumuri indirecte de producție" se repartizează și se includ în costul produselor și serviciilor activităților de bază și auxiliare, altor active sau se trec la cheltuielile perioadei prin formula contabilă:

**Dt 811 "Producția de bază";**  
**Dt 812 "Activități auxiliare";**  
**Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";**  
**Dt 112 "Active nemateriale în curs de execuție";**  
**Dt 121 "Active materiale în curs de execuție";**  
**Dt 141 "Cheltuieli anticipate pe termen lung";**  
**Ct 813 "Consumuri indirecte de producție".**

**Exemplul 6.1**

*Suma totală a consumurilor indirecte de producție realizate în cursul trimestrului IV al anului 2001 constituie 38 400 lei, inclusiv consumurile variabile – 26 400 lei, consumurile constante – 12 000 lei. În perioada respectivă au fost prestate servicii de răcire a 5 200 tone de lapte. Capacitatea normativă a instalației frigorifice constituie 6 000 tone de lapte.*

*În exemplul dat consumurile indirecte de producție vor fi repartizate în felul următor: 26 400 lei se includ direct în costul serviciilor prestate, iar 12 000 lei se repartizează între costul serviciilor prestate și cheltuielile perioadei. În acest scop se efectuează următoarele calcule:*

1. *Se determină cota normativă a consumurilor indirecte de producție:*  

$$12\ 000 : 6\ 000 = 2\ \text{lei.}$$
2. *Se calculează suma consumurilor indirecte de producție aferentă:*
  - a) *costului serviciilor prestate:*  $5\ 200 \times 2 = 10\ 400\ \text{lei,}$
  - b) *cheltuielilor perioadei:*  $800 \times 2 = 1\ 600\ \text{lei.}$

*Astfel, din suma totală a consumurilor indirecte de producție 36 800 lei (26 400 + 10 400) se includ în costul serviciilor prestate, iar partea rămasă (1 600 lei) se trece la majorarea altor cheltuieli operaționale.*

*În baza datelor exemplului 6.1 se întocmesc următoarele formule contabile:*

<b>Dt 811 "Producția de bază"</b>	36 800 lei,
<b>Ct 813 "Consumuri indirecte de producție"</b>	36 800 lei;
<b>Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale"</b>	1 600 lei,
<b>Ct 813 "Consumuri indirecte de producție"</b>	1 600 lei.

Formulele contabile privind înregistrarea și decontarea consumurilor se reflectă în următoarele registre contabile:

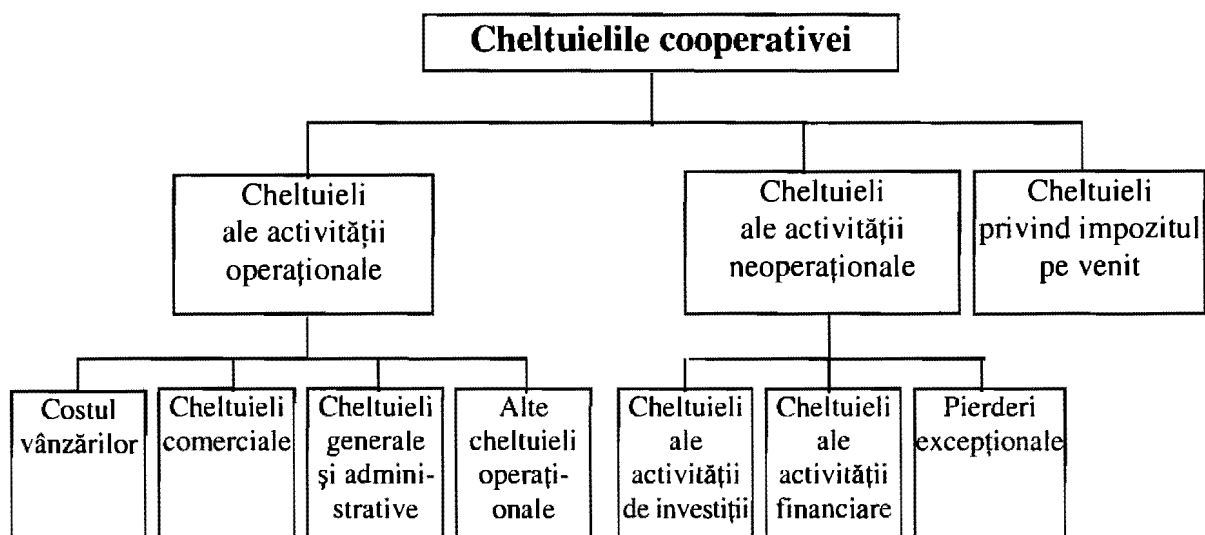
- **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor** (f. nr. S-5) – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat;
- **Registre deschise pentru conturile 811, 812 și 813** – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

## 6.2. Contabilitatea cheltuielilor

### 6.2.1. Caracteristica, evaluarea și constatarea cheltuielilor

**Cheltuielile** reprezintă cheltuielile și pierderile (daunele) care apar ca rezultat al activității economico-financiare a cooperativei și nu sunt legate nemijlocit de procesul de producție (prestarea serviciilor). Spre deosebire de consumuri, cheltuielile nu se includ în costul produselor (serviciilor), se reflectă în *Raportul privind rezultatele financiare* și se scad din venituri la determinarea profitului (pierderii) perioadei de gestiune.

În funcție de direcțiile efectuării, cheltuielile se subdivizează în trei grupe (vezi schema 6.1):



Schema 6.1. Clasificarea cheltuielilor cooperativei

**Cheltuielile activității operaționale** cuprind cheltuielile ocazionate de efectuarea activității de bază a cooperativei.

**Cheltuielile activității neoperaționale** cuprind cheltuielile suportate de cooperativă la desfășurarea altor feluri de activități.

**Cheltuielile privind impozitul pe venit** cuprind suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit, luată în considerare la calcularea profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune.

Componența cheltuielilor pe tipuri de activități este prezentată în *S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"*.

La contabilizarea cheltuielilor apar două probleme principale:

- 1) evaluarea (măsurarea) cheltuielilor, adică calcularea sumelor acestora, care trebuie să fie reflectate în contabilitate și rapoartele financiare;
- 2) constatarea cheltuielilor, adică stabilirea perioadei de gestiune în care acestea trebuie să fie reflectate în contabilitate și rapoartele financiare.

Conform *S.N.C. 3*, cheltuielile se evaluează la costul efectiv al serviciilor prestate (produselor vândute), valoarea de bilanț a mărfurilor vândute, sumele remunerațiilor calculate personalului de conducere și deservire al cooperativei, contribuțiilor la asigurările sociale

aferente, uzurii mijloacelor fixe și amortizării activelor nemateriale cu destinație generală, rezervelor create, corecțiilor la datoriile dubioase etc.

Cheltuielile se constată și se reflectă în contabilitate în baza următoarelor principii:

- specializării exercițiilor,
- prudenței,
- concordanței,
- necompensării.

**Principiul specializării exercițiilor** prevede că cheltuielile se constată și se reflectă în contabilitate în perioada de gestiune în care au avut loc, indiferent de momentul plății efective a mijloacelor bănești sau altei forme de compensare. *De exemplu*, energia electrică consumată și furnizată de către terți se trece la consumuri sau cheltuieli în perioada de gestiune în care a fost consumată, dar nu în momentul achitării acesteia; chiria plătită în avans se trece la consumuri sau cheltuieli în perioadele în care obiectul arendat a fost utilizat etc.

**Principiul prudenței** prevede că cheltuielile se constată și se reflectă în contabilitate în momentul efectuării acestora. *De exemplu*, lipsurile constatate cu ocazia inventarierii valorilor în mărfuri și materiale, precum și pierderile din deteriorarea acestora, valoarea produselor rebutate definitiv, cheltuielile privind remedierea rebuturilor etc. se înregistrează în contabilitate ca cheltuieli la data depistării acestora, indiferent de motive și vinovați. Suma de recuperare a acestora (veniturile) se constată numai în cazul când întreprinderea are o certitudine întemeiată, adică o confirmare documentară (consimțământul în scris al salariatului privind recuperarea daunei materiale, decizia judecătorească etc.).

Principiul prudenței oferă întreprinderilor, după caz, dreptul să creeze rezervele corespunzătoare pe seama cheltuielilor perioadei privind recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase, returnării și reducerii prețurilor la mărfurile vândute, reparației cu termen de garanție și deservirii produselor și mărfurilor vândute etc. Totodată, principiul prudenței nu justifică crearea rezervelor latente, ceea ce poate să genereze supraevaluarea neîntemeiată a cheltuielilor și diminuarea rezultatului financiar.

**Principiul concordanței** prevede reflectarea simultană în contabilitate și rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor ocazionate de unele și aceleași operațiuni economice. *De exemplu*, costul vânzării (valoarea de bilanț a produselor, mărfurilor vândute, serviciile prestate) se constată și se reflectă în conturile contabile și rapoartele financiare concomitent cu veniturile din vânzări, adică într-o singură perioadă de gestiune.

**Principiul necompensării** prevede reflectarea separată a veniturilor și cheltuielilor, nu permite modificarea sumelor veniturilor și cheltuielilor constatate și casarea reciprocă a acestora în cursul perioadei de gestiune. În acest caz, dacă apar îndoieli referitor la primirea sumei cuvenite incluse anterior în venituri, o asemenea sumă se trece la majorarea cheltuielilor, dar nu la diminuarea sumei veniturilor constatată inițial. Această prevedere se referă, în special, la veniturile și cheltuielile reflectate în *Raportul anual privind rezultatele financiare*.

### **Exemplul 6.2**

*În luna decembrie 2001 cooperativa "ZX" a vândut unei întreprinderi un lot de mărfuri în valoare de 100 000 lei (fără TVA), costul vânzării constituind 70 000 lei. În luna ianuarie 2001 cooperativei i s-au returnat mărfurile necalitative din acest lot la valoarea de vânzare (fără TVA) de 5 000 lei. Valoarea mărfurilor returnate la prețuri de valorificare a constituit 2 000 lei.*

*În exemplul dat cooperativa "ZX" a constatat în luna decembrie 2001 venitul și cheltuiala (costul) din vânzări respectiv în mărime de 100 000 lei și 70 000 lei care le reflectă în Raportul privind rezultatele financiare pe anul 2001.*

Diferența dintre valoarea mărfurilor returnate și prețul lor de valorificare – 3 000 lei (5 000 – 2 000) va fi considerată ca pierderi ale cooperativei și reflectată în Raportul privind rezultatele financiare pe trimestrul I al anului 2002 sau va fi compensată din contul rezervei create anterior în aceste scopuri.

### 6.2.2. Evidența analitică și sintetică a cheltuielilor

Evidența analitică a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, locuri de efectuare și tipuri de activități ale cooperativei.

Pentru evidența sintetică a cheltuielilor sunt destinate conturile din **clasa 7 “Cheltuieli”**:

- 711 “Costul vânzărilor”,
- 712 “Cheltuieli comerciale”,
- 713 “Cheltuieli generale și administrative”,
- 714 “Alte cheltuieli operaționale”,
- 721 “Cheltuieli ale activității de investiții”,
- 722 “Cheltuieli ale activității financiare”,
- 723 “Pierderi excepționale”,
- 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”.

Conturile de cheltuieli sunt conturi de activ. În cursul perioadei de gestiune în debitul lor se reflectă cu total cumulativ de la începutul anului sumele cheltuielilor, iar în credit – trecerea cheltuielilor acumulate la finele anului de gestiune la rezultatul financiar. La finele fiecărui trimestru rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli se înscriu în *Raportul privind rezultatele financiare* în rândurile respective.

Înregistrările în conturile de cheltuieli se efectuează în baza următoarelor documente contabile:

- bonuri (acte) de consum bunurilor materiale,
- foi de parcurs,
- facturi fiscale,
- fișe de pontaj,
- calcule ale uzurii mijloacelor fixe cu destinație generală,
- note contabile etc.

Contul 711 “Costul vânzărilor” este destinat generalizării informației privind costul efectiv al produselor, mărfurilor vândute și al serviciilor prestate. În cursul anului de gestiune la costul efectiv al mărfurilor, produselor vândute, serviciilor prestate se întocmește formula contabilă:

*Dt 711 “Costul vânzărilor”;*  
*Ct 216 “Produse”;*  
*Ct 217 “Mărfuri”;*  
*Ct 811 “Producția de bază”;*  
*Ct 812 “Activități auxiliare”.*

Contul 712 “Cheltuieli comerciale” se utilizează pentru evidența cheltuielilor aferente vânzării produselor, mărfurilor și prestării serviciilor.

În cursul anului de gestiune în debitul acestui cont se acumulează cu total cumulativ de la începutul anului cheltuielile comerciale ale cooperativei. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea cheltuielilor privind ambalarea produselor finite la depozitele cooperativei, inclusiv valoarea ambalajului și materialelor pentru ambalat, salariile cu contribuțiile la asigurările sociale ale muncitorilor care ambalează, precum și serviciile activităților auxiliare sau ale organizațiilor terțe:

*Dt 712 “Cheltuieli comerciale”;*  
*Ct 211 “Materiale”;*

- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*
- Ct 533 "Datorii privind asigurările";*
- Ct 812 "Activități auxiliare";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

Dacă produsele se ambalează în secțiile în care acestea se fabrică, valoarea ambalajului și cheltuielile privind ambalarea acestora se reflectă nemijlocit în debitul contului **811 "Producția de bază"** și se includ în costul produselor fabricate.

2. Reflectarea cheltuielilor privind încărcarea produselor și mărfurilor în mijloace de transport, efectuată de muncitorii de la depozit, secțiile auxiliare sau organizațiile terțe:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";*
- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*
- Ct 533 "Datorii privind asigurările";*
- Ct 812 "Activități auxiliare";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

3. Reflectarea costului transportului produselor și mărfurilor de la depozitul cooperativei până la locul de predare cumpărătorului sau până la stația de expediere (debarcader, aeroport) cu transportul propriu sau de la terți, cu condiția că aceste cheltuieli le suportă furnizorul (vânzătorul):

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";*
- Ct 812 "Activități auxiliare";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

4. Reflectarea cheltuielilor de reclamă în presă, la radio și televiziune, editarea pliantelor și prospectelor, participarea la expoziții, târguri etc.:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";*
- Ct 241 "Casa";*
- Ct 242 "Cont de decontare";*
- Ct 243 "Cont valutar";*
- Ct 244 "Conturi speciale la bănci";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*
- Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";*
- Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații".*

5. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanț a mostrelor de produse finite și mărfuri predate cu titlu gratuit, conform contractelor, la expoziții, târguri etc.:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";*
- Ct 216 "Produse";*
- Ct 217 "Mărfuri".*

6. Crearea rezervelor:

- a) pentru recuperarea pierderilor previzibile privind datoriile dubioase:

- Dt 712 "Cheltuieli comerciale";*
- Ct 222 "Corecții la datorii dubioase";*



- b) pentru reparația cu termen de garanție și deservirea produselor și mărfurilor vândute, plata salariilor, returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale";**

**Ct 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate".**

7. Trecerea la cheltuieli a obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit de legislație:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale";**

**Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată".**

8. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară mai mare de 500 lei, utilizate la ambalarea, încărcarea și descărcarea produselor și mărfurilor vândute:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale";**

**Ct 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată".**

9. Trecerea la cheltuieli a creanțelor dubioase aferente facturilor comerciale cu termenul de prescripție expirat:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale";**

**Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale".**

Contul 713 "*Cheltuieli generale și administrative*" se utilizează pentru contabilitatea cheltuielilor aferente deservirii și gestiunii cooperativei în ansamblu. În cursul anului de gestiune cheltuielile generale și administrative se colectează cu total cumulativ de la începutul anului în debitul contului 713 și se reflectă prin următoarele formule contabile:

1. Calcularea remunerațiilor, diverselor premii, indemnizațiilor acordate lucrătorilor administrației, personalului de deservire al cooperativei și contribuțiilor pentru asigurările sociale:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările".**

2. Calcularea amortizării activelor nemateriale și uzurii mijloacelor fixe cu destinație generală a cooperativei:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 113 "Amortizarea activelor nemateriale";**

**Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe".**

3. Reflectarea cheltuielilor privind întreținerea și reparația mijloacelor fixe cu destinație general gospodărească:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 211 "Materiale";**

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**

**Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările";**

**Ct 812 "Activități auxiliare".**

4. Reflectarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară nu mai mare de 1/2 (500 lei) din plafonul stabilit de legislație:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată".**

5. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară mai mare de 500 lei utilizate pentru nevoile generale gospodărești ale cooperativei:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată".**

6. Acceptarea spre plată a facturilor pazei extradepartamentale pentru asigurarea pazei obiectelor cu destinație generală gospodărească:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

7. Reflectarea cheltuielilor pentru delegații și alte scopuri efectuate de titularii de avans la acordarea avansurilor sau fără acordarea anticipată a avansurilor spre decontare:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";**

**Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații".**

8. Înregistrarea cheltuielilor de reprezentare sau acceptarea spre achitare a facturilor diverselor organizații, deconturilor de avans pentru serviciile prestate imputabile cheltuielilor de reprezentare:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 241 "Casa";**

**Ct 242 "Cont de decontare";**

**Ct 244 "Conturi speciale la bănci";**

**Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";**

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**

**Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

9. Achitarea sau calcularea plății pentru serviciile bancare, juridice, de audit, poștale, telefonice, telegrafice etc.

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 241 "Casa";**

**Ct 242 "Cont de decontare";**

**Ct 244 "Conturi speciale la bănci";**

**Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";**

**Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".**

10. Calcularea plăților pentru asigurarea bunurilor cu destinație administrativă și generală a întreprinderii:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 533 "Datorii privind asigurările".**

11. Calcularea plăților suplimentare, indemnizațiilor, sporurilor, compensațiilor acordate personalului cooperativei:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";**

**Ct 532 "Datorii față de personal privind alte operații".**

12. Reflectarea cheltuielilor pentru întreținerea transportului de serviciu:

**Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";**

**Ct 211 "Materiale";**

- Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe";*
- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*
- Ct 533 "Datorii privind asigurările";*
- Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".*

13. Reflectarea sumelor pentru binefacere și sponsorizare:

- Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";*
- Ct 241 "Casa";*
- Ct 242 "Cont de decontare";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 216 "Produse";*
- Ct 217 "Mărfuri".*

14. Achitarea sau calcularea impozitelor și taxelor la buget (cu excepția impozitului pe venit):

- Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";*
- Ct 241 "Casa";*
- Ct 242 "Cont de decontare";*
- Ct 243 "Cont valutar";*
- Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";*
- Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".*

15. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanț a bunurilor materiale cu termenul de valabilitate expirat:

- Dt 713 "Cheltuieli generale și administrative";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 216 "Produse";*
- Ct 217 "Mărfuri".*

Contul *714 "Alte cheltuieli operaționale"* este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente vânzării activelor curente (cu excepția produselor finite, mărfurilor și serviciilor), arendei operaționale, plății dobânzilor pentru credite și împrumuturi, amenzile, penalitățile, despăgubirile, consumurile indirecte de producție nerepartizate, lipsurile și pierderile valorilor materiale.

În cursul anului de gestiune aceste cheltuieli se acumulează în debitul contului *714* cu total cumulativ de la începutul anului și se reflectă prin următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii de bilanț a materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, titlurilor de valoare pe termen scurt, documentelor bănești vândute:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*
- Ct 231 "Investiții pe termen scurt în părți nelegate";*
- Ct 246 "Documente bănești".*

2. Reflectarea cheltuielilor aferente vânzării materialelor, titlurilor de valoare pe termen scurt și a altor active curente:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*

- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*
- Ct 533 "Datorii privind asigurările";*
- Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt";*
- Ct 812 "Activități auxiliare".*

3. Calcularea cheltuielilor (dobânzilor) privind creditele și împrumuturile primite, cu excepția cazurilor de capitalizare a acestora, conform prevederilor S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile":

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 411 "Credite bancare pe termen lung";*
- Ct 412 "Credite bancare pe termen lung pentru salariați";*
- Ct 413 "Împrumuturi pe termen lung";*
- Ct 511 "Credite bancare pe termen scurt";*
- Ct 512 "Credite bancare pe termen scurt pentru salariați";*
- Ct 513 "Împrumuturi pe termen scurt".*

4. Reflectarea cheltuielilor anticipate aferente perioadei de gestiune curente:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 251 "Cheltuieli anticipate curente".*

5. Trecerea la cheltuieli a avansurilor pe termen scurt acordate anterior și nereclamate, la care a expirat termenul de prescripție:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 224 "Avansuri pe termen scurt acordate".*

6. Trecerea la cheltuieli a creanțelor dubioase cu termenul de prescripție expirat, în cazul când n-au fost create rezerve pentru aceste scopuri:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 134 "Creanțe pe termen lung";*
- Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate";*
- Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";*
- Ct 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";*
- Ct 229 "Alte creanțe pe termen scurt".*

7. Reflectarea lipsurilor și pierderilor valorilor materiale, mijloacelor și documentelor bănești constatate cu ocazia inventarierii:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*
- Ct 215 "Producția în curs de execuție";*
- Ct 216 "Produse";*
- Ct 217 "Mărfuri";*
- Ct 241 "Casa";*
- Ct 246 "Documente bănești".*

8. Trecerea la cheltuieli a consumurilor indirecte de producție constante nerepartizate:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 813 "Consumuri indirecte de producție".*

9. Înregistrarea sumelor diferenței dintre costul (valoarea de intrare) stocurilor de materiale și mărfuri și valoarea realizabilă netă a acestora:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 211 "Materiale";*

- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*
- Ct 215 "Producția în curs de execuție";*
- Ct 216 "Produse";*
- Ct 217 "Mărfuri".*

10. Calcularea uzurii (amortizării) mijloacelor fixe (activelor nemateriale) transmise în arendă operațională:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 113 "Amortizarea activelor nemateriale";*
- Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe".*

11. Achitarea sau calcularea amenzilor, penalităților, despăgubirilor pentru încălcarea prevederilor legislației în vigoare și/sau a condițiilor contractuale:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale";*
- Ct 242 "Cont de decontare";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*
- Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";*
- Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".*

Contul 721 "*Cheltuieli ale activității de investiții*" este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente ieșirii activelor pe termen lung, reevaluării acestora, participațiilor în alte întreprinderi, părților legate, precum și cheltuielile privind operațiunile cu titlurile de valoare pe termen lung etc.

În cursul anului de gestiune cheltuielile activității de investiții se acumulează în debitul contului 721 și se reflectă prin următoarele formule contabile:

1. Reflectarea valorii de bilanț a activelor pe termen lung ieșite:

- Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";*
- Ct 111 "Active nemateriale";*
- Ct 112 "Active nemateriale în curs de execuție";*
- Ct 121 "Active materiale în curs de execuție";*
- Ct 123 "Mijloace fixe";*
- Ct 131 "Investiții pe termen lung în părți nelegate";*
- Ct 132 "Investiții pe termen lung în părți legate".*

2. Înregistrarea cheltuielilor aferente ieșirii activelor pe termen lung:

- Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";*
- Ct 211 "Materiale";*
- Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*
- Ct 533 "Datorii privind asigurările";*
- Ct 812 "Activități auxiliare";*
- Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

3. Reflectarea sumei reducerii de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieșite:

- Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";*
- Ct 341 "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".*

4. Reflectarea lipsurilor și pierderilor activelor pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii:

- Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";*
- Ct 111 "Active nemateriale";*

*Ct 112 "Active nemateriale în curs de execuție";*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție";*

*Ct 123 "Mijloace fixe".*

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul debitor al contului 721 "*Cheltuieli ale activității de investiții*" se ia în calcul la determinarea rezultatului din activitatea de investiții: profit (pierdere).

Contul 722 "*Cheltuieli ale activității financiare*" este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente plății redevențelor, arendei finanțate, diferențelor de curs valutar etc.

În cursul anului de gestiune cheltuielile activității financiare se acumulează în debitul contului 722 și se reflectă prin formulele contabile:

1. Achitarea sau calcularea plății pentru activele pe termen lung primite de la alte persoane juridice și fizice în arendă finanțată:

*Dt 722 "Cheltuieli ale activității financiare";*

*Ct 242 "Cont de decontare";*

*Ct 243 "Cont valutar";*

*Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*

*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate".*

2. Reflectarea pierderilor aferente diferențelor nefavorabile de curs aferente mijloacelor bănești, creanțelor și datoriilor în valută străină:

*Dt 722 "Cheltuieli ale activității financiare";*

*Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale";*

*Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate";*

*Ct 224 "Avansuri pe termen scurt acordate";*

*Ct 241 "Casa";*

*Ct 243 "Cont valutar";*

*Ct 244 "Conturi speciale la bănci";*

*Ct 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";*

*Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*

*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*

*Ct 523 "Avansuri pe termen scurt primite";*

*Ct 539 "Alte datorii pe termen scurt".*

3. Trecerea la cheltuieli a avansurilor pe termen lung acordate anterior și nereclamate:

*Dt 722 "Cheltuieli ale activității financiare";*

*Ct 136 "Avansuri pe termen lung acordate".*

La finele fiecărei perioade de gestiune rulajul debitor al contului 722 "*Cheltuieli ale activității financiare*" se ia în calcul la determinarea rezultatului din activitatea financiară: profit (pierdere).

Contul 723 "*Pierderi excepționale*" este destinat generalizării informației privind pierderile din calamitățile naturale, perturbările politice, modificarea legislației țării și alte evenimente excepționale.

În cursul perioadei de gestiune în debitul contului 723 "*Pierderi excepționale*" se acumulează cu total cumulativ de la începutul anului pierderile din evenimentele excepționale. În acest caz se întocmesc formulele contabile:

1. Trecerea la cheltuieli a valorii de bilanț a activelor pe termen lung și curente nimicite (deteriorate) în rezultatul evenimentelor excepționale:

*Dt 723 "Pierderi excepționale";*

*Ct 111 "Active nemateriale";*

*Ct 112 "Active nemateriale în curs de execuție";*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție";*  
*Ct 123 "Mijloace fixe";*  
*Ct 211 "Materiale";*  
*Ct 212 "Animale la creștere și îngrășat";*  
*Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*  
*Ct 215 "Producția în curs de execuție";*  
*Ct 216 "Produse";*  
*Ct 217 "Mărfuri";*  
*Ct 245 "Transferuri bănești în expediție".*

2. Reflectarea cheltuielilor privind lichidarea consecințelor evenimentelor excepționale:

*Dt 723 "Pierderi excepționale";*  
*Ct 211 "Materiale";*  
*Ct 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii";*  
*Ct 533 "Datorii privind asigurările";*  
*Ct 241 "Casa";*  
*Ct 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*  
*Ct 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*  
*Ct 812 "Activități auxiliare".*

La finele fiecărei perioade de gestiune pierderile excepționale acumulate în debitul contului 723 se iau în calcul la determinarea rezultatului excepțional: profit (pierdere).

Contul 731 "*Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit*" este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente impozitului pe venit realizate în cursul perioadei de gestiune.

În cursul anului de gestiune în debitul contului 731 "*Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit*" se reflectă sumele avansurilor aferente impozitului pe venit în buget, calculate în conformitate cu legislația în vigoare. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

*Dt 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul",*  
*Ct 242 "Cont de decontare";*

*Dt 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit",*  
*Ct 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul 5352 "Impozitul pe venit plătit în avans".*

La sfârșitul anului se determină suma cheltuielilor efective aferente impozitului pe venit calculate, ținându-se cont de diferențele permanente și temporare apărute între veniturile contabil și impozabil. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Reflectarea datoriilor curente privind impozitul pe venit:

*Dt 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit",*  
*Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";*

2. Reflectarea datoriilor amânate privind impozitul pe venit:

*Dt 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit",*  
*Ct 425 "Datorii amânate privind impozitul pe venit";*

3. Reflectarea activelor amânate privind impozitul pe venit:

*Dt 135 "Active amânate privind impozitul pe venit",*  
*Ct 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";*

4. Decontarea sumelor impozitului pe venit plătite în avans în cursul anului:

*Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul",*

*Ct 225 "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul";*

*Dt 535 "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul 5352 "Impozitul pe venit plătit în avans",*

*Ct 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".*

La finele anului de gestiune conturile de cheltuieli se închid prin trecerea rulajelor debitoare ale acestora la rezultatul financiar. În acest caz se întocmește formula contabilă:

*Dt 351 "Rezultat financiar total";*

*Ct 711 "Costul vânzărilor";*

*Ct 712 "Cheltuieli comerciale";*

*Ct 713 "Cheltuieli generale și administrative";*

*Ct 714 "Alte cheltuieli operaționale";*

*Ct 721 "Cheltuieli ale activității de investiții";*

*Ct 722 "Cheltuieli ale activității financiare";*

*Ct 723 "Pierderi excepționale";*

*Ct 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".*

La începutul anului de gestiune următor conturile de cheltuieli nu trebuie să prezinte sold. Formulele contabile privind înregistrarea și decontarea cheltuielilor se reflectă în următoarele registre contabile:

- *Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1) sau *Borderoul de evidență a consumurilor și cheltuielilor* (f. nr. S-5) și *Borderoul de evidență a vânzărilor și rezultatelor financiare* (f. nr. S-13) – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat,
- *Registre deschise pentru conturile 711, 712, 713, 714, 721, 722, 723 și 731* – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

### 6.3. Contabilitatea veniturilor

#### 6.3.1. Componenta, evaluarea și constatarea veniturilor

**Veniturile** reprezintă mijloacele încasate sau de încasat din prestarea serviciilor, vânzarea mărfurilor (produselor), operațiuni de arendă, sub formă de amenzi, penalități, recuperări de daune materiale etc.

Componenta, regulile generale de evaluare și constatare a veniturilor sunt reglementate de prevederile *S.N.C. 18 "Venitul"*.

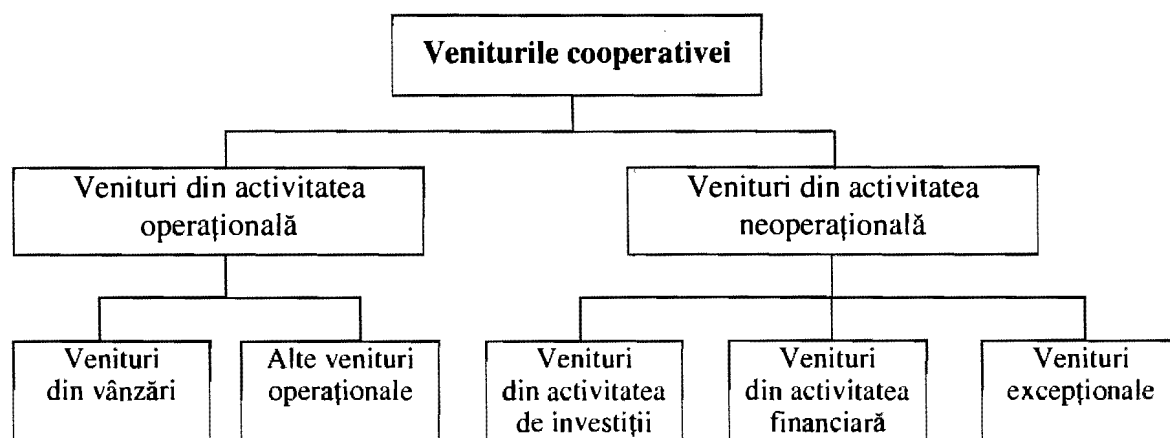
În componenta veniturilor nu se includ sumele încasate în numele terților, de exemplu, cum sunt taxa pe valoarea adăugată, accizele, încasările globale obținute de cooperativă din însărcinarea organizațiilor terțe, din vânzarea produselor sau mărfurilor acestora, deoarece aceste sume nu constituie un avantaj economic al cooperativei și nu influențează capitalul propriu al acesteia.

Taxa pe valoarea adăugată și accizele nu se consideră ca venituri ale cooperativei, întrucât acestea sunt încasate în numele organelor de stat și se varsă la buget.

Sumele încasate de către cooperativă la efectuarea operațiunilor de intermediere în numele proprietarului de produse (mărfuri) și transmise acestuia de asemenea nu constituie veniturile cooperativei. În aceste cazuri veniturile cooperativei cuprind numai comisioanele. De exemplu, veniturile cooperativei care vinde mărfuri în numele membrilor săi constau din comisioanele scăzute din prețul de vânzare încasate de la cumpărător și alte comisioane.

În funcție de sursele de intrare, veniturile se subdivizează în două grupe (vezi schema 6.2):





*Schema 6.2. Clasificarea veniturilor cooperativei*

**Veniturile din activitatea operațională** cuprind sumele rezultate din activitatea de bază a întreprinderii.

**Veniturile din activitatea neoperațională** cuprind sumele primite sau de primit din alte feluri de activități ale întreprinderii.

La contabilizarea veniturilor apar două probleme principale:

- 1) evaluarea (măsurarea) veniturilor, adică determinarea mărimii (sumei) acestora, care trebuie să fie reflectată în contabilitate și rapoartele financiare;
- 2) constatarea veniturilor, adică stabilirea perioadei de gestiune în care veniturile trebuie să fie reflectate în contabilitate și rapoartele financiare.

În conformitate cu cerințele S.N.C., veniturile se determină la valoarea venală, care reprezintă suma cu care activele (serviciile) pot fi schimbate în procesul operațiunii comerciale între părțile independente, informate și interesate, care au consimțit tranzacția. Valoarea venală care rezultă din tranzacții este negociată de vânzător și cumpărător sau beneficiarul activului și cuprinde suma mijloacelor bănești primite sau de primit sau sub altă formă de compensare.

În cazuri distincte, suma veniturilor poate fi mai mică sau mai mare decât valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor vândute. Astfel, în cazul când mărfurile se vând la prețuri reduse, adică cu o sumă mai mică decât prețul obișnuit de vânzare, veniturile se constată la o sumă mai joasă, dar nu la prețul obișnuit.

### **Exemplul 6.2**

*Prețul de vânzare obișnuit al mărfii constituie 10 lei pentru o unitate (fără TVA). Cumpărătorul a procurat un lot de mărfuri în cantitate de 2 000 unități și s-a achitat în numerar, acordându-i-se pentru aceasta o reducere de preț în mărime de 5 % din volumul total de vânzări. În exemplul de față vânzătorul constată veniturile în sumă de 19 000 lei [20 000 – 1 000 (2 000 × 5 / 100)], adică cu diminuarea reducerii acordate.*

La schimbul de mărfuri sau servicii veniturile se determină în felul următor: dacă se produce schimbul cu mărfuri și servicii identice cu aceeași valoare, aceasta nu se consideră tranzacție aducătoare de venit. Schimbul de produse, mărfuri și servicii neidentice (operațiuni pe bază de barter) se consideră o tranzacție aducătoare de venit. În acest caz veniturile se evaluează la valoarea venală a mărfurilor și serviciilor primite pe calea schimbului, ajustată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora virate (primite). Dacă valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor primite nu poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine, veniturile se evaluează la valoarea venală a produselor, mărfurilor transmise pe

calea schimbului sau a serviciilor prestate, ajustată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora virate (primite).

### **Exemplul 6.3**

*Cooperativa "DX" efectuează schimbul mărfurilor la valoarea de bilanț de 30 000 lei cu utilaje la valoarea venală de 40 000 lei, cu plată suplimentară în sumă de 3 000 lei. Venitul se constată în sumă de 37 000 lei (40 000 – 3 000).*

*Cooperativa "DX" livrează mărfuri în valoare de 15 000 lei și plătește suplimentar 6 000 lei întreprinderii de reparații pentru serviciile de reparații prestate, în calitate de schimb, a căror valoare venală nu poate fi determinată cu certitudine. În cazul de față veniturile se constată la valoarea venală a produselor predate, ținându-se cont de suma mijloacelor bănești virate, adică 21 000 lei (15 000 + 6 000).*

Veniturile se constată la respectarea unor criterii anumite, care diferă în funcție de sursele de obținere a acestora: vânzarea produselor finite și a mărfurilor, prestarea serviciilor, acordarea activelor proprii în folosința altor persoane. Criteriile generale pentru constatarea tuturor felurilor de venituri sunt:

- a) existența unei certitudini întemeiate că avantajele economice aferente tranzacției vor fi obținute de cooperativă;
- b) existența posibilității reale de a determina cu certitudine suma veniturilor.

Veniturile se constată numai atunci când întreprinderea are o certitudine întemeiată în vederea obținerii acestora. În unele cazuri, o astfel de certitudine survine numai după primirea mijloacelor bănești sau după înlăturarea incertitudinilor de natură diversă. De exemplu, în cazul apariției creanțelor dubioase, mărimea acestora se trece la majorarea cheltuielilor perioadei sau la diminuarea rezervei create în prealabil, dar nu se raportează la micșorarea sumei veniturilor constatate și reflectate anterior în rapoartele financiare.

La constatarea veniturilor este necesar de a respecta principiul prudenței sau a conservatismului, potrivit căruia veniturile se constată și se reflectă în contabilitate numai atunci când acestea sunt câștigate și întreprinderea este sigură că le va obține.

### **Exemplul 6.4**

*În luna decembrie 2001 cooperativa "DX" și S.R.L. "Stejar" au tranzacționat livrarea unui lot de mărfuri cu expedierea acestuia în luna februarie 2002. În acest caz firma nu este sigură că tranzacția va fi efectuată. Principiul prudenței impune ca veniturile să nu fie constatate și reflectate în rapoartele financiare până la momentul livrării reale și transmiterii drepturilor de proprietate asupra produselor cumpărătorului. Astfel, dacă lotul de mărfuri se livrează cumpărătorului în anul 2002, veniturile se constată de asemenea în acest an.*

Majoritatea cooperativelor obțin venituri din prestarea serviciilor sau vânzarea mărfurilor (produselor). Conform *S.N.C.*, veniturile din aceste operațiuni se constată în baza principiului specializării exercițiilor în timpul livrării mărfurilor sau prestării serviciilor, indiferent de momentul încasării efective a mijloacelor bănești. Astfel, mijloacele bănești pot fi primite de întreprindere nu numai în perioada în care au fost constatate veniturile, ci și în perioadele precedentă și ulterioară. De exemplu, o cooperativă poate primi de la membrii săi mijloace bănești în avans pentru procurarea mărfurilor. În acest caz, dacă mijloacele bănești aferente livrării mărfurilor care vor fi livrate în anul următor, sunt încasate în anul curent, veniturile trebuie să fie constatate în anul următor. Bani primii se înregistrează nu ca venit al anului curent, ci ca datorii față de părțile legate.

În unele cazuri *S.N.C.* admite constatarea veniturilor după instalarea efectivă a mărfurilor (produselor) vândute, cu condiția că vânzătorul păstrează drepturile proprietarului. De

exemplu, dacă mărfurile sunt livrate cu condiția instalării acestora la cumpărător și lucrările de instalare constituie o parte importantă a contractului, veniturile se constată numai după instalarea și primirea mărfurilor de cumpărător. La vânzarea prin consignație veniturile se constată numai după comercializarea efectivă a mărfurilor terților, întrucât până la acest moment mărfurile reprezintă proprietatea furnizorului și pot fi returnate lui.

### 6.3.2. Evidența analitică și sintetică a veniturilor

Evidența analitică a veniturilor se ține pe tipuri de venituri, surse și perioade de obținere. Pentru evidența sintetică sunt destinate conturile din *clasa 6 "Venituri"*:

- *611 "Venituri din vânzări"*,
- *612 "Alte venituri operaționale"*,
- *621 "Venituri din activitatea de investiții"*,
- *622 "Venituri din activitatea financiară"*,
- *623 "Venituri excepționale"*.

Conturile de venituri sunt conturi de pasiv. În cursul perioadei de gestiune în creditul acestor conturi se înregistrează cu total cumulativ de la începutul anului sumele veniturilor constatate în conformitate cu prevederile *S.N.C.* corespunzătoare, iar în debit – trecerea la finele anului de gestiune a veniturilor acumulate în contul de rezultate financiare.

La întocmirea rapoartelor financiare trimestriale rulajele creditoare ale conturilor de venituri se înregistrează în *Raportul privind rezultatele financiare* pe rândurile corespunzătoare. Rezultatele financiare pe fiecare trimestru se determină prin calcul, fără întocmirea formulelor contabile.

Înregistrările în conturile de venituri se efectuează în baza următoarelor documente primare:

- facturi de expediție,
- facturi fiscale,
- procese-verbale de primire-predare a lucrărilor executate (serviciilor prestate),
- dispoziții de plată,
- bonuri de încasări etc.

La constatarea veniturilor se întocmesc următoarele formule contabile:

- **Venituri din vânzări:**

*Dt 241 "Casa";*

*Dt 242 "Cont de decontare";*

*Dt 243 "Cont valutar" – la suma încasărilor din vânzarea produselor, mărfurilor și serviciilor prestate (fără TVA și accize);*

*Dt 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale";*

*Dt 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate";*

*Dt 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului" – la valoarea de vânzare a produselor, mărfurilor vândute și serviciilor prestate (fără TVA și accize), conform facturilor prezentate pentru plată cumpărătorilor, clienților, părților legate, angajaților cooperativei;*

*Dt 422 "Venituri anticipate pe termen lung";*

*Dt 515 "Venituri anticipate curente" – la suma veniturilor din vânzări, obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente;*

*Ct 611 "Venituri din vânzări" – la suma totală a veniturilor din vânzări constatată în decursul anului de gestiune.*

- **Alte venituri operaționale:**

*Dt 241 "Casa";*

*Dt 242 "Cont de decontare";*

- Dt 243 “Cont valutar”** – la suma încasărilor (fără TVA și accize) din vânzarea altor active curente (materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată, titluri de valoare pe termen scurt etc.);
- Dt 221 “Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”;**
- Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;**
- Dt 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”** – la valoarea de vânzare a altor active curente realizate (fără TVA și accize), conform facturilor prezentate pentru plată cumpărătorilor, părților legate, angajaților cooperativei;
- Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”;**
- Dt 211 “Materiale”;**
- Dt 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”;**
- Dt 215 “Producția în curs de execuție”;**
- Dt 216 “Produse”;**
- Dt 217 “Mărfuri”** – la valoarea plusurilor de bunuri materiale constatate cu ocazia inventarierii, precum și în mărimea depășirii valorii realizabile nete a acestora, conform evaluării precedente în limitele costului (valorii de intrare) lor;
- Dt 228 “Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”** – la sumele calculate pentru activele nemateriale și materiale pe termen lung, predate în arendă operațională;
- Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”** – la suma amenzilor, penalităților, despăgubirilor calculate și a altor sancțiuni pentru nerespectarea clauzelor contractelor încheiate, suma pretențiilor recunoscute de către cumpărători și clienți și/sau stabilite de organele judiciare;
- Dt 422 “Venituri anticipate pe termen lung”;**
- Dt 515 “Venituri anticipate curente”** – la suma altor venituri operaționale, obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente;
- Ct 612 “Alte venituri operaționale”** – la suma totală a altor venituri operaționale constatată în decursul anului de gestiune.

• **Venituri din activitatea de investiții:**

- Dt 241 “Casa”;**
- Dt 242 “Cont de decontare”;**
- Dt 243 “Cont valutar”** – la sumele încasate din vânzarea activelor pe termen lung (fără TVA și accize);
- Dt 223 “Creanțe pe termen scurt ale părților legate”;**
- Dt 227 “Creanțe pe termen scurt ale personalului”;**
- Dt 229 “Alte creanțe pe termen scurt”** – la valoarea de vânzare a activelor pe termen lung ieșite (fără TVA și accize) livrate terților și personalului;
- Dt 228 “Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate”** – la suma dividendelor, dobânzilor, veniturilor calculate din participațiile în alte întreprinderi;
- Dt 111 “Active nemateriale”;**
- Dt 121 “Active materiale în curs de execuție”;**
- Dt 123 “Mijloace fixe”** – la valoarea plusurilor de active pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii;
- Dt 211 “Materiale”** – la valoarea materialelor rezultate din lichidarea mijloacelor fixe care depășește valoarea rămasă calculată anticipat;
- Dt 341 “Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”** – la suma ecartului de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieșite;
- Dt 422 “Venituri anticipate pe termen lung”;**
- Dt 515 “Venituri anticipate curente”** – la suma veniturilor din activitatea de investiții, obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente;
- Ct 621 “Venituri din activitatea de investiții”** – la suma totală a veniturilor din activitatea de investiții constatate în decursul anului de gestiune.

• **Venituri din activitatea financiară:**

- Dt 111 "Active nemateriale";*
- Dt 121 "Active materiale în curs de execuție";*
- Dt 122 "Terenuri";*
- Dt 123 "Mijloace fixe";*
- Dt 211 "Materiale"*
- Dt 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*
- Dt 217 "Mărfuri" – la valoarea activelor primite cu titlu gratuit de la alte persoane juridice și fizice;*
- Dt 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale";*
- Dt 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate";*
- Dt 224 "Avansuri pe termen scurt acordate";*
- Dt 241 "Casa";*
- Dt 243 "Cont valutar";*
- Dt 227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului";*
- Dt 521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale";*
- Dt 522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate";*
- Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul" – la suma veniturilor din diferențele de curs valutar aferente mijloacelor bănești, creanțelor și datoriilor în valută străină;*
- Dt 241 "Casa";*
- Dt 242 "Cont de decontare";*
- Dt 243 "Cont valutar" – la suma subvențiilor primite din buget, primelor, premiilor, precum și a încasărilor de la alte persoane sub formă de sume sponsorizate, conform contractelor de neangajare în activitatea de concurență;*
- Dt 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii" – la suma angajamentelor și datoriilor de deponent anulate, a căror termen de prescripție a expirat;*
- Dt 422 "Venituri anticipate pe termen lung";*
- Dt 515 "Venituri anticipate curente" – la suma veniturilor din activitatea financiară obținute în perioadele precedente, dar aferente perioadei de gestiune curente;*
- Ct 622 "Venituri din activitatea financiară" – la suma totală a veniturilor din activitatea financiară constatate în decursul anului de gestiune.*

• **Venituri excepționale:**

- Dt 211 "Materiale";*
- Dt 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată";*
- Dt 217 "Mărfuri";*
- Dt 241 "Casa";*
- Dt 242 "Cont de decontare";*
- Dt 243 "Cont valutar" – la valoarea activelor și suma mijloacelor bănești primite de la organele de stat, persoanele juridice și fizice pentru recuperarea pierderilor din evenimentele excepționale;*
- Dt 229 "Alte creanțe pe termen scurt" – la sumele de primit de la companiile de asigurări pentru recuperarea pierderilor din evenimentele excepționale;*
- Ct 623 "Venituri excepționale" – la suma totală a veniturilor din evenimentele excepționale constatate în decursul anului de gestiune.*

La finele anului de gestiune conturile de venituri se închid prin trecerea veniturilor acumulate în contul 351 "Rezultat financiar total".

În acest caz se întocmește formula contabilă:

- Dt 611 "Venituri din vânzări";*
- Dt 612 "Alte venituri operaționale";*

*Dt 621 "Venituri din activitatea de investiții";*  
*Dt 622 "Venituri din activitatea financiară";*  
*Dt 623 "Venituri excepționale";*  
*Ct 351 "Rezultat financiar total".*

După această operațiune conturile de venituri se închid, iar în contul **351 "Rezultat financiar total"** se determina profitul net (pierderea) al anului de gestiune. În acest scop, se compară rulajele debitor (cheltuieli acumulate) și creditor (venituri acumulate) ale acestui cont. Dacă suma totală a veniturilor depășește suma cheltuielilor, cooperativa obține profit care se reflectă prin formula contabilă:

*Dt 351 "Rezultat financiar total";*  
*Ct 333 "Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune".*

În cazul când suma veniturilor este mai mică decât suma cheltuielilor, cooperativa suportă pierderi, care se reflectă prin formula contabilă inversă:

*Dt 333 "Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune";*  
*Ct 351 "Rezultat financiar total".*

După înregistrarea profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune, contul **351 "Rezultat financiar total"** se închide și nu se reflectă în rapoartele financiare.

Suma profitului net (pierderii) al perioadei de gestiune se înregistrează în rândul 150 din **Raportul privind rezultatele financiare** și se reportează în **Bilanțul contabil** în rândul 590 "**Profitul net (pierderea) al anului de gestiune**".

Formulele contabile privind înregistrarea și decontarea veniturilor se reflectă în următoarele registre contabile:

- **Registrul-jurnal de evidență a operațiilor economice** (f. nr.S-1) sau **Borderoul de evidență a vânzărilor și rezultatelor financiare** (f. nr. S-13) – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil simplificat;
- **Registre deschise pentru conturile 611, 612, 621, 622 și 623** – în cazul aplicării de către cooperativă a sistemului contabil complet.

## Capitolul 7. Contabilitatea capitalului social

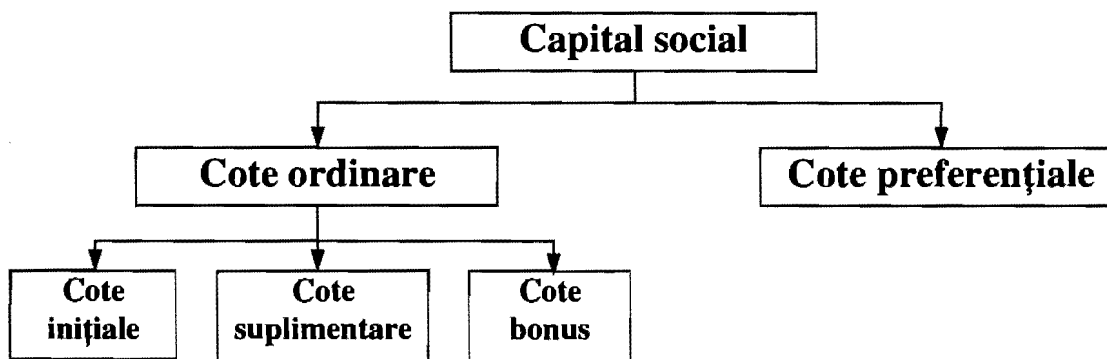
### Obiectivele capitolului:

- *Definirea capitalului social al cooperativei și identificarea componentelor acestuia.*
- *Descrierea modului de contabilizare a formării capitalului social al cooperativei.*
- *Gruparea operațiunilor cu cotele ordinare și preferențiale în funcție de necesitatea reflectării lor în conturile contabile sintetice.*
- *Explicarea modului de contabilizare a modificării capitalului social al cooperativei.*

### 7.1. Contabilitatea formării capitalului social

Capitalul social reprezintă o parte componentă de bază a capitalului propriu al cooperativei de întreprinzător. După destinația sa capitalul social, pe de o parte, servește ca sursă principală de formare a patrimoniului, care este minim necesar pentru desfășurarea activității statutare a cooperativei. Pe de altă parte, capitalul social are menirea de a garanta interesele financiare ale creditorilor cooperativei.

Conform legislației în vigoare, capitalul social al cooperativei poate conține câteva părți componente, prezentate în schema 7.1.



*Schema 7.1. Componenta capitalului social al cooperativei de întreprinzător*

Contabilizarea operațiunilor de formare și modificare a capitalului social al cooperativei se reglementează prin actele legislative și normative cu caracter general și special. Ultimele includ, în particular:

- *Legea nr.73-XV.*
- *Indicații metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător.*

Modul de formare a capitalului social în cooperativele de întreprinzător se caracterizează printr-un șir de particularități. În special, capitalul social al cooperativei, format la crearea acesteia, cuprinde exclusiv cotele inițiale ale fondatorilor. Ca rezultat, valoarea capitalului social la acest moment este egală cu valoarea cotelor inițiale, stabilite în documentele de constituire a cooperativei.

Drept aporturi în contul achitării cotelor inițiale pot servi mijloacele bănești și patrimoniul nebănesc. Dacă actele de constituire stipulează necesitatea depunerii de fondatori a aporturilor bănești, mijloacele depuse în contul cotelor inițiale se acumulează până la data înregistrării de stat a cooperativei pe un cont bancar provizoriu.

Aporturile nebănești în contul achitării cotelor inițiale ale fondatorilor se evaluează în modul stabilit de statutul cooperativei, iar rezultatul evaluării se aprobă prin decizia organului împuternicit al cooperativei (adunării generale a membrilor sau Consiliului cooperativei).

Conform prevederilor actelor normative nominalizate mai sus, formarea capitalului social inițial se reflectă în contabilitate după înregistrarea de stat a cooperativei. Evidența analitică a

capitalului social se ține pe fiecare fondator în *Contul personal al membrului cooperativei*. La reflectarea formării capitalului social în documentul indicat se introduc înregistrări privind mărimea cotei inițiale a fondatorului, ponderea cotei în valoarea totală a capitalului social, achitarea (neachitarea) cotei.

Evidența sintetică a capitalului social al cooperativei se ține în contul de pasiv 311 "*Capital statutar*". În dezvoltarea acestui cont, în care se generalizează informații cu privire la situația și modificarea capitalului social, cooperativa poate deschide următoarele subconturi:

- 3111 "*Capital inițial înregistrat*" – pentru evidența existenței și mișcării cotelor ordinare inițiale ale fondatorilor la valoarea înregistrată în documentele de constituire a cooperativei;
- 3112 "*Alt capital format în acord*" – pentru evidența existenței și mișcării cotelor ordinare și preferențiale după înregistrarea cooperativei.

Cooperativa poate deschide în dezvoltarea subcontului 3112 "*Alt capital format în acord*" conturi de gradul III pentru evidența separată a cotelor inițiale, cotelor suplimentare, cotelor bonus și cotelor preferențiale.

La reflectarea formării capitalului social aporturile bănești, depuse de către fondatori în contul achitării cotelor inițiale, se înregistrează ca intrare a mijloacelor bănești, iar aporturile nebănești și cele bănești neachitate – ca capital nevărsat prin formula contabilă:

*Dt 242 "Cont de decontare"* – la suma mijloacelor bănești încasate (depuse);

*Dt 313 "Capital nevărsat"* – la valoarea aporturilor nebănești și valoarea aporturilor bănești neachitate care în conformitate cu documentele de constituire vor fi depuse în rate;

*Ct 311 "Capital statutar"* – la suma valorii cotelor inițiale a fondatorilor prevăzute în documentele de constituire a cooperativei.

Deopotrivă cu *contractul de constituire* și *adeverința înregistrării de stat* a cooperativei, în calitate de documente justificative pentru reflectarea formulei contabile indicate mai sus servesc de asemenea: *dispoziția de casă* – în cazul depunerii mijloacelor bănești în numerar, *dispoziția de plată* – în cazul depunerii aporturilor bănești prin virament.

În continuare stingerea datoriilor fondatorilor privind achitarea cotelor inițiale se reflectă în contabilitate ca intrări de mijloace bănești, alte active și micșorare a capitalului nevărsat:

*Dt 111 "Active nemateriale";*

*Dt 123 "Mijloace fixe";*

*Dt 131 "Investiții pe termen lung în părți nelegate";*

*Dt 211 "Materiale";*

*Dt 217 "Mărfuri";*

*Dt 241 "Casa";*

*Dt 242 "Cont de decontare"* și alte conturi de evidență a activelor;

*Ct 313 "Capital nevărsat".*

Primirea patrimoniului nebănesc în contul achitării cotelor poate fi justificată prin *procesul-verbal de primire-predare* – pentru active pe termen lung, precum și *factura de expediție sau factura fiscală* – pentru mărfuri și materiale.

### Exemplul 7.1

*Fondatorii cooperativei de întreprinzător au încheiat la 7 august 2001 contractul de constituire a cooperativei cu capitalul social în valoare de 3 500 lei. Contractul de constituire prevede depunerea aporturilor bănești în sumă de 1 700 lei și a patrimoniului nebănesc în valoare de 1 800 lei.*

*Până la momentul înregistrării de stat a cooperativei fondatorii au depus în contul bancar provizoriu suma totală a mijloacelor bănești prevăzută în contractul de constituire. La 18*



septembrie 2001 a fost efectuată înregistrarea de stat a cooperativei. După înregistrarea cooperativei formarea capitalului social se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

<b>Dt 242 "Cont de decontare"</b>	1 700 lei;
<b>Dt 313 "Capital nevărsat"</b>	1 800 lei;
<b>Ct 311 "Capital statutar"</b>	3 500 lei.

La 10 octombrie 2001 în conformitate cu contractul de constituire, fondatorii au predat cooperativei:

- mijloace fixe în valoare de 1 000 lei;
- materiale în valoare de 800 lei.

Stingerea datoriilor fondatorilor privind achitarea cotelor inițiale se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

<b>Dt 123 "Mijloace fixe"</b>	1 000 lei;
<b>Dt 211 "Materiale"</b>	800 lei;
<b>Ct 313 "Capital nevărsat"</b>	1 800 lei.

Conform prevederilor **Legii nr. 73-XV**, documentele de constituire trebuie să conțină termenele, în care fiecare fondator este obligat să depună aporturi în contul cotei sale inițiale. În realitate fondatorii din diferite motive obiective și subiective uneori încalcă condițiile fixate în contractul de constituire și statutul cooperativei. Aceste situații apar frecvent în cazul depunerii aporturilor în rate sau achitării cotelor contra patrimoniu nebănesc. După expirarea termenului stipulat în documentele de constituire pentru depunerea aportului în contul cotei membrul plătește cooperativei dobânda în mărimea stabilită de statutul cooperativei. Suma dobânzii calculate se înregistrează în conturile contabile ale cooperativei în felul următor:

<b>Dt 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate";</b>
<b>Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții".</b>

La primirea dobânzii în contabilitate se întocmește formula contabilă:

<b>Dt 241 "Casa";</b>
<b>Dt 242 "Cont de decontare";</b>
<b>Ct 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate".</b>

Reflectarea în contabilitate a acestor formule se justifică prin **nota contabilității cu privire la calculul dobânzii, dispoziția de casă și dispoziția de plată**.

### **Exemplul 7.2**

Conform contractului de constituire a cooperativei fondatorul Ion Plugaru este obligat să depună aporturi bănești în contul cotei sale inițiale în valoarea totală de 700 lei în modul următor:

- a) prima rată – 350 lei – până la înregistrarea de stat a cooperativei;
- b) a doua rată – 200 lei – nu mai târziu de 31 octombrie 2001;
- c) a treia rată – 150 lei – nu mai târziu de 30 noiembrie 2001.

Același document stipulează obligația fondatorului Tudor Eșanu să depună în contul cotei sale inițiale un cal la valoarea estimativă de 1 000 lei nu mai târziu de 31 octombrie 2001.

Fondatorul Ion Plugaru a efectuat a doua și a treia depunere în contul cotei sale inițiale cu întârziere de 32 și 48 zile respectiv din cauza insuficienței disponibilităților bănești. Concomitent a fost încasată dobânda cuvenită. Fondatorul Tudor Eșanu până la finele anului 2001 (ceea ce constituie 61 zile de întârziere la data raportului anual) n-a depus aportul nebănesc din cauza mortalității animalelor în legătură cu epizootia. În conformitate cu statutul cooperativei, care prevede calcularea dobânzii în mărime de 0,1 % din suma neachitată pentru fiecare zi de întârziere, suma totală a dobânzii în cazul dat se determină în felul următor:

## Capitolul 7. Contabilitatea capitalului social

<i>fondatorul Ion Plugaru</i>	$200 \times 32 \times 0,05 : 100 = 3,2 \text{ lei,}$
	$150 \times 48 \times 0,05 : 100 = 3,6 \text{ lei,}$
<i>fondatorul Tudor Eșanu</i>	$1\ 000 \times 61 \times 0,05 : 100 = \underline{30,5 \text{ lei,}}$
	<i>Total</i> 37,3 lei.

*La calcularea dobânzii se întocmește formula contabilă:*

<b>Dt 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"</b>	37,3 lei;
<b>Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții"</b>	37,3 lei.

*Suma dobânzii încasate de la fondatorul Ion Plugaru se reflectă prin formula contabilă:*

<b>Dt 241 "Casa"</b>	6,8 lei;
<b>Ct 228 "Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate"</b>	6,8 lei.

*Dobânda aferentă aportului neachitat de fondatorul Tudor Eșanu în sumă de 30,5 lei va fi reflectată în Bilanțul contabil în componența creanțelor pe termen scurt privind veniturile calculate.*

În practica economică a cooperativelor uneori apar situații când valoarea estimativă a aportului nebănesc indivizibil depășește mărimea cotei convenite membrului. În acest caz organul împuternicit al cooperativei adoptă de comun acord cu deținătorul cotei decizia cu privire la soluționarea problemei. În particular, diferența menționată poate fi înregistrată ca:

- datorie a cooperativei față de membru, care urmează să fie achitată de cooperativă contra mijloace bănești sau să fie folosită în continuare ca aport în contul cotei suplimentare;
- împrumut acordat cooperativei;
- vărsământ în capitalul suplimentar;
- ajutor financiar;
- patrimoniu predat cooperativei cu titlu gratuit.

În funcție de decizia luată, la suma diferenței se întocmește următoarea formulă contabilă:

<b>Dt 123 "Mijloace fixe"</b> și alte conturi de evidență a activelor;	
<b>Ct 537 "Datorii față de fondatori și alți participanți"</b> – dacă diferența este considerată drept datorie a cooperativei față de membru;	
<b>Ct 413 "Împrumuturi pe termen lung"</b> sau	
<b>Ct 513 "Împrumuturi pe termen scurt"</b> – dacă diferența este considerată drept împrumut acordat cooperativei;	
<b>Ct 312 "Capital suplimentar"</b> – dacă diferența este considerată drept vărsământ în capitalul suplimentar al cooperativei;	
<b>Ct 622 "Venituri din activitatea financiară"</b> – dacă diferența se tratează ca patrimoniu predat cooperativei cu titlu gratuit.	

*În calitate de document justificativ pentru reflectarea acestei formule contabile servește extrasul din procesul-verbal al adunării (ședinței) organului împuternicit al cooperativei.*

### Exemplul 7.3

*Conform contractului de constituire a cooperativei trei fondatori sunt obligați în termen de trei luni după înregistrarea de stat a cooperativei să depună în contul cotelor inițiale patrimoniul nebănesc indivizibil:*

	<i>Cota inițială, lei</i>	<i>Aportul nebănesc</i>	<i>Valoarea estimativă a aportului, lei</i>
<i>Ilie Pruteanu</i>	1000	<i>motocicletă</i>	1 300
<i>Nicolae Scurtu</i>	900	<i>cal</i>	1 200
<i>Mihai Tofan</i>	900	<i>căruță</i>	1 100.

*Consiliul cooperativei a adoptat de comun acord cu fondatorii cointeresați următoarea decizie:*

1. *A considera depășirea valorii estimative a aportului nebănesc al fondatorului Ilie Pruteanu asupra mărimii cotei inițiale în suma totală de 300 lei drept datorie a cooperativei față de fondator. A achita datoria în cauză contra mijloace bănești în curs de o lună după transmiterea aportului nebănesc cooperativei.*
2. *A considera depășirea valorii estimative a aportului nebănesc al fondatorului Nicolae Scurtu asupra mărimii cotei inițiale în suma totală de 300 lei drept împrumut acordat cooperativei pe termen de 6 luni. A calcula dobânda privind împrumutul în cauză conform contractului încheiat între membrul cooperativei și cooperativă.*
3. *A considera depășirea valorii estimative a aportului nebănesc al fondatorului Mihai Tofan asupra mărimii cotei inițiale în suma totală de 200 lei drept patrimoniu predat cooperativei cu titlu gratuit.*

*Conform datelor prezentate în contabilitate, se întocmesc următoarele formule contabile:*

1. *După înregistrarea de stat a cooperativei la valoarea cotelor inițiale ale fondatorilor:*

<b>Dt</b> 313 "Capital nevărsat"	2 800 lei;
<b>Ct</b> 311 "Capital statutar"	2 800 lei.

2. *La momentul transmiterii patrimoniului nebănesc în contul cotelor inițiale:*

<b>Dt</b> 123 "Mijloacele fixe" – la valoarea estimativă a aporturilor depuse	3 600 lei;
<b>Ct</b> 313 "Capital nevărsat" – la valoarea cotelor inițiale ale fondatorilor	2 800 lei;
<b>Ct</b> 537 "Datorii față de fondatori și alți participanți" – la suma diferenței dintre valorile cotei și aportului considerată drept datorie a cooperativei față de membru	300 lei;
<b>Ct</b> 513 "Împrumuturi pe termen scurt" – la suma diferenței dintre valorile cotei și aportului considerată drept împrumut acordat cooperativei	300 lei;
<b>Ct</b> 622 "Venituri din activitatea financiară" – la suma diferenței dintre valorile cotei și aportului considerată drept patrimoniu predat cooperativei cu titlu gratuit	200 lei.

## **7.2. Contabilitatea modificării capitalului social**

Conform legislației în vigoare, unul din principiile de bază ale activității cooperativei de întreprinzător reprezintă formarea capitalului social **variabil**. Aceasta înseamnă că în procesul desfășurării activității sale cooperativa recurge frecvent la majorarea sau micșorarea capitalului social, modificarea proporțiilor între părțile componente ale acestuia. Totodată nu toate operațiunile efectuate de cooperativa și membrii acesteia cu cotele ordinare sau preferențiale se reflectă în conturile contabile sintetice. Din acest punct de vedere operațiunile menționate pot fi clasificate în modul prezentat în schema 7.2.

Din schema 7.2 rezultă că prima grupă cuprinde operațiunile în urma cărora se schimbă proprietarul cotelor, iar mărimile sumare ale cotelor respective rămân neschimbate. În acest caz în conturile contabile sintetice nu se efectuează înregistrări. Modificările corespunzătoare se reflectă în conturile personale ale membrilor cooperativei.

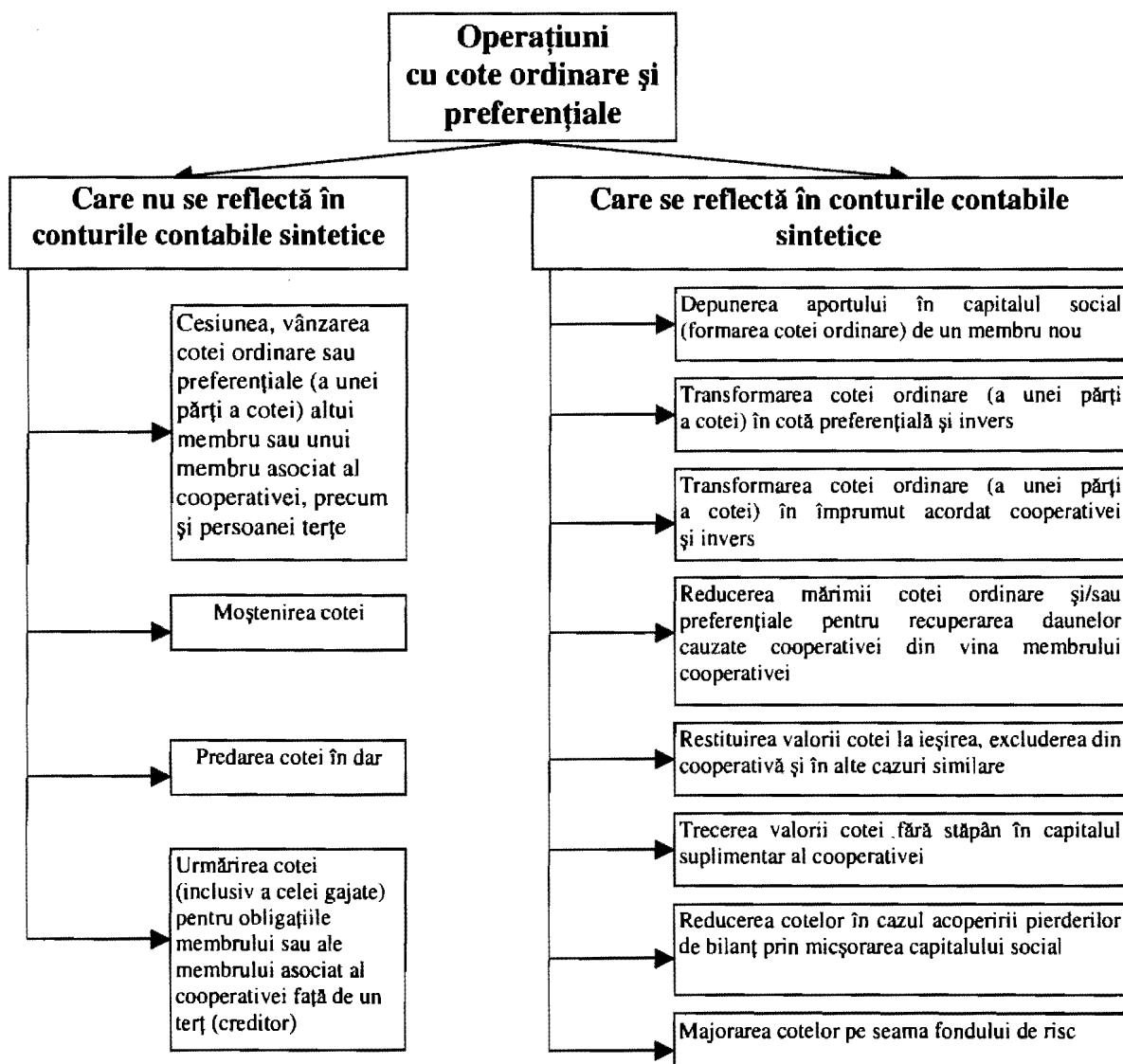
A doua grupă de operațiuni cuprinde cazurile când se modifică mărimea cotelor ordinare sau preferențiale. Operațiunile în cauză necesită reflectarea acestora în conturile contabile sintetice. În continuare vom examina conținutul și modul de contabilizare a acestor operațiuni.

Spre deosebire de alți agenți economici, care reflectă modificările capitalului statutar în contabilitate după introducerea schimbărilor respective în statutul și registrul de înregistrare de stat, cooperativa de întreprinzător contabilizează modificările capitalului social în conturile contabile fără schimbarea statutului său. Această particularitate, care în mod direct decurge din prevederile **Legii nr. 73-XV**, condiționează momentul și caracterul documentelor justificative necesare pentru reflectarea modificărilor capitalului social în contabilitate. Înregistrarea acestor

modificări se efectuează în contul 311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord" la data stabilită în decizia corespunzătoare a organului împuternicit al cooperativei. În calitate de documente justificative în acest caz servesc *extrasul din procesul-verbal al adunării generale sau al ședinței Consiliului cooperativei*. Soldul subcontului 3112 "Alt capital format în acord" poate fi creditor – se înregistrează în pasivul bilanțului cu semnul plus sau debitor – se reflectă în pasivul bilanțului cu semnul minus. Totodată soldul subcontului nominalizat cu semnul minus nu poate depăși capitalul inițial înregistrat.

În cazul când un membru nou obține calitatea de membru al cooperativei și depune aporturi în contul cotei inițiale, se întocmesc aceleași formule contabile ca și la formarea capitalului social al cooperativei.

Operațiunea transformării cotei ordinare (a unei părți a cotei) în cotă preferențială se reflectă în contul 311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord" ca micșorare a mărimii cotei ordinare concomitent cu majorarea mărimii cotei preferențiale. Un caz invers reprezintă transformarea cotei (unei părți a cotei) preferențiale în cota suplimentară. Înregistrările contabile se efectuează la data aprobării deciziei (acordului) Consiliului cooperativei privind transformarea cotelor. Modificările corespunzătoare se introduc în conturile personale ale membrilor cooperativei la care se anexează extrasul din procesul-verbal al ședinței Consiliului cooperativei.



**Schema 7.2. Gruparea operațiunilor cu cote ordinare și preferențiale, în funcție de necesitatea reflectării lor în conturile contabile sintetice**

**Exemplul 7.4**

Din cauza imposibilității participării sistematice la adunările generale ale cooperativei membrul Anatol Crudu a depus cererea privind transformarea cotei sale inițiale ordinare în valoare de 500 lei în cotă preferențială. Totodată membrul Nicu Donțu care deține 8 la sută din numărul total de voturi ale membrilor cooperativei a depus cererea privind transformarea cotei sale preferențiale în valoare de 300 lei în cotă suplimentară cu scopul de a mări cota deținută de voturi peste 10 %. Cererile au fost examinate la ședința Consiliului cooperativei, unde a fost adoptată decizia referitoare la acordul Consiliului privind transformările solicitate.

La data adoptării deciziei Consiliului în baza extrasului din procesul-verbal în contabilitatea cooperativei se întocmesc formulele contabile:

1. Transformarea cotei ordinare a membrului Anatol Crudu în cotă preferențială:
 

<b>Dt</b>	311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord", contul de gradul III 31121 "Cote inițiale"	500 lei;
<b>Ct</b>	311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord", contul de gradul III 31124 "Cote preferențiale"	500 lei.
  
2. Transformarea cotei preferențiale a membrului Nicu Donțu în cotă ordinară:
 

<b>Dt</b>	311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord", contul de gradul III 31124 "Cote preferențiale"	300 lei;
<b>Ct</b>	311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord", contul de gradul III 31122 "Cote suplimentare"	300 lei.

În cazul transformării cotei ordinare sau preferențiale (a unei părți a cotei) în împrumut acordat cooperativei în debitul contului 311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord" se înregistrează micșorarea valorii cotelor corespunzătoare concomitent cu contabilizarea apariției (majorării) împrumuturilor pe termen lung sau scurt de la părți legate în creditul contului 413 "Împrumuturi pe termen lung" sau 513 "Împrumuturi pe termen scurt". Reflectarea formulei indicate în conturile sintetice se justifică prin *acordul de împrumut* încheiat între cooperativă și membrul acesteia în modul stabilit de adunarea generală a cooperativei. Documentul nominalizat trebuie să conțină data și termenul acordării împrumutului, ceea ce condiționează momentul reflectării operațiunii de transformare în contabilitate și determină constatarea împrumutului ca datorii pe termen lung sau scurt.

**Exemplul 7.5**

În urma micșorării numărului membrilor cooperativei unul din membri deține peste 20 % din capitalul social. După primirea avizului cooperativei despre depășirea plafonului stabilit de legislație membrul a depus cererea privind transformarea surplusului în suma totală de 370 lei (care cuprinde mărimea integrală a cotei preferențiale în sumă de 300 lei și o parte a cotei inițiale ordinare în sumă de 70 lei) în împrumut acordat cooperativei. În baza acordului Consiliului cooperativei cu privire la transformarea solicitată membrul cooperativei a încheiat cu cooperativa un contract de împrumut pe termen de 6 luni.

La data încheierii contractului în contabilitatea cooperativei s-a înregistrat formula contabilă:

- |           |  |          |
|-----------|--|----------|
| <b>Dt</b> | 311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord",<br>contul de gradul III 31121 "Cote inițiale"      | 70 lei;  |
| <b>Dt</b> | 311 "Capital statutar", subcontul 3112 "Alt capital format în acord",<br>contul de gradul III 31124 "Cote preferențiale" | 300 lei; |
| <b>Ct</b> | 513 "Împrumuturi pe termen scurt", subcontul 5132 "Împrumuturi<br>pe termen scurt de la părți legate"                    | 370 lei. |

În procesul activității economice a cooperativelor de întreprinzător apar și situații cu caracter invers, când împrumutul acordat cooperativei de membrul acesteia se transformă în cotă suplimentară sau preferențială. Operațiunea menționată se reflectă în contabilitate ca micșorare a împrumuturilor pe termen lung sau scurt de la părți legate în debitul conturilor 413 “*Împrumuturi pe termen lung*” sau 513 “*Împrumuturi pe termen scurt*” și majorare a altui capital format în acord – în creditul contului 311 “*Capital statutar*”.

**Exemplul 7.6**

*La expirarea contractului privind acordarea cooperativei a unui împrumut de membrul acesteia în sumă de 500 lei pe termen de 9 luni s-a constatat insuficiența mijloacelor bănești necesare pentru rambursarea împrumutului și achitarea dobânzii în sumă de 140 lei. Membrul cooperativei a căzut de acord cu propunerea de a transforma suma totală a datoriei (640 lei) în cotă suplimentară și a depus cererea corespunzătoare la adresa Consiliului cooperativei. În baza examinării cererii Consiliul a adoptat decizia cu privire la transformarea împrumutului în cotă suplimentară.*

În baza extrasului din procesul-verbal al ședinței Consiliului cooperativei în contabilitate se întocmește formula contabilă:

<b>Dt</b>	513 “ <i>Împrumuturi pe termen scurt</i> ”, subcontul 5132 “ <i>Împrumuturi pe termen scurt de la părți legate</i> ”	640 lei;
<b>Ct</b>	311 “ <i>Capital statutar</i> ”, subcontul 3112 “ <i>Alt capital format în acord</i> ”, contul de gradul III 31122 “ <i>Cote suplimentare</i> ”	640 lei.

Cotele ordinare și preferențiale pot servi în calitate de mijloc de plată pentru recuperarea daunelor cauzate cooperativei din vina membrului. În acest caz reducerea mărimii cotei ordinare sau preferențiale se reflectă în contabilitate ca micșorare a altui capital format în acord în debitul contului 311 “*Capital statutar*” concomitent cu stingerea creanței membrului cooperativei privind recuperarea daunei în creditul contului 223 “*Creanțe pe termen scurt ale părților legate*”. Micșorarea cotelor pentru recuperarea daunelor recunoscute de persoana vinovată se contabilizează în baza *extrasului din procesul-verbal al adunării (ședinței) organului de conducere a cooperativei*. În caz contrar, înregistrările corespunzătoare se reflectă în baza *deciziei organului judiciar*.

**Exemplul 7.7**

*Conform procesului-verbal privind rezultatele inventarierii materialelor în cooperativă, s-au constatat lipsuri de materiale în sumă de 150 lei la valoarea de bilanș din vina gestionarului – membru al cooperativei. Gestionarul a recunoscut vina sa și la ședința Consiliului cooperativei a fost luată decizia privind restituirea valorii de bilanș a materialelor cu aplicarea coeficientului 1,5 pe seama micșorării cotei ordinare deținute de membrul în cauză.*

În baza datelor nominalizate mai sus, în contabilitatea cooperativei vor fi întocmite următoarele formule contabile (vezi tabelul 7.1):

**Tabelul 7.1**

**Înregistrări contabile privind recuperarea daunelor recunoscute pe seama micșorării cotei ordinare**

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Correspondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea lipsurilor de materiale la valoarea de bilanș a acestora	714	211	150
2.	Reflectarea creanței gestionarului privind recuperarea daunei cu aplicarea coeficientului 1,5	223	612	225
3.	Reflectarea reducerii cotei ordinare pentru recuperarea daunei	311	223	225

(în lei)

Conform legislației în vigoare, membrii cooperativei poartă solidar răspundere subsidiară în limita părților nevărsate ale cotelor ordinare, ce aparțin altor membri, dacă patrimoniul cooperativei este insuficient pentru satisfacerea revendicărilor creditorilor cooperativei. Din punct de vedere practic membrii sunt obligați, în caz de necesitate, să efectueze vărsăminte în limita capitalului nevărsat al cooperativei. Încasarea vărsămintelor se reflectă în contabilitate în debitul conturilor 241 "Casa", 242 "Cont de decontare". Totodată în creditul contului 537 "Datorii față de fondatori și alți participanți" se înregistrează apariția datoriei cooperativei față de acești membri.

În continuare se contabilizează în mod obișnuit satisfacerea revendicărilor creditorilor pe seama vărsămintelor percepute: se debitează **conturile de evidență a datoriilor pe termen lung sau scurt** în corespondență cu creditul **conturilor de evidență a mijloacelor bănești**.

Achitarea părților nevărsate ale cotelor ordinare în mod benevol sau în baza deciziei instanței judecătorești se reflectă în debitul **conturilor de evidență a mijloacelor bănești** și creditul contului 313 "Capital nevărsat".

Ulterior în conturile contabile se înregistrează stingerea datoriilor cooperativei față de membrii, ce au purtat răspundere subsidiară, concomitent cu ieșirea mijloacelor bănești:

*Dt 537 "Datorii față de fondatori și alți participanți";*

*Ct 241 "Casa";*

*Ct 242 "Cont de decontare".*

Formulele contabile prezentate mai sus se justifică prin *dispoziții de casă* – în cazul încasării sau eliberării mijloacelor bănești în numerar și *dispoziții de plată* – în cazul efectuării achitărilor prin virament.

Este evident că operațiunile economice de acest tip apar mai frecvent în cazurile de lichidare a cooperativelor de întreprinzător, dar pot fi efectuate și în decursul desfășurării activității ordinare a cooperativei.

### **Exemplul 7.8**

*La expirarea contractului de credit, acordat cooperativei pe termen de 10 luni de banca comercială, suma totală a datoriilor, inclusiv dobânda aferentă creditului în cauză, a alcătuit 1 360 lei. Mijloacele bănești și alte active disponibile valorează la moment 985 lei. În același timp, conform datelor conturilor personale ale membrilor cooperativei, doi fondatori din cinci au datorii privind depunerea aporturilor în contul cotelor inițiale în suma totală de 460 lei. Acești fondatori au refuzat să achite imediat datoriile lor din cauza lipsei mijloacelor disponibile.*

*După cum rezultă din datele prezentate mai sus, insuficiența patrimoniului disponibil al cooperativei în comparație cu revendicarea creditorului constituie 375 lei (1 360 – 985), ceea ce se încadrează în limita părților nevărsate ale cotelor ordinare. În conformitate cu prevederile legislației în vigoare, trei fondatori ai cooperativei, care au depus integral aporturi în capitalul social, au decis să efectueze vărsăminte bănești pentru satisfacerea revendicării creditorului în suma necesară. Vărsămintele încasate au fost transferate pentru achitarea datoriilor față de creditor.*

*Cooperativa a cerut achitarea cotelor nevărsate de doi fondatori pe cale judiciară. Achitarea cerută a fost obținută în numerar prin executarea actului judecătoresc. Pe seama acestor mijloace cooperativa și-a achitat datoriile față de membrii care au purtat solidar răspundere subsidiară.*

*La efectuarea acestor operațiuni în contabilitatea cooperativei se întocmesc următoarele formule contabile (vezi tabelul 7.2):*

**Înregistrări contabile privind vărsămintele în cazul răspunderii subsidiare a membrilor cooperativei**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea încasării vărsămintelor fondatorilor	242	537	375
2.	Reflectarea achitării datoriilor față de creditor	511	242	375
3.	Reflectarea achitării cotelor nevărsate de doi fondatori	241	313	460
4.	Reflectarea achitării datoriilor față de membrii care au purtat solidar răspundere subsidiară	537	241	375

În cadrul activității economice a cooperativei cotele ordinare și preferențiale ale membrilor pot să-și piardă valoarea reală din cauza inflației sau în cazuri de forță majoră. Pentru restituirea valorii pierdute a cotelor legislația în vigoare permite cooperativei să folosească mijloacele fondului de risc, format anterior din profitul net. În cazul aprobării deciziei adunării generale a membrilor cooperativei cu privire la utilizarea fondului de risc, pentru acoperirea pierderii valorii reale a cotelor în contabilitate se reflectă micșorarea fondului de risc în debitul contului 322 *“Rezerve prevăzute de statut”* concomitent cu creșterea mărimii cotelor în creditul contului 311 *“Capital statutar”*, subcontul 3112 *“Alt capital format în acord”*.

**Exemplul 7.9**

La fondarea cooperativei capitalul social în suma totală de 1 250 lei a fost format din cinci cote egale ale fondatorilor. În curs de 2 ani cooperativa a creat pe seama profitului obținut fondul de risc în sumă de 830 lei. Totodată din cauza inflației cotele inițiale s-au devalorizat și mărimea capitalului social a devenit insuficientă pentru întreținerea activității economice a cooperativei.

La adresa cooperativei a fost depusă o cerere de obținere a calității de membru al cooperativei. În cerere solicitantul a indicat posibilitatea de a efectua aportul bănesc în contul cotei inițiale în sumă nu mai mare de 500 lei. Ținând cont de devalorizarea cotelor inițiale ale fondatorilor și de plafonul de participare la capitalul social al cooperativei, stabilit de legislație, adunarea generală a membrilor cooperativei a hotărât:

1. Să utilizeze mijloacele fondului de risc în sumă de 750 lei pentru restituirea proporțională a pierderii valorii cotelor inițiale ale fondatorilor din cauza inflației.
2. Să accepte cererea solicitantului privind obținerea calității de membru al cooperativei cu cota inițială de 500 lei, ceea ce constituie 20 % din valoarea majorată a capitalului social în sumă de 2 500 lei (1 250 + 750 + 500).

În baza extrasului din procesul-verbal al adunării generale a membrilor cooperativei în contabilitate va fi întocmită următoarea formulă contabilă privind acoperirea pierderii valorii cotelor inițiale ale fondatorilor pe seama fondului de risc:

**Dt** 322 *“Rezerve prevăzute de statut”*, subcontul 3222 *“Fond de risc”* 750 lei;  
**Ct** 311 *“Capital statutar”*, subcontul 3112 *“Alt capital format în acord”* 750 lei.

La ieșirea benevolă sau la excluderea membrului din cooperativă și în alte situații similare cooperativa este obligată, conform legislației în vigoare, să restituie membrului valoarea cotelor ordinare și preferențiale. Totodată legislația nu permite cooperativei răscumpărarea cotelor. Aceasta înseamnă că în cazurile restituirii valorii cotelor în cooperativă nu apare **capital retras** și respectiv în contabilitate nu se folosește contul omonim 314.



Reflectarea operațiunii de restituire a valorii cotelor în conturile contabile sintetice se efectuează în modul următor:

- la sosirea termenului de executare a deciziei organului împuternicit al cooperativei privind restituirea valorii cotei în debitul contului 311 “*Capital statutar*”, subcontul 3112 “*Alt capital format în acord*” se înregistrează micșorarea valorii cotelor corespunzătoare concomitent cu apariția (majorarea) datoriei față de membru, ce se contabilizează în creditul contului 537 “*Datorii față de fondatori și alți participanți*”;
- la data transmiterii efective a mijloacelor bănești fostului membru în debitul contului 537 “*Datorii față de fondatori și alți participanți*” se reflectă stingerea datoriei privind restituirea cotei în corespondență cu creditul **conturilor de evidență a mijloacelor bănești**. Dacă restituirea se efectuează contra patrimoniu nebănesc, ieșirea acestui patrimoniu se contabilizează ca operațiune ordinară de vânzare.

În calitate de document justificativ pentru întocmirea primei formule contabile din schema nominalizată mai sus servește *extrasul din procesul-verbal al adunării (ședinței) organului împuternicit al cooperativei*. A doua formulă contabilă poate fi justificată prin următoarele documente: *dispoziția de casă, dispoziția de plată, procesul-verbal de primire-predare* – pentru active pe termen lung, *factura de expediție sau factura fiscală* – pentru mărfuri și materiale.

### Exemplul 7.10

*La ședința Consiliului cooperativei a fost examinată cererea membrului privind ieșirea din cooperativă. Decizia Consiliului prevede restituirea valorii cotei ordinare în sumă de 750 lei prin predarea materialelor, valoarea de bilanș a cărora constituie 510 lei, și a valorii cotei preferențiale în sumă de 250 lei contra mijloace bănești în numerar. Termenul de executare a obligațiilor de restituire: peste o lună după adoptarea deciziei Consiliului, dar nu mai târziu de 2 luni.*

*Conform datelor prezentate mai sus în contabilitatea cooperativei se întocmesc următoarele formule contabile (vezi tabelul 7.3):*

Tabelul 7.3

### Înregistrări contabile privind restituirea valorii cotelor la ieșirea membrilor din cooperativă

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea datoriilor cooperativei privind restituirea cotei ordinare	3112	537	750
2.	Reflectarea datoriilor cooperativei privind restituirea cotei preferențiale	3112	537	250
3.	Eliberarea mijloacelor bănești în numerar	537	241	250
4.	Reflectarea valorii de bilanș a materialelor predate în contul restituirii cotei ordinare	714	211	510
5.	Reflectarea valorii de vânzare a materialelor predate în contul restituirii cotei ordinare	537	612	750

În cadrul activității economice a cooperativei de întreprinzător uneori se creează situații când din diferite motive membrul întrerupe relațiile cu cooperativă fără înștiințarea prealabilă a organelor de conducere și depunerea cererii de ieșire din cooperativă. După expirarea termenului de 3 ani din ziua întreruperii relațiilor cota acestui membru se consideră drept cotă fără stăpân. În conformitate cu **hotărârea unanimă a adunării generale sau instanței**

*judecătorești*, adoptată în baza probelor documentare privind imposibilitatea găsirii deținătorului cotei fără stăpân, valoarea acestei cote poate fi trecută în capitalul suplimentar al cooperativei. În acest caz la data adoptării deciziei corespunzătoare în debitul contului 311 “*Capital statutar*” se înregistrează micșorarea **altui capital format în acord**, iar în creditul contului 312 “*Capital suplimentar*” – majorarea **capitalului suplimentar**.

### **Exemplul 7.11**

*La expirarea termenului de 3 ani din ziua efectuării ultimei tranzacții cu membrul cooperativei Aurel Platon Consiliul cooperativei a întreprins măsuri privind găsirea acestui membru. Măsurile n-au dat rezultate pozitive și probele documentare corespunzătoare (certificatul biroului de adrese etc.) au fost prezentate adunării generale a membrilor cooperativei. Adunarea a adoptat hotărârea unanimă cu privire la trecerea valorii cotei inițiale ordinare a acestui membru în sumă de 150 lei și a cotei preferențiale în sumă de 85 lei în capitalul suplimentar al cooperativei.*

*În baza extrasului din procesul-verbal al adunării generale în contabilitatea cooperativei se întocmește formula contabilă:*

<i>Dt</i>	<i>311 “Capital statutar”, subcontul 3112 “Alt capital format în acord”, contul de gradul III 31121 “Cote inițiale”</i>	<i>150 lei;</i>
<i>Dt</i>	<i>311 “Capital statutar”, subcontul 3112 “Alt capital format în acord”, contul de gradul III 31124 “Cote preferențiale”</i>	<i>75 lei;</i>
<i>Ct</i>	<i>312 “Capital suplimentar”</i>	<i>225 lei.</i>

Sistematizarea informației cu privire la operațiunile formării și modificării capitalului social al cooperativelor de întreprinzător se efectuează în registrele contabile, forma și conținutul cărora depind de sistemul contabil utilizat în cooperativa respectivă.

În cazul aplicării sistemului contabil simplificat sunt posibile două variante de reflectare și acumulare a operațiunilor privind formarea și modificarea capitalului social:

- în baza *Registrului-jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1);
- cu utilizarea *Borderoului de evidență a capitalului propriu* (f. nr.S-8).

Dacă cooperativa aplică sistemul contabil complet, pentru sistematizarea operațiunilor privind formarea și modificarea capitalului social se folosește registrul “*Capital propriu*”, în care se înregistrează operațiunile reflectate în creditul conturilor 311 “*Capital statutar*”, 312 “*Capital suplimentar*”, 313 “*Capital nevărsat*”.

## Capitolul 8. Contabilitatea repartizării profitului net

---

### Obiectivele capitolului:

- *Descrierea modului de contabilizare a calculării și plății dividendelor.*
- *Explicarea modului de reflectare în contabilitate a acoperirii pierderilor de bilanț.*
- *Descrierea modului de contabilizare a constituirii și utilizării rezervelor (fondurilor) cooperativei.*
- *Examinarea modului de înregistrare în contabilitate a calculării cotelor bonus.*

Profitul net (pierdere netă) reprezintă rezultatul financiar al perioadei de gestiune după impozitare. Cu alte cuvinte, profitul net se determină prin scăderea din profitul până la impozitare a sumei cheltuielilor (economiei) aferente impozitului pe venit.

Contabilizarea operațiunilor de repartizare a profitului cooperativei se reglementează prin actele legislative și normative cu caracter general și special. Ultimele includ, în particular:

- *Legea nr.73-XV.*
- *Indicații metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzători”.*

Suma profitului net (pierderii nete) al anului de gestiune se determină în contul 351 *“Rezultat financiar total”*, în care la finele anului se trec veniturile și cheltuielile acumulate pe toate felurile de activități ale cooperativei. Tot aici se determină rezultatul financiar contabil (adică profitul sau pierderea până la impozitare) ca diferența dintre suma totală a veniturilor și suma totală a cheltuielilor. După reflectarea în acest cont a cheltuielilor (economiei) aferente impozitului pe venit, suma diferenței dintre rulajele debitoare și creditoare va reprezenta rezultatul financiar net. În acest caz în contabilitate se întocmesc următoarele formule contabile:

- la suma profitului net:

*Dt 351 “Rezultat financiar total”,*

*Ct 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”;*

- la suma pierderii nete:

*Dt 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”,*

*Ct 351 “Rezultat financiar total”.*

Conform legislației în vigoare, repartizarea profitului net al cooperativei este de competență exclusivă a adunării generale. Totodată **Legea nr.73-XV** prevede prezentarea raportului financiar anual către adunarea generală anuală a membrilor cooperativei. În conformitate cu legea sus-menționată, această adunare se convoacă în termen de cel mult 50 de zile de la expirarea anului financiar, ale cărui rezultate urmează a fi examinate de adunare. De aici rezultă că la momentul întocmirii raportului financiar anual încă nu există decizia proprietarilor cooperativei privind repartizarea profitului net al anului de gestiune.

Dat fiind faptul că fiecare an financiar nou trebuie să se înceapă cu soldul “zero” al contului 333 *“Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”*, la reformarea bilanțului contabil se efectuează trecerea soldului acestuia la rezultatele anilor precedenți:

- la suma profitului net:

*Dt 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”,*

*Ct 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”;*

- la suma pierderii nete:

*Dt 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”,*

*Ct 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”.*

În continuare repartizarea profitului net al cooperativei, conform deciziei adunării generale, va fi reflectată în contul 332 *“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”*.

Adunarea generală poate distribui profitul net al cooperativei în următoarele scopuri:

- plata dividendelor;
- acoperirea pierderilor de bilanț;
- constituirea rezervelor (fondurilor);
- calcularea cotelor bonus;
- alte scopuri.

Din punctul de vedere al succesiunii direcțiilor de repartizare a profitului cooperativei, plata dividendelor reprezintă direcția primordială. Dreptul la dividende îl au deținătorii cotei preferențiale înregistrați în registrul membrilor cooperativei în orice perioadă a anului pentru care se anunță dividende. Aceasta înseamnă că persoanele fizice și juridice, ce dețineau cota preferențială în decurs de orice perioadă în cadrul anului respectiv, nu pierd dreptul asupra dividendelor, indiferent de faptul dacă ele au rămas sau nu deținătoare ale cotei preferențiale la momentul anunțării dividendelor.

În baza deciziei adunării generale privind distribuirea profitului net pentru plata dividendelor suma totală a lor se repartizează între deținătorii cotelor preferențiale. Conform **Legii nr.73-XV**, mărimea dividendelor ce se cuvine fiecărui deținător se determină proporțional cu valoarea cotei preferențiale și perioada de timp pe parcursul căreia cota a fost folosită de cooperativă în cursul anului pentru care se anunță dividendele. De aici rezultă că pentru reflectarea dividendelor calculate în evidența analitică, adică în conturile personale ale membrilor cooperativei, în calitate de document justificativ servește *calculul dividendelor cuvenite deținătorilor cotelor preferențiale*.

În conturile contabile sintetice calcularea dividendelor se reflectă ca micșorare a profitului concomitent cu apariția (creșterea) datoriilor cooperativei față de deținătorii cotelor preferențiale:

**Dt 32** *“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”*;

**Ct 537** *“Datorii față de fondatori și alți participanți”*.

Această formulă contabilă se întocmește la data anunțării dividendelor și se justifică prin *extrasul din procesul-verbal al adunării generale a membrilor cooperativei*.

Dividendele anunțate, de regulă, se plătesc acționarilor sub formă de mijloace bănești. În acest caz în debitul contului 537 *“Datorii față de fondatori și alți participanți”* se înregistrează micșorarea datoriei cooperativei față de deținătorii cotelor preferențiale în corespondență cu creditul *conturilor de evidență a mijloacelor bănești*.

Totodată achitarea dividendelor, cu acordul Consiliului cooperativei și al fiecărui deținător al cotei preferențiale, poate căpăta și alte forme, de exemplu:

- prin eliberarea patrimoniului nebănesc;
- prin stingerea datoriei deținătorului cotei preferențiale privind cota sa ordinară suplimentară neachitată;
- prin majorarea cotei preferențiale;
- prin transformarea în împrumut acordat cooperativei.

În funcție de forma acceptată a achitării dividendelor, se întocmește următoarea formulă contabilă:

**Dt 537** *“Datorii față de fondatori și alți participanți”* – la suma dividendelor achitate;

**Ct 611** *“Venituri din vânzări”*, **612** *“Alte venituri operaționale”*, **621** *“Venituri din activitatea de investiții”* – la valoarea estimativă a patrimoniului nebănesc;

**Ct 313** *“Capital nevărsat”* – la suma trecută în contul datoriei deținătorului cotei preferențiale privind cota sa ordinară suplimentară neachitată;

**Ct 311** *“Capital statutar”* – la suma majorării cotei preferențiale;

**Ct 413 “Împrumuturi pe termen lung”** sau

**Ct 513 “Împrumuturi pe termen scurt”** – la suma dividendelor transformate în împrumut acordat cooperativei.

Legislația în vigoare stipulează obligația cooperativei de a plăti dividende în termen de 6 luni de la data anunțării lor, dacă decizia adunării generale nu prevede un termen mai mic. Pentru dividendele anunțate și neplătite în termenul prevăzut se calculează dobânda în mărimea stabilită de statutul cooperativei. În contabilitate suma dobânzii se include în alte cheltuieli operaționale ale cooperativei concomitent cu majorarea datoriilor cooperativei față de deținătorii cotelor preferențiale prin întocmirea formulei contabile:

**Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”;**

**Ct 537 “Datorii față de fondatori și alți participanți”.**

Plata dobânzii se înregistrează ca micșorare a datoriei față de deținătorii cotelor preferențiale și ieșire a mijloacelor bănești:

**Dt 537 “Datorii față de fondatori și alți participanți”;**

**Ct 241 “Casa”;**

**Ct 242 “Cont de decontare”.**

**Exemplul 8.1**

La adunarea generală a membrilor cooperativei convocată la 8 februarie 2002 a fost adoptată decizia privind distribuirea profitului net al anului 2001 în suma totală de 2 800 lei, din care 40 % – pentru plata dividendelor.

La repartizarea sumei totale a dividendelor ( $1\ 120\ lei = 2\ 800 \times 40 : 100$ ) între deținătorii cotelor preferențiale a fost efectuat următorul calcul (vezi tabelul 8.1):

**Tabelul 8.1**

**Calculul repartizării dividendelor**

(în lei)							
Nr. crt.	Deținătorul cotei preferențiale	Perioada de deținere a cotei în decursul anului 2001	Numărul de zile în perioada de deținere	Mărimea cotei preferențiale	Suma de calcul	Coeficientul de repartizare	Suma dividendelor
A	1	2	3	4	$5 = 3 \times 4$	6	$7 = 5 \times 6$
1.	Nicolae Cadu	01.07 – 31.12	184	700	128 800	0,00406	523
2.	Petru Cucu	01.07 – 23.10	115	500	57 500	0,00406	233
3.	Vasile Popa	24.10 – 31.12	69	500	34 500	0,00406	140
4.	Ion Zmeu	01.07 – 31.12	184	300	55 200	0,00406	224
	<b>Total</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>276 000</b>	<b>0,00406</b>	<b>1 120</b>

**Notă.** Coeficientul de repartizare se determină ca raportul dintre suma totală a dividendelor și suma totală de calcul ( $0,00406 = 1\ 120 : 276\ 000$ ).

În condițiile insuficienței mijloacelor bănești necesare pentru plata dividendelor anunțate în suma totală la ședința Consiliului cooperativei de comun acord cu deținătorii cotelor preferențiale a fost luată decizia privind:

- 1) plata sumei dividendelor în numerar convenite lui Petru Cucu;
- 2) transformarea dividendelor calculate lui Nicolae Cadu în împrumut acordat cooperativei pe termen de 2 ani;
- 3) utilizarea dividendelor calculate lui Vasile Popa pentru stingerea datoriei privind cota suplimentară neachitată;

4) achitarea dividendelor calculate lui Ion Zmeu prin eliberarea materialelor, valoarea de bilanț ale cărora alcătuiește 190 lei și valoarea estimativă – 224 lei.

În baza datelor de mai sus în contabilitatea cooperativei vor fi întocmite următoarele formule contabile (vezi tabelul 8.2):

Tabelul 8.2

**Înregistrări contabile privind calcularea și plata dividendelor**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea dividendelor anunțate	332	537	1 120
2.	Achitarea dividendelor lui Petru Cucu în numerar	537	241	233
3.	Transformarea dividendelor lui Nicolae Cadu în împrumut pe termen lung	537	413	523
4.	Utilizarea dividendelor lui Vasile Popa pentru stingerea datoriei privind cota sa suplimentară neachitată	537	313	140
5.	Reflectarea valorii de bilanț a materialelor eliberate lui Ion Zmeu în contul achitării dividendelor calculate	714	211	190
6.	Reflectarea valorii estimative a materialelor eliberate lui Ion Zmeu	537	612	224

A două direcție de distribuire a profitului în cooperativă reprezintă acoperirea pierderilor de bilanț. La efectuarea acestei operațiuni economice trebuie de luat în considerare următoarele aspecte. Conform legislației în vigoare, cooperativa are dreptul de reportare eșalonată a pierderilor fiscale pe următorii ani cu scopul de a micșora suma venitului impozabil la calcularea impozitului pe venit. În particular, cooperativele agricole de prestări servicii pot reporta pierderile pe următorii 5 ani, alte cooperative de întreprinzător – pe 3 ani. Aceasta înseamnă că pentru cooperativă nu este convenabilă acoperirea pierderilor până la expirarea termenului nominalizat.

Totodată acumularea pierderilor neacoperite poate cauza situația când mărimea capitalului propriu al cooperativei devine mai mică decât mărimea capitalului social al acesteia. În acest caz cooperativa suferă un șir de consecințe negative, inclusiv și interdicția de a anunța dividendele. De aici rezultă că după expirarea termenului de reportare a pierderilor pe următorii ani sau în cazul când a fost luată decizia privind nereportarea pierderilor, cooperativa este cointereseată să acopere aceste pierderi.

Pentru acoperirea pierderilor cooperativa poate folosi un șir de surse, printre care legislația în vigoare evidențiază, în primul rând, profitul net nerepartizat.

Ținând cont de competența exclusivă a adunării generale privind distribuirea profitului net și luând în considerare termenul de convocare a adunării generale anuale, poate fi formulată următoarea concluzie. În momentul adoptării deciziei cu privire la acoperirea pierderilor cooperativei pe seama profitului net nerepartizat aceste pierderi, precum și profitul nerepartizat sunt reflectate în contabilitate în contul 332 **“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”**.

De aici rezultă că pentru evidența adecvată a operațiunilor privind acoperirea pierderilor de bilanț cooperativa trebuie să deschidă subconturi separate în dezvoltarea contului sintetic 332 **“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** pe perioade (ani) corespunzătoare de apariție a rezultatelor financiare. Ca rezultat, operațiunea economică privind acoperirea pierderilor pe seama profitului net nerepartizat va fi reflectată în contabilitate în felul următor:

- Dt 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul “Profit nerepartizat al anului respectiv”;
- Ct 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul “Pierdere neacoperită a anului respectiv”.

Formula contabilă prezentată mai sus se întocmește la data adoptării deciziei adunării generale privind distribuirea profitului și se justifică prin *extrasul din procesul-verbal al adunării generale a membrilor cooperativei*.

### Exemplul 8.2

La expirarea anului 2004 cooperativa de întreprinzător a înregistrat profit net în sumă de 4 600 lei. Totodată s-a constatat că mărimea capitalului propriu al cooperativei a devenit mai mică decât mărimea capitalului social al acesteia în urma acumulării pierderilor neacoperite ale anilor precedenți în suma totală de 6 800 lei, inclusiv:

- pierderi neacoperite ale anului 2003 – 800 lei;
- pierderi neacoperite ale anului 2002 – 2 500 lei;
- pierderi neacoperite ale anului 2001 – 3 500 lei.

La 7 februarie 2005 adunarea generală a membrilor cooperativei a adoptat hotărârea cu privire la distribuirea profitului net al anului 2004 în sumă de 3 500 lei pentru acoperirea pierderilor anului 2001.

În contabilitate se întocmește următoarea formulă:

- Dt 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”,  
subcontul “Profit nerepartizat al anului 2004 ” 3 500 lei;
- Ct 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”,  
subcontul “Pierdere neacoperită a anului 2001” 3 500 lei.

În calitate de alte surse pentru acoperirea pierderilor cooperativei pot fi folosite mijloacele rezervelor (fondurilor) prevăzute de statutul cooperativei, precum și mijloacele rezervelor (fondurilor) stabilite de legislație. În acest caz, în baza deciziei adunării generale cu privire la acoperirea pierderilor, în contabilitatea cooperativei se întocmește formula contabilă:

- Dt 321** “Rezerve stabilite de legislație”;
- Dt 322** “Rezerve prevăzute de statut”;
- Ct 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul  
“Pierdere neacoperită a anului respectiv”.

Dacă mărimea profitului net și a rezervelor (fondurilor) menționate mai sus este insuficientă pentru acoperirea pierderilor, conform deciziei adunării generale a membrilor cooperativei, în acest scop pot fi micșorate proporțional toate cotele ordinare. În acest caz în contabilitatea cooperativei se înregistrează:

- Dt 311** “Capital statutar”, subcontul 3112 “Alt capital format în acord”;
- Ct 332** “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul  
“Pierdere neacoperită a anului respectiv”.

### Exemplul 8.3

La expirarea anului financiar 2002 s-a constatat că mărimea capitalului propriu al cooperativei a devenit mai mică decât mărimea capitalului social al acesteia din cauza pierderilor de bilanț neacoperite. În condițiile lipsei profitului net adunarea generală a membrilor cooperativei a adoptat hotărârea cu privire la utilizarea capitalului de rezervă în

sumă de 800 lei pentru acoperirea pierderilor anului 2002 și micșorarea în același scop a cotelor ordinare în suma totală de 1 000 lei.

Înregistrările contabile vor fi:

1. Reflectarea acoperirii pierderilor pe seama capitalului de rezervă:

<b>Dt</b>	<b>321 “Rezerve stabilite de legislație”</b>	800 lei;
<b>Ct</b>	<b>332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul “Pierdere neacoperită a anului 2002”</b>	800 lei.

2. Reflectarea acoperirii pierderilor pe seama micșorării cotelor ordinare:

<b>Dt</b>	<b>311 “Capital statutar”, subcontul 3112 “Alt capital format în acord”</b>	1 000 lei;
<b>Ct</b>	<b>332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, subcontul “Pierdere neacoperită a anului 2002”</b>	1 000 lei.

Conform legislației în vigoare, cooperativa de întreprinzător distribuie în mod obligatoriu profitul net pentru formarea capitalului de rezervă și a fondului de dezvoltare a cooperativei. Evidența rezervelor (fondurilor) obligatorii se ține în contul sintetic **321 “Rezerve stabilite de legislație”**, în cadrul căruia se deschid următoarele subconturi:

- **3211 “Capital de rezervă”,**
- **3212 “Fond de dezvoltare”.**

Pe lângă rezervele (fondurile) obligatorii cooperativa de întreprinzător are dreptul să formeze pe seama profitului net rezerve (fonduri) stabilite de statutul cooperativei. Pentru contabilizarea acestor rezerve (fonduri) se utilizează contul sintetic **322 “Rezerve prevăzute de statut”**, în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi:

- **3221 “Fond indivizibil”,**
- **3222 “Fond de risc”** și alte subconturi pentru evidența altor fonduri prevăzute de statutul cooperativei.

Formarea (majorarea) rezervelor și fondurilor cooperativei pe seama defalcărilor din profitul net se înregistrează în **debitul** contului **332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** în contrapartidă cu contul **321 “Rezerve stabilite de legislație”** și/sau **322 “Rezerve prevăzute de statut”**.

În componența capitalului de rezervă al cooperativei, în afară de defalcări din profitul net, se include și taxa de intrare percepută în conformitate cu prevederile statutului cooperativei. În acest caz în contabilitate se reflectă majorarea mijloacelor bănești și rezervelor stabilite de legislație.

#### **Exemplul 8.4**

*La adunarea generală a membrilor cooperativei convocată pe data de 8 februarie 2002 a fost adoptată decizia privind distribuirea profitului net al anului 2001 în suma totală de 3 200 lei. În particular, 5 % din suma totală a profitului se defalchează în capitalul de rezervă, 10 % – în fondul de dezvoltare și 3 % – în fondul de risc. Totodată adunarea a acceptat cererea lui Dumitru Crețu privind obținerea calității de membru al cooperativei. Taxa de intrare în sumă de 7 lei a fost achitată de solicitant în numerar.*

*În baza datelor nominalizate mai sus, în contabilitatea cooperativei vor fi întocmite următoarele formule contabile (vezi tabelul 8.3):*



Tabelul 8.3

**Înregistrări contabile privind formarea rezervelor și fondurilor**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma
		debit	credit	
1.	Reflectarea defalcărilor în capitalul de rezervă	332	321	160
2.	Reflectarea defalcărilor în fondul de dezvoltare	332	321	320
3.	Reflectarea defalcărilor în fondul de risc	332	322	96
4.	Încasarea taxei de intrare	241	321	7

Stabilirea direcțiilor de utilizare a rezervelor (fondurilor) create ține de competența exclusivă a adunării generale a membrilor cooperativei. În baza deciziei corespunzătoare a acestui organ de conducere, utilizarea mijloacelor rezervelor (fondurilor) disponibile se contabilizează în debitul conturilor de evidență a rezervelor (fondurilor) în corespondență cu creditul conturilor care reflectă consumul acestor mijloace.

În exemplele 7.9 și 8.3 din prezenta lucrare a fost descris modul de contabilizare a operațiunilor de utilizare a rezervelor pentru acoperirea pierderilor de bilanț, precum și a celor de utilizare a fondului de risc pentru acoperirea pierderii valorii reale a cotelor. În continuare vom examina particularitățile reflectării în contabilitate a utilizării fondului de dezvoltare.

Pentru efectuarea controlului asupra formării și utilizării fondului de dezvoltare a cooperativei în cadrul subcontului 3212 “Fond de dezvoltare” pot fi deschise două conturi de gradul III:

- 32121 “Fond de dezvoltare constituit”,
- 32122 “Fond de dezvoltare utilizat”.

Utilizarea fondului de dezvoltare pentru procurarea activelor pe termen lung cu destinație productivă conform bugetului cooperativei sau conform deciziei corespunzătoare a adunării generale se înregistrează prin corespondența internă între conturile de gradul III indicate mai sus. Suma totală a fondului de dezvoltare care se reflectă în rapoartele financiare la efectuarea acestei operațiuni nu se micșorează. Concomitent se înregistrează formulele contabile obișnuite privind intrarea activelor pe termen lung.

**Exemplul 8.5**

Conform prevederilor bugetului cooperativei, a fost procurat un autocamion parțial uzat la valoarea contractuală de 2 300 lei pe seama mijloacelor fondului de dezvoltare. Achitățile cu vânzătorul au fost efectuate prin virament la data perfectării procesului-verbal respectiv de primire-predare.

În contabilitatea cooperativei vor fi reflectate următoarele înregistrări contabile (vezi tabelul 8.4):

Tabelul 8.4

**Înregistrări contabile privind procurarea mijloacelor fixe pe seama fondului de dezvoltare**

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Corespondența conturilor		Suma în lei
		debit	credit	
1.	Reflectarea valorii de intrare a autocamionului	123	521	2 300
2.	Reflectarea achitării autocamionului	521	242	2 300
3.	Reflectarea utilizării fondului de dezvoltare	321, subcontul 3222, contul de gradul III 32121	321, subcontul 3222, contul de gradul III 32122	2 300



## Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare

---

### Obiectivele capitolului:

- *Dezvăluirea destinației, componenței și modului de prezentare a rapoartelor financiare.*
- *Examinarea lucrărilor premergătoare întocmirii rapoartelor financiare.*
- *Descrierea modului de întocmire a rapoartelor financiare în baza unui exemplu concret.*

### 9.1. Destinația, componența și modul de prezentare a rapoartelor financiare

Rapoartele financiare ale cooperativei cuprind informația sistematizată privind evenimentele care influențează activitatea cooperativei, precum și operațiunile economice ale acesteia. Scopul întocmirii rapoartelor financiare îl constituie prezentarea unei informații accesibile utilizatorilor externi și interni privind situația patrimonială și financiară a cooperativei, indicatorii activității acesteia și fluxul mijloacelor bănești.

În conformitate cu *S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”*, pentru realizarea acestui scop rapoartele financiare ale cooperativei trebuie să conțină informații privind:

- activele care se află sub controlul cooperativei și constituie surse de fluxuri eventuale de mijloace bănești (sau alte avantaje economice în viitor);
- pasivele cooperativei care constituie surse de retrageri eventuale de mijloace bănești (sau alte avantaje economice în viitor);
- fluxul mijloacelor bănești ale cooperativei în cursul perioadei de gestiune (pentru pronosticarea fluxurilor eventuale de mijloace bănești în viitor);
- fluxul capitalului propriu al cooperativei.

Componența și modul de prezentare a rapoartelor financiare ale cooperativei sunt stabilite de *Legea contabilității, Legea nr.73-XV, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, S.N.C. 1 “Politica de contabilitate”, S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”, S.N.C. 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”, S.N.C. 7 “Raportul privind fluxul mijloacelor bănești”*, alte Standarde Naționale de Contabilitate aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

Componența rapoartelor financiare ale cooperativei depinde de perioada pentru care acestea se întocmesc și de sistemul contabil aplicat.

La toate întreprinderile, inclusiv cooperativele, perioadele de gestiune pentru care se întocmesc și se prezintă rapoartele financiare sunt trimestrul și anul. Anul de gestiune începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie a anului calendaristic, cu excepția primului an de gestiune pentru cooperativele de întreprinzător nou-create și ultimului an de gestiune pentru cooperativele lichidate (reorganizate). Primul an de gestiune pentru cooperativele nou-create cuprinde perioada de la data înregistrării de stat (dobândirii drepturilor de persoană juridică) până la 31 decembrie inclusiv. Cooperativele lichidate (reorganizate) prezintă ultimele rapoarte financiare pentru perioada de la începutul anului calendaristic până la lichidarea (reorganizarea) acestora.

Cooperativele de întreprinzător care aplică sistemul contabil complet întocmesc și prezintă rapoartele financiare în volum deplin, conform formularelor unice prevăzute de *S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”* și *S.N.C. 7 “Raportul privind fluxul mijloacelor bănești”*.

În cursul anului aceste cooperative întocmesc și prezintă următoarele rapoarte financiare trimestriale:

- *Bilanțul contabil* (formularul nr.1);

- **Raportul privind rezultatele financiare** (formularul nr.2);
- **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** (formularul nr.4).

Raportul financiar anual al acestor cooperative, în afară de rapoartele financiare specificate mai sus, include:

- **Raportul privind fluxul capitalului propriu** (formularul nr.3);
- **Anexa la Bilanțul contabil** (formularul nr.5);
- **Anexa la Raportul privind rezultatele financiare** (formularul nr.6);
- **Nota explicativă.**

Cooperativele de întreprinzător care aplică sistemul contabil simplificat întocmesc și prezintă rapoartele financiare conform formularelor unice prevăzute de **S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"**.

Astfel de cooperative întocmesc și prezintă trimestrial:

- **Bilanțul contabil** (formularul nr. 1-BS, Anexa 16 la S.N.C. 4);
- **Raportul privind rezultatele financiare** (formularul nr. 2, Anexa 2 la S.N.C. 5).

Raportul financiar anual al acestor cooperative, în afară de formularele sus-menționate, cuprinde:

- **Anexa la raportul financiar (simplificată);**
- **Nota explicativă (simplificată).**

Anexa și nota explicativă conțin informația suplimentară necesară utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice respective.

În rapoartele financiare ale cooperativei se includ indicatorii activității filialelor, reprezentanțelor, sucursalelor și a altor subdiviziuni separate ale acesteia.

Rapoartele financiare ale cooperativei trebuie să conțină indicatori referitori la perioadele de gestiune curentă și precedentă (S.N.C. 5, paragraful 25). Indicatorii corespunzători pentru perioadele de gestiune curentă și precedentă trebuie să fie calculați în baza aceleiași metodologii, cu excepția cazurilor când se introduc modificări în politica de contabilitate.

În rapoartele financiare ale cooperativei nu se admite compensarea (achitarea reciprocă) între posturile de active și pasive, venituri și cheltuieli, cu excepția cazurilor când o astfel de compensare este prevăzută de Standardele Naționale de Contabilitate.

Corectarea datelor anului de gestiune curent reflectate în rapoartele financiare ale cooperativei se permite numai până la aprobarea raportului financiar anual. Dacă după aprobarea raportului financiar anual se constată micșorări (majorări) ale cheltuielilor și veniturilor realizate în cursul anilor precedenți, în rapoartele financiare pentru acești ani nu se efectuează corecții (ajustări), iar discordanțele depistate se reflectă în anul următor în contul **331 "Corectarea rezultatelor perioadelor precedente"** în contrapartidă cu conturile în care au fost comise erori. Diferența obținută în acest cont, după recalcularea sumelor impozitului pe venit aferent anilor precedenți, se reflectă în bilanțul contabil în postul cu aceeași denumire fără includerea în rezultatele financiare ale anului de gestiune curent.

Pe lângă rapoartele financiare, cooperativele întocmesc și prezintă trimestrial și anual **Raportul statistic (nr.5-C) "Consumurile și cheltuielile întreprinderii"**.

În conformitate cu **Legea nr.73-XV**, raportul financiar al cooperativei urmează a fi examinat anual și aprobat în mod obligatoriu de adunarea anuală generală a cooperativei. Până la examinare și aprobare acesta va fi avizat de comisia de revizie (cooperativa de consultanță, organizația de audit, asociația cooperativelor) și de Consiliul cooperativei. Auditul obligatoriu al rapoartelor financiare ale cooperativei se exercită în cazurile prevăzute de **Legea nr.73-XV**.

Toate formularele rapoartelor financiare ale cooperativei le semnează președintele și contabilul-șef (contabilul). Dacă în cadrul cooperativei contabilitatea se ține în bază contractuală de o organizație de audit, rapoartele financiare le semnează președintele cooperativei și conducătorul organizației de audit.

În conformitate cu **Legea contabilității** și Hotărârea Guvernului Republicii Moldova “**Cu privire la perfecționarea sistemului statistic**” nr.866 din 11 septembrie 1997, rapoartele financiare se prezintă:

- organelor teritoriale ale Departamentului Statistică și Sociologie la locul de înregistrare a cooperativei;
- fondatorilor (membriilor) cooperativei în conformitate cu legislația în vigoare și actele de constituire.

Conform actelor normative nominalizate, rapoartele financiare ale cooperativei pot fi prezentate de asemenea altor autorități publice, băncilor care acordă credite cooperativei, diferiților utilizatori cointeresați, în baza acordului încheiat cu cooperativa.

Termenele de prezentare a rapoartelor financiare sunt stabilite de **Legea contabilității**: rapoartele trimestriale – *de la data de 15 până la data de 25 a lunii care urmează după trimestrul de gestiune*, raportul anual – *de la 25 ianuarie până la 15 martie a anului care urmează după anul de gestiune*.

Termenele concrete de prezentare a rapoartelor financiare de către fiecare cooperativă se stabilesc de organele teritoriale respective ale Departamentului Statistică și Sociologie autorizate să primească, să verifice și să generalizeze rapoartele financiare ale tuturor persoanelor juridice.

Rapoartele financiare ale cooperativei și anexele la acestea se întocmesc conform formularelor tipizate aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Se interzice prezentarea rapoartelor financiare pe blanchete de formă arbitrară, precum și transmiterea acestora prin poșta electronică.

Responsabilitatea pentru veridicitatea, plenitudinea și oportunitatea prezentării rapoartelor financiare o poartă președintele cooperativei.

## **9.2. Lucrările premergătoare întocmirii rapoartelor financiare**

Întocmirea rapoartelor financiare ale cooperativei se bazează pe principii și reguli unice de constatare, evaluare și dezvăluire a operațiunilor și evenimentelor în cursul perioadei de gestiune, stabilite în Standardele Naționale de Contabilitate pentru toate tipurile de întreprinderi.

Respectarea unor astfel de principii și reguli asigură pregătirea de către cooperativă a rapoartelor financiare care satisfac cerințele majorității utilizatorilor de informații. În baza rapoartelor financiare utilizatorii acestora pot să determine rezultatele activității cooperativei în perioadele de gestiune curentă și precedentă, să le compare cu rezultatele activității altor cooperative, ceea ce permite de a adopta decizii rezonabile.

În funcție de sistemul contabil aplicat, drept date inițiale pentru întocmirea rapoartelor financiare ale cooperativei pot servi:

- pentru cooperativa care aplică sistemul contabil complet – datele din Cartea mare privind rulajele și soldurile conturilor;
- pentru cooperativa care aplică sistemul contabil simplificat – datele din registrele prevăzute de S.N.C. 4: **Balanța de verificare a conturilor sintetice** (f. nr.S-15), **Registrul-jurnal de evidență a operațiunilor economice** (f. nr.S-1) sau Cartea mare – în funcție de varianta acceptată a sistemului contabil simplificat.

Procesul de prelucrare a datelor contabile în vederea întocmirii rapoartelor financiare este precedat de anumite lucrări de pregătire care asigură oportunitatea, plenitudinea și obiectivitatea datelor reflectate în rapoartele financiare. Aceste lucrări se efectuează în succesiunea următoare:

- I. Analiza operațiunilor economice și verificarea (în baza documentelor primare) corectitudinii și obiectivității înregistrării acestora în conturile contabilității analitice.
- II. Verificarea corespunderii datelor contabilității analitice cu rulajele și soldurile conturilor contabilității sintetice.

- III. Inventarierea generală a patrimoniului și reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate.
- IV. Închiderea la finele anului de gestiune a conturilor de venituri și cheltuieli și determinarea rezultatelor financiare.
- V. Închiderea registrelor contabile pentru ultima lună a perioadei de gestiune și întocmirea Cărții mari.
- VI. Întocmirea rapoartelor financiare.

La etapele I și II se verifică (conform datelor din documentele primare) corectitudinea reflectării în contabilitate a tuturor operațiunilor economice și corespunderea datelor contabilității analitice cu rulajele și soldurile conturilor contabilității sintetice. În acest caz trebuie să se ia în considerare faptul că Planul de conturi contabile este construit după principiul unei reglementări stricte a conturilor de activ și pasiv. Conturile din clasele 1 "*Active pe termen lung*", 2 "*Active curente*", 7 "*Cheltuieli*" și 8 "*Conturi ale contabilității de gestiune*", cu excepția conturilor de regularizare, sunt conturi de activ, iar conturile din clasele 3 "*Capital propriu*", 4 "*Datorii pe termen lung*", 5 "*Datorii pe termen scurt*" și 6 "*Venituri*", cu excepția celor de regularizare, sunt conturi de pasiv.

Ulterior sumele din conturile corespondente se reflectă în registrele corespunzătoare ale contabilității analitice și sintetice. Totodată se verifică concordanța datelor din contabilitatea analitică cu rulajele și soldurile conturilor sintetice.

În acest caz se efectuează următoarele lucrări:

- 1) precizarea și trecerea la consumurile, cheltuielile și veniturile perioadei de gestiune a sumelor respective de cheltuieli și venituri anticipate. Astfel, unele cheltuieli achitate în avans (chiria, abonarea la literatura de specialitate etc.) se reflectă în momentul plății în debitul contului 251 "*Cheltuieli anticipate curente*", iar ulterior, la survenirea perioadei respective, se trec din creditul acestui cont în debitul conturilor corespunzătoare: 813 "*Consumuri indirecte de producție*", 712 "*Cheltuieli comerciale*", 713 "*Cheltuieli generale și administrative*".

Veniturile anticipate se includ în veniturile perioadei de gestiune curente în funcție de perioada (trimestrul, anul) în care acestea au fost obținute. De exemplu, venitul înregistrat în avans pentru un an va fi constatat lunar ca venit al perioadei curente în mărime de 1/12 parte din suma acestuia și reflectat în *debitul* contului 515 "*Venituri anticipate curente*" și în *creditul* conturilor corespunzătoare ale veniturilor perioadei curente: 611 "*Venituri din vânzări*", 612 "*Alte venituri operaționale*", 621 "*Venituri din activitatea de investiții*", 622 "*Venituri din activitatea financiară*".

În mod similar se trece la veniturile și cheltuielile fiecărei perioade de gestiune cota-parte respectivă a altor venituri și cheltuieli anticipate, pornind de la termenul stabilit de cooperativă în fiecare caz aparte;

- 2) repartizarea consumurilor indirecte de producție în conformitate cu prevederile S.N.C. 3 "*Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii*" și S.N.C. 2 "*Stocurile de mărfuri și materiale*";
- 3) analiza decontărilor cu debitorii și creditorii. O astfel de analiză prevede verificarea situației decontărilor conform documentelor respective. Verificarea decontărilor se efectuează prin expedierea în adresa tuturor debitorilor a extraselor din conturile analitice. Debitorii le confirmă sau comunică obiecțiile. Rezultatele verificării se înregistrează într-un proces-verbal.

Un loc deosebit în analiza creanțelor cooperativei îl ocupă plățile expirate pentru produse, lucrări, servicii. În conformitate cu politica de contabilitate, cooperativa poate să creeze pe seama cheltuielilor comerciale o rezervă pentru recuperarea pierderilor probabile aferente datoriilor dubioase. Mărimea rezervei se stabilește de către fiecare cooperativă, ținând cont de experiența anilor precedenți, luându-se în considerație și factorii de risc în perioadele curentă și viitoare. Crearea rezervei nominalizate se reflectă prin înregistrarea:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale",**  
**Ct 222 "Corecții la datorii dubioase".**

Dacă în urma confruntării decontărilor s-a constatat că creanțele sunt dubioase (întreprinderea cumpărătoare este lichidată și nu are succesori, a expirat termenul de prescripție, debitorul nu recunoaște datoriile etc.) în contabilitate se întocmesc liste privind creanțele incerte care se prezintă la comisie pentru a fi examinate. În baza avizului comisiei creanțele la care a expirat termenul de prescripție (2 ani), precum și cele adjudecate de organele judiciare, dar neîncasate în legătură cu insolabilitatea debitorului, se perfectează printr-un ordin al președintelui cooperativei. În acest caz se întocmesc următoarele formule contabile:

- pe seama cheltuielilor comerciale:

**Dt 712 "Cheltuieli comerciale",**  
**Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale",**  
**Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate";**

- pe seama rezervei create privind datoriile dubioase:

**Dt 222 "Corecții la datorii dubioase",**  
**Ct 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale",**  
**Ct 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate".**

Dacă întreprinderile-debitori constatate anterior ca insolabile, datoriile acestora fiind anulate, sunt disponibile de a achita facturile, în contabilitatea cooperativei se întocmesc formule contabile privind restabilirea creanțelor considerate dubioase:

- pe seama altor venituri operaționale:

**Dt 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale",**  
**Dt 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate",**  
**Ct 612 "Alte venituri operaționale".**

- pe seama rezervei privind creanțele dubioase:

**Dt 221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale",**  
**Dt 223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate",**  
**Ct 222 "Corecții la datorii dubioase".**

Creanțele și datoriile pe termen lung vor fi supuse de asemenea analizei. La survenirea termenului de achitare mai mic de un an cooperativa transferă creanțele și datoriile pe termen lung în categoria creanțelor și datoriilor pe termen scurt.

În unele conturi de pasiv privind decontările pot apărea solduri debitoare (în decontările cu bugetul, personalul, furnizorii, organele de asigurări). Astfel de solduri se trec în conturile de activ corespunzătoare pentru evidența creanțelor.

Dacă în conturile de activ privind decontările se formează solduri creditoare, acestea se trec în conturile respective de pasiv și în bilanț vor fi reflectate în componența datoriilor. Formulele contabile care reflectă situațiile nominalizate au fost examinate în capitolul 5 al prezentei lucrări;

- 4) închiderea conturilor contabilității de gestiune;
- 5) determinarea și reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar;
- 6) specificarea valorii stocurilor de mărfuri și materiale.

În conformitate cu **S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"** (paragrafele 19-25), cooperativa evaluează în contabilitatea curentă stocurile de mărfuri și materiale prin diferite metode: costului normativ, vânzătorilor cu amănuntul, identificării, FIFO, costului mediu ponderat, LIFO.

În rapoartele financiare stocurile de mărfuri și materiale se reflectă la valoarea cea mai mică dintre costul efectiv și valoarea realizabilă netă (V.R.N.) a acestora.

Dacă costul efectiv al stocurilor de mărfuri și materiale este mai mic decât V.R.N. a acestora, în rapoartele financiare bunurile materiale vor fi reflectate la costul efectiv

calculat prin una din metodele nominalizate mai sus și acceptate de cooperativă în politica sa de contabilitate.

În cazul când valoarea de bilanț (costul efectiv) depășește valoarea realizabilă netă a bunurilor materiale acestea se evaluează la V.R.N.

Diferența, cu care valoarea de bilanț (costul efectiv) depășește V.R.N. a stocurilor de mărfuri și materiale, se constată ca cheltuieli ale perioadei și se reflectă în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 714 “Alte cheltuieli operaționale”** – la suma totală a diferenței;

**Ct 215 “Producția în curs de execuție”** – la suma diferenței aferentă soldului producției în curs de execuție;

**Ct 211 “Materiale”** – la suma diferenței aferentă soldului materialelor;

**Ct 217 “Mărfuri”** – la suma diferenței aferentă soldului mărfurilor.

După determinarea soldurilor conturilor, acestea se compară cu datele contabilității analitice și se întocmește balanța de verificare necorectată.

Balanța de verificare reflectă, pe de o parte, corelația existentă între datele contabilității sintetice și analitice, în conformitate cu principiul dublei înregistrări, iar, pe de altă parte – dependența acestor date de indicatorii din rapoartele financiare.

Modul de efectuare a lucrărilor premergătoare la etapele I și II este același la întocmirea atât a rapoartelor financiare trimestriale, cât și a celor anuale.

În complexul general al lucrărilor premergătoare întocmirii rapoartelor financiare ale cooperativei o semnificație deosebită au **etapa III. Inventarierea generală a patrimoniului și reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate și etapa IV. Închiderea conturilor la finele perioadei de gestiune.**

La **etapa III** cooperativa trebuie:

- să efectueze inventarierea generală a patrimoniului și să reflecte rezultatele acesteia în conturile contabile;
- să reevalueze (după caz) activele pe termen lung în conformitate cu **S.N.C. 13 “Contabilitatea activelor nemateriale”**, **S.N.C. 16 “Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”** și **S.N.C. 25 “Contabilitatea investițiilor”**.

Conform **Legii contabilității**, inventarierea generală a activelor și pasivelor cooperativei se efectuează o dată pe an, în scopul verificării și confruntării datelor contabile cu existența efectivă a mijloacelor întreprinderii. Inventarierea mijloacelor fixe, activelor nemateriale, stocurilor de mărfuri și materiale și a mijloacelor bănești se efectuează pe locuri de amplasare și pe gestionari la care se păstrează bunurile, prin înregistrarea soldurilor acestora în listele de inventariere. În baza listelor de inventariere și datelor contabile se întocmesc situații comparative în care se confruntă soldurile efective cu soldurile conform datelor contabilități și se determină rezultatele inventarierii.

Rezultatele inventarierii se examinează de comisia de inventariere a cooperativei în termen de 10 zile, luându-se decizia cui îi vor fi imputate lipsurile constatate cu ocazia inventarierii sau cum vor fi înregistrate plusurile. Totodată se întocmesc procese-verbale în baza cărora se fac înregistrări în conturile contabile.

În conformitate cu art.42 din **Legea contabilității**, paragrafele 13 din **S.N.C. 18 “Venitul”** și 22 din **Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 18 “Venitul”**, discordanțele depistate în procesul inventarierii sau al altor controale ale bunurilor materiale și mijloacelor bănești în numerar se reflectă astfel:

**privind activele curente:**

- a) plusurile de bunuri materiale, hârtii de valoare și mijloace bănești se înregistrează și se raportează la veniturile activității operaționale a cooperativei (contul **612 “Alte venituri operaționale”**) prin formula contabilă:

**Dt 211 “Materiale”**,

**Dt 212 “Animale la creștere și îngrășat”**,



- Dt 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*
- Dt 215 "Producția în curs de execuție",*
- Dt 217 "Mărfuri",*
- Dt 231 "Investiții pe termen scurt în părți nelegate",*
- Dt 241 "Casa",*
- Dt 246 "Documente bănești",*
- Ct 612 "Alte venituri operaționale";*

b) lipsurile de bunuri materiale în limita normelor stabilite ale perisabilității naturale depistate în secții și alte subdiviziuni ale cooperativei se reflectă prin formula contabilă:

- Dt 813 "Consumuri indirecte de producție",*
- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale",*
- Ct 211 "Materiale",*
- Ct 212 "Animale la creștere și îngrășat",*
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*
- Ct 215 "Producția în curs de execuție",*
- Ct 217 "Mărfuri" etc.;*

c) lipsurile de active curente ce depășesc normele stabilite ale perisabilității naturale, precum și pierderile aferente deteriorării bunurilor materiale calculate la costul efectiv (indiferent de cauzele acestora și faptul dacă au fost sau nu identificate persoanele vinovate) se raportează la alte cheltuieli operaționale prin formula contabilă:

- Dt 714 "Alte cheltuieli operaționale",*
- Ct 211 "Materiale",*
- Ct 212 "Animale la creștere și îngrășat",*
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*
- Ct 215 "Producția în curs de execuție",*
- Ct 217 "Mărfuri",*
- Ct 231 "Investiții pe termen scurt în părți nelegate",*
- Ct 241 "Casa",*
- Ct 246 "Documente bănești".*

Ulterior aceste lipsuri, evaluate la prețuri de piață, urmează a fi recuperate pe seama persoanelor vinovate (în cazul când există acordul în scris al acestora sau decizia judecătorească) și se raportează la alte venituri operaționale;

d) lipsurile și pierderile în urma calamităților naturale sau a altor evenimente excepționale se raportează la pierderile excepționale prin formula contabilă:

- Dt 723 "Pierderi excepționale".*
- Ct 211 "Materiale",*
- Ct 212 "Animale la creștere și îngrășat",*
- Ct 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată",*
- Ct 215 "Producția în curs de execuție",*
- Ct 217 "Mărfuri",*
- Ct 231 "Investiții pe termen scurt în părți nelegate",*
- Ct 241 "Casa",*
- Ct 246 "Documente bănești".*

Dacă lipsurile și pierderile în limita normelor perisabilității naturale țin de procesul tehnologic (în cadrul cooperativelor prelucrătoare), cooperativa poate să creeze în cursul anului o rezervă pe seama consumurilor de producție:

- Dt 811 "Producția de bază",*
- Ct 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate", subcontul 5381 "Rezerve pentru acoperirea pierderilor tehnologice".*

Ulterior, după efectuarea inventarierii, pierderile în limita normelor perisabilității naturale se anulează prin formula contabilă:

*Dt 538 "Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate",*

*Ct 211 "Materiale";*

*privind activele pe termen lung:*

a) plusurile se înregistrează și se raportează la veniturile activității de investiții prin formula contabilă:

*Dt 111 "Active nemateriale",*

*Dt 121 "Active materiale în curs de execuție",*

*Dt 123 "Mijloace fixe",*

*Dt 125 "Resurse naturale",*

*Ct 621 "Venituri din activitatea de investiții";*

b) lipsurile de active pe termen lung la valoarea de bilanț se raportează la cheltuielile activității de investiții și se reflectă prin formula contabilă:

*Dt 721 "Cheltuieli ale activității de investiții",*

*Ct 111 "Active nemateriale",*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție",*

*Ct 123 "Mijloace fixe",*

*Ct 125 "Resurse naturale";*

c) lipsurile și pierderile în urma calamităților naturale sau a altor evenimente excepționale se raportează la pierderile excepționale și se reflectă prin formula contabilă:

*Dt 723 "Pierderi excepționale",*

*Ct 111 "Active nemateriale",*

*Ct 121 "Active materiale în curs de execuție",*

*Ct 123 "Mijloace fixe".*

În caz de necesitate, cooperativa reevaluează activele pe termen lung. Activele pe termen lung se reevaluează de fiecare cooperativă de sine stătător în cazul când valoarea de bilanț a acestora diferă esențial de cea venală. Modul de efectuare a reevaluării și de reflectare a rezultatelor acesteia în contabilitate este expus în capitolul 2 al prezentei lucrări.

În urma reevaluării se determină valoarea reevaluată a activelor pe termen lung, care reprezintă valoarea venală a acestora la data reevaluării diminuată cu suma corespunzătoare a uzurii acumulate.

Valoarea venală a activelor pe termen lung se stabilește în baza valorii de piață, ținând cont de destinația lor. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. În cazul când valoarea de piață confirmată lipsește, evaluarea activelor se efectuează la valoarea de recuperare.

Valoarea venală a obiectelor de mijloace fixe se determină ținând cont de destinația acestora la data reevaluării. Dacă se prevede utilizarea activului după alte destinații, el urmează a fi evaluat ca și obiectele similare utilizate în aceleași scopuri.

În conformitate cu prevederile *S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"* și *S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor"*, cooperativa poate să efectueze reevaluarea activelor pe termen lung, aplicând una din următoarele două metode:

- la valoarea de intrare cu reevaluarea concomitentă a uzurii acumulate;
- la valoarea de bilanț fără evaluarea uzurii acumulate.

Rezultatele reevaluării activelor pe termen lung se înregistrează într-un proces-verbal de modelul corespunzător și se reflectă în contabilitate în felul următor:

a) suma ecartului de reevaluare (majorării) a valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în creditul contului *341 "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung"* prin formula contabilă:

*Dt 111 "Active nemateriale",*

*Dt 112 "Active nemateriale în curs de execuție",*

- Dt 122** "Terenuri",  
**Dt 123** "Mijloace fixe",  
**Dt 125** "Resurse naturale",  
**Dt 133** "Modificarea valorii investițiilor pe termen lung",  
**Ct 341** "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";  
b) suma reducerii (micșorării) valorii de bilanț se trece la micșorarea capitalului propriu în debitul contului **341** "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung" prin formula contabilă:  
**Dt 341** "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung",  
**Ct 111** "Active nemateriale",  
**Ct 112** "Active nemateriale în curs de execuție",  
**Ct 122** "Terenuri",  
**Ct 123** "Mijloace fixe",  
**Ct 125** "Resurse naturale",  
**Ct 133** "Modificarea valorii investițiilor pe termen lung".

Modificările valorii de bilanț se reflectă distinct pe fiecare activ aparte. Nu se permite compensarea reducerii valorii de bilanț din reevaluarea unui activ pe seama majorării valorii de bilanț a altui activ.

La ieșirea activelor pe termen lung sumele majorării și micșorării valorii de bilanț se trec respectiv la veniturile și cheltuielile activității de investiții prin următoarele formule contabile:

- a) la suma ecartului de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieșite:  
**Dt 341** "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung",  
**Ct 621** "Venituri din activitatea de investiții";  
b) la suma micșorării de reevaluare aferentă activelor pe termen lung ieșite:  
**Dt 721** "Cheltuieli ale activității de investiții",  
**Ct 341** "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

**Etapa IV** a lucrărilor premergătoare întocmirii rapoartelor financiare ale cooperativei prevede închiderea conturilor de venituri și cheltuieli. Închiderea conturilor este un proces care se efectuează la finele anului de gestiune prin trecerea sumelor acumulate din conturile de venituri și cheltuieli (clasele 6-7) în contul **351** "Rezultat financiar total". Acest cont se utilizează numai la finele anului pentru generalizarea veniturilor și cheltuielilor realizate în cursul anului de gestiune și determinarea rezultatelor financiare din toate tipurile de activități ale cooperativei, inclusiv posturile excepționale. În acest caz se întocmesc (pe tipuri de activități) următoarele formule contabile:

- a) la suma totală a veniturilor acumulate în cursul anului de gestiune:  
**Dt 611** "Venituri din vânzări",  
**Dt 612** "Alte venituri operaționale",  
**Dt 621** "Venituri din activitatea de investiții",  
**Dt 622** "Venituri din activitatea financiară",  
**Dt 623** "Venituri excepționale",  
**Ct 351** "Rezultat financiar total";  
b) la suma totală a cheltuielilor acumulate în cursul anului de gestiune:  
**Dt 351** "Rezultat financiar total",  
**Ct 711** "Costul vânzărilor",  
**Ct 712** "Cheltuieli comerciale",  
**Ct 713** "Cheltuieli generale și administrative",  
**Ct 714** "Alte cheltuieli operaționale",  
**Ct 721** "Cheltuieli ale activității de investiții",  
**Ct 722** "Cheltuieli ale activității financiare",  
**Ct 723** "Pierderi excepționale".

După perfectarea acestor înregistrări conturile de venituri și cheltuieli se închid și la începutul anului următor nu au sold<sup>1</sup>. În urma trecerii la scăderi a veniturilor și cheltuielilor în contul 351 **“Rezultat financiar total”** se determină profitul contabil (pierderea) al anului de gestiune. Pentru aceasta se confruntă rulajul debitor (cheltuielile acumulate) și rulajul creditor (veniturile acumulate) al contului nominalizat.

În cazul când suma veniturilor depășește suma cheltuielilor rezultatul obținut reprezintă venitul contabil al cooperativei și se reportează în *Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător* în vederea determinării venitului impozabil.

La etapa următoare se determină suma cheltuielilor (economii) privind impozitul pe venit al cooperativei conform cotei în vigoare în anul de gestiune. Modul de determinare și contabilizare a cheltuielilor (economii) privind impozitul pe venit este expus în literatura de specialitate.

Suma efectivă a cheltuielilor (economii) privind impozitul pe venit se determină la finele anului în conformitate cu prevederile S.N.C. 12 **“Contabilitatea impozitului pe venit”**. În acest scop se întocmesc următoarele formule contabile:

a) la suma datoriilor curente privind impozitul pe venit:

**Dt 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”,**

**Ct 534 “Datorii privind decontările cu bugetul”;**

b) la suma datoriilor amânate privind impozitul pe venit:

**Dt 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”,**

**Ct 425 “Datorii amânate privind impozitul pe venit”;**

c) la suma activelor amânate privind impozitul pe venit:

**Dt 135 “Active amânate privind impozitul pe venit”,**

**Ct 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”;**

d) la suma datoriilor achitate privind impozitul pe venit :

**Dt 534 “Datorii privind decontările cu bugetul”,**

**Ct 241 “Casa”,**

**Ct 242 “Cont de decontare”,**

**Ct 243 “Cont valutar”.**

Ulterior prin confruntarea rulajului debitor și rulajului creditor se determină soldul contului 731 **“Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”**, care reprezintă suma efectivă a cheltuielilor (economii) privind impozitul pe venit realizate în cursul anului de gestiune. Această sumă se reflectă în postul 140 **“Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”** din *Raportul privind rezultatele financiare* pe anul de gestiune.

În raportul trimestrial al cooperativei în postul 140 se reflectă suma avansurilor privind impozitul pe venit, calculată în conformitate cu art.84 din **Codul fiscal**.

Transferarea la buget a avansurilor privind impozitul pe venit se înregistrează prin formulele contabile:

**Dt 225 “Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”, subcontul 2251  
“Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit”,**

**Ct 241 “Casa”,**

**Ct 242 “Cont de decontare”,**

**Ct 243 “Cont valutar”;**

**Dt 731 “Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”,**

**Ct 535 “Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat”, subcontul “Impozitul pe venit plătit în avans”.**

<sup>1</sup> La întocmirea rapoartelor financiare trimestriale conturile de venituri și cheltuieli nu se închid. Rezultatul financiar pentru fiecare trimestru se determină prin calcul, fără întocmirea formulelor contabile.

În conformitate cu art.81 din **Codul fiscal** la finele anului avansurile privind impozitul pe venit vărsate la buget se constată în **Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător** ca trecere în cont a impozitului pe venit. În acest caz în contabilitate se întocmesc următoarele formule contabile:

**Dt 535** "Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat", subcontul "Impozitul pe venit plătit în avans",

**Ct 731** "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";

**Dt 534** "Datorii privind decontările cu bugetul", subcontul 5341 "Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice",

**Ct 225** "Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul", subcontul 2251 "Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit".

La finele anului cheltuielile (economii) privind impozitul pe venit se trec din contul 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" în contul 351 "Rezultat financiar total", iar contul 731 "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit" se închide. Această operațiune se reflectă în contabilitate prin formula contabilă:

**Dt 351** "Rezultat financiar total",

**Ct 731** "Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit".

După reflectarea în contul 351 "Rezultat financiar total" a cheltuielilor (economiiilor) privind impozitul pe venit soldul acestui cont reprezintă rezultatul financiar net (profit sau pierdere) al anului de gestiune și se trece în contul 333 "Profît net (pierdere) al perioadei de gestiune" prin următoarele formule contabile:

- în cazul când suma totală a veniturilor (rulajul creditor al contului 351 "Rezultat financiar total") depășește suma cheltuielilor (rulajul debitor al acestuia), cooperativa înregistrează profitul ce rămâne după impozitare:

**Dt 351** "Rezultat financiar total",

**Ct 333** "Profît net (pierdere) al perioadei de gestiune";

- în cazul când suma veniturilor este mai mică decât suma cheltuielilor, cooperativa înregistrează pierderi:

**Dt 333** "Profît net (pierdere) al perioadei de gestiune",

**Ct 351** "Rezultat financiar total".

După trecerea la scăderi a profitului net (pierderii) al anului de gestiune contul 351 "Rezultat financiar total" se închide și nu se reflectă în rapoartele financiare întocmite pentru anul de gestiune.

Suma profitului net (pierderii) al anului de gestiune se reflectă în postul 150 cu aceeași denumire din **Raportul privind rezultatele financiare** și se reportează în **Bilanțul contabil** pe postul 590 "Profîtul net (pierdere) al perioadei de gestiune". Acești indicatori trebuie să coincidă atât în rapoartele financiare trimestriale, cât și în cele anuale.

Până la întocmirea rapoartelor financiare anuale de asemenea se ajustează sumele datoriilor curente privind impozitul pe venit aferente rezultatului (profitului/pierderii) anilor precedenți constatate în anul curent. Suma ajustărilor se reflectă în **Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător** într-un rând distinct și se calculează prin înmulțirea mărimii profitului/pierderii (soldului creditor/debitor al contului 331 "Corectarea rezultatelor perioadelor precedente") cu cota impozitului pe venit stabilită în anul în care s-a înregistrat profitul/pierdere. În acest caz trebuie de avut în vedere faptul că în cursul anului de gestiune în contul 331 "Corectarea rezultatelor perioadelor precedente" se reflectă numai veniturile și cheltuielile care nu au fost luate în considerare la determinarea rezultatelor financiare ale anilor precedenți corespunzători.

La sumele impozitului pe venit calculate din profitul/pierdere anilor precedenți, dar constatate în anul de gestiune curent, se întocmesc următoarele formule contabile:

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

a) la suma majorării datoriilor curente privind impozitul pe venit (în cazul înregistrării profitului în anii precedenți):

**Dt 331 "Corectarea rezultatelor perioadelor precedente",**

**Ct 534 "Datorii privind decontările cu bugetul";**

b) la suma micșorării datoriilor curente privind impozitul pe venit (în cazul înregistrării pierderilor în anii precedenți):

**Dt 534 "Datorii privind decontările cu bugetul",**

**Ct 331 "Corectarea rezultatelor perioadelor precedente".**

La etapa V cooperativa încheie următoarele registre pentru ultima lună a perioadei de gestiune:

a) *jurnalele-order sau alte registre de evidență (acceptate la aplicarea sistemului contabil complet),*

b) *borderourile de evidență a operațiunilor economice (f. nr.S-2, f. nr. S-13), balanțele de verificare (f. nr. S-14), Registrul-jurnal de evidență a operațiunilor economice sau alte registre prevăzute de S.N.C. 4 (la aplicarea sistemului contabil simplificat).*

În funcție de sistemul contabil aplicat, totalurile din jurnalele-order, *borderourile de evidență a operațiunilor economice* (f. nr.S-2, f. nr.S-13) și *balanțele de verificare* (f. nr.S-14) se trec în *Cartea mare* sau *Balanța de verificare a conturilor sintetice* (f. nr. S-15) în care se determină rulajele, se calculează totalurile și se determină soldul fiecărui cont sintetic. La utilizarea *Registrului – jurnal de evidență a operațiilor economice* totalurile pe fiecare cont sintetic se fac nemijlocit în carte și tot aici se determină soldul pe fiecare cont.

La etapa VI în baza rulajelor și soldurilor conturilor sintetice din *Cartea mare*, *Balanța de verificare* sau *Registrul – jurnal de evidență a operațiilor economice* (f. nr.S-1) se întocmesc rapoartele financiare ale cooperativei.

Întocmirea rapoartelor financiare este precedată de confruntarea rulajelor și soldurilor conturilor contabilității sintetice și analitice, verificarea reciprocă a totalurilor din registrele contabile distincte. Efectuarea unei asemenea confruntări în condițiile contabilității automatizate poate fi confirmată prin întocmirea tabelului de corectare (vezi tabelul 9.1).

*Tabelul 9.1*

**Tabel de corectare**  
pe luna \_\_\_\_\_ 200\_\_

Nr. crt.	Simbolul sau denumirea conturilor	Balanța de verificare		Formule de corectare		Balanța de corectare și verificare		Raportul privind rezultatele financiare		Bilanțul		Înregistrări reversibile	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	cheltuieli	venituri	activ	pasiv	Dt	Ct
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Întocmirea tabelului de corectare începe cu reportarea la finele perioadei de gestiune a soldurilor rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor din *Cartea mare* (sau din alt document similar) în balanța de verificare provizorie (col.3 și 4). În continuare se înregistrează formulele de corectare, a căror esență constă în transformarea soldurilor conturilor din balanța de verificare provizorie în scopul asigurării concordanței veniturilor și cheltuielilor perioadei de gestiune. Astfel, ajustările apar în cazurile când evenimentele economice vizează modificările survenite în active, datorii și capital în decurs de mai mult de o perioadă de gestiune (conturi de cheltuieli și de venituri anticipate).

După efectuarea înregistrărilor de ajustare se întocmește a doua balanță de verificare - balanța de corectare și verificare (col.7, 8) prin însumarea algebrică a soldului fiecărui cont al balanței de verificare provizorii cu sumele respective din coloanele "*Formule de corectare*": pentru soldul debitor ( $col.7 = col.3 + col.5 - col.4 - col.6$ ), iar pentru soldul creditor

(col.8 = col.4 + col.6 – col.3 – col.5). Întru evitarea erorilor, datele din conturile sintetice care figurează în bilanța de corectare și verificare se compară cu datele contabilității analitice.

Ulterior întocmirea tabelului de corectare prevede completarea coloanelor “*Raportul privind rezultatele financiare*” (col.9, 10) și “*Bilanțul*” (col.11, 12). Coloanele menționate se completează în baza datelor rulajelor conturilor din clasele 6 și 7 (col.9, 10) și datelor soldurilor conturilor de bilanț din clasele 1-5 (col.11, 12). Diferența dintre indicatorii din col.10 și col.9 constituie rezultatul financiar al perioadei de gestiune.

La întocmirea rapoartelor trimestriale ale cooperativei conturile de venituri și de cheltuieli nu se închid. Rezultatul financiar se determină în baza datelor din tabelul de corectare (col.9, 10) și la data raportată se reportează în bilanțul contabil în postul “*Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune*” fără întocmirea înregistrării contabile: profitul - cu semnul plus, iar pierderile - cu semnul minus (în paranteze). Informația reflectată în coloanele 9 și 10 din tabelul de corectare servește drept bază pentru completarea **Raportul privind rezultatele financiare**, iar informația din coloanele 11 și 12 – pentru completarea **Bilanțul contabil**.

Soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de bilanț se trec în *Cartea mare* deschisă pe anul de gestiune următor.

Înregistrările de ajustare care au condus la formarea unor active și datorii noi se înregistrează în tabelul de corectare și ulterior se stornează prin întocmirea înregistrărilor reversibile (col.13, 14). Reversibilă se consideră înregistrarea care se efectuează în prima zi a perioadei de gestiune noi și constituie înregistrarea formulei de corectare inversă a perioadei precedente. De exemplu, la finele perioadei de gestiune costul efectiv al producției în curs de execuție se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

**Dt 215 “Producția în curs de execuție”,**  
**Ct 811 “Producția de bază”,**  
**Ct 812 “Activități auxiliare”.**

La începutul perioadei de gestiune următoare se întocmește înregistrarea contabilă inversă:

**Dt 811 “Producția de bază”,**  
**Dt 812 “Activități auxiliare”,**  
**Ct 215 “Producția în curs de execuție”.**

Așadar, datele din tabelul de corectare vor servi drept temei pentru completarea rapoartelor financiare ale cooperativei la etapa finală a ciclului contabil.

Modul de întocmire a rapoartelor anuale (formularele 1, 2 și 4) este similar cu cel al formularelor corespunzătoare ale rapoartelor financiare trimestriale.

Totodată, la întocmirea rapoartelor financiare anuale, în afară de operațiunile specificate, este necesar de reflectat în contabilitate utilizarea profitului și de întocmit formulele contabile aferente reformării bilanțului.

Profitul se utilizează numai în baza deciziei adunării generale a cooperativei pentru plata dividendelor, acoperirea pierderilor de bilanț, constituirea rezervelor (fondurilor), calcularea cotelor bonus și în alte scopuri. Pentru evidența utilizării profitului anului curent se recomandă aplicarea contului 334 “*Dividende plătite în avans*”, subconturile 3341 “*Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune*” și 3342 “*Profit utilizat la finele anului de gestiune*”.

Dacă decizia privind utilizarea profitului a fost luată până la aprobarea rapoartelor anuale, în contabilitate se întocmesc formulele contabile:

**Dt 334 “Dividende plătite în avans”, subcontul 3341 “Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune” și 3342 “Profit utilizat la finele anului de gestiune”,**  
**Ct 321 “Rezerve stabilite de legislație”,**  
**Ct 322 “Rezerve prevăzute de statut”,**  
**Ct 323 “Alte rezerve”,**  
**Ct 537 “Datorii față de fondatori și alți participanți”.**

Dacă decizia privind utilizarea profitului anului curent a fost luată după aprobarea rapoartelor financiare, în debitul contului 334 **“Dividende plătite în avans”** se reflectă numai suma dividendelor plătite în avans în cursul anului de gestiune, iar utilizarea profitului anului curent va fi reflectată în debitul contului 332 **“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** în anul de gestiune următor după reformarea *Bilanțului contabil*.

Profitul utilizat al anului curent (rulajul debitor al contului 334 **“Dividende plătite în avans”**) se reflectă în *Bilanțul contabil anual* pe postul 600 **“Profit utilizat al anului de gestiune”**.

După întocmirea rapoartelor financiare anuale se efectuează reformarea bilanțului care constă în decontarea profitului (pierderii) anului curent prin următoarele formule contabile:

a) la suma profitului utilizat în anul de gestiune curent:

**Dt 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”,**

**Ct 334 “Dividende plătite în avans”, subconturile 3341 “Dividende plătite în avans în cursul anului de gestiune” și 3342 “Profit utilizat la finele anului de gestiune”.**

b) la suma profitului anilor precedenți constatat în anul de gestiune curent (după reflectarea impozitului pe venit aferent acestui profit):

**Dt 331 “Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”,**

**Ct 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”;**

c) la suma pierderilor anilor precedenți constatate în anul de gestiune (după reflectarea sumei micșorării datoriilor curente privind impozitul pe venit):

**Dt 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”,**

**Ct 331 “Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”;**

d) la suma profitului nerepartizat al anului de gestiune curent:

**Dt 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”,**

**Ct 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”;**

e) la suma pierderii neacoperite a anului de gestiune curent:

**Dt 332 “Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”,**

**Ct 333 “Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”.**

În conformitate cu art.32 alin.(1) din **Codul fiscal**, pierderile rezultate din activitatea de întreprinzător a cooperativei vor fi reportate eşalonat pe următorii trei ani. De aceea pentru contabilizarea pierderilor pe ani de apariție în cadrul contului 332 **“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** urmează a se deschide subconturi distincte.

După întocmirea înregistrărilor nominalizate conturile 331 **“Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”**, 333 **“Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune”** și 334 **“Dividende plătite în avans”** se închid și la începutul anului de gestiune următor nu au sold.

La reportarea soldurilor activelor și pasivelor aferente anului de gestiune precedent în bilanțul anului de gestiune următor suma reflectată în postul 570 **“Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”** și diferența dintre sumele reflectate pe posturile 590 **“Profitul net (pierdere) al perioadei de gestiune”** (soldul contului 333) și 600 **“Profit utilizat al anului de gestiune”** (soldul contului 334) se reportează în postul 580 **“Profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** (soldul contului 332).



### 9.3. Date inițiale pentru întocmirea rapoartelor financiare

Vom examina tehnica întocmirii rapoartelor financiare în baza exemplului *Cooperativei Agricole de Întreprinzător "Alternativa"* (în continuare C.Î. "Alternativa"). Situația economică a acestei cooperative este prezentată mai jos și va fi utilizată ca punct de plecare pentru ilustrarea modului de reflectare a operațiunilor economice în contabilitate și de pregătire în această bază a rapoartelor financiare. De remarcat că toată informația este convențională și ea reflectă cele mai tipice operațiuni caracteristice pentru cooperativa de întreprinzător.

#### Informații inițiale

C.Î. "Alternativa" a fost fondată în comuna Pereseceno la 15 septembrie 2001 de cinci fondatori și înregistrată de Camera Înregistrării de Stat a Departamentului Tehnologii Informaționale la 1 octombrie 2001.

Durata activității cooperativei este nelimitată.

Tipurile principale de activități – prestarea serviciilor membrilor cooperativei și altor gospodării (terților) privind:

- executarea lucrărilor agricole agrotehnice;
- transportarea mărfurilor cu transportul auto;
- vânzarea produselor agricole primite de la membrii cooperativei în consignație;
- prestarea serviciilor de intermediere membrilor cooperativei (din însărcinarea lor) pentru procurarea îngrășămintelor minerale, mijloacelor de protecție a plantelor, materialului de plantat, semințelor etc.

Capitalul social (statutar) al C.Î. "Alternativa" constituie 150 000 lei. Contractul de constituire prevede depunerea a 64 % de capital social (96 000 lei) sub formă de aporturi bănești (în numerar) și 36 % (54 000 lei) – sub formă de aporturi nebănești (în natura).

Informația privind cotele (părțile sociale) inițiale și sumele aduse efectiv ca aporturi la capitalul social al cooperativei de către fiecare fondator (membru) este prezentată în tabelul 9.2.

Tabelul 9.2

Structura capitalului social al C.Î. "Alternativa"

Fondator (membru al cooperativei)		Tipul cotei	Suma totală a cotei, lei	În % față de capitalul social	Aporturi bănești, lei	Aporturi nebănești, lei	Achitat până la înregistra- rea de stat, lei
Cod perso- nal	Denumirea						
001	Gospodăria țărănească "Ivanca"	ordinară	30 000	20	12 000	18 000	5 000
002	Gospodăria țărănească "Pereseceno"	ordinară	30 000	20	18 000	12 000	10 000
003	S.R.L. "Vinogradari"	ordinară	30 000	20	6 000	24 000	0
004	S.R.L. "Optima"	ordinară	30 000	20	30 000	0	20 000
005	Gospodăria țărănească «Nicolaevca»	ordinară	30 000	20	30 000	0	25 000
Total capital statutar			150 000	100	96 000	54 000	60 000

**Informația privind aporturile nebănești la capitalul social al C.Î. "Alternativa"**

Fondator (membru al cooperativei)		Feluri de aporturi nebănești	Valoarea de piață conform contractului cu membrii cooperativei, lei	Condiții privind transmiterea aporturilor nebănești
Cod perso- nal	Denumirea			
001	Gospodăria țărănească "Ivanca"	Autocamion ZIL	18 000	Cu titlu de proprietate
002	Gospodăria țărănească "Pereseceno"	Autocamion GAZ-53	12 000	Cu titlu de proprietate
003	S.R.L. "Vinogradari"	Parterul clădirii administrative	24 000	Cu titlu de folosire în curs de 3 ani și 4 luni
Total			54 000	

Toate aporturile nebănești depuse în contul cotei inițiale la capitalul social al C.Î. "Alternativa" conform actelor de constituire trebuie să fie transmise de către membrii acesteia în curs de o lună din data înregistrării de stat, iar cele bănești: 60 000 lei – până la înregistrarea de stat și 36 000 lei – în termen de o lună din data înregistrării de stat.

Cheltuielile de organizare se constată ca active nemateriale ale cooperativei și se recuperează fondatorilor în curs de o lună din data înregistrării de stat a acesteia.

Evidența contabilă la C.Î. "Alternativa" o efectuează contabilitatea care reprezintă o subdiviziune structurală de sine stătătoare.

Politica de contabilitate a C.Î. "Alternativa" determină următoarele metode și procedee de ținere a contabilității:

1. Pentru fiecare membru al cooperativei se ține un cont analitic (personal) în care se reflectă toate relațiile economice dintre cooperativă și membrii ei. Fiecare membru al cooperativei, la rândul său, este obligat să țină o evidență similară a relațiilor economice cu cooperativa.
2. Cooperativa acordă membrilor săi nu mai puțin de 75 % de servicii prestate.
3. În anul 2001 C.Î. "Alternativa" nu este înregistrată ca plătitor de TVA.
4. Activele pe termen lung se evaluează la valoarea de intrare determinată în felul următor:
  - la procurarea activului de la o persoană juridică sau fizică – la valoarea de cumpărare (cu scăderea rabatului comercial acordat de către furnizor) plus consumurile aferente procurării, cheltuielile de montaj, instalare, reglare, experimentare etc.;
  - la intrarea activelor pe termen lung sub formă de aporturi nebănești în contul cotei ordinare la capitalul statutar:
    - a) cu titlu de proprietate – la valoarea de piață negociată în baza prețului de piață determinat în contractul încheiat între cooperativă și membrul acesteia;
    - b) cu titlu de folosință - la valoarea de piață negociată, calculată în baza plății de arenda și termenului de folosire a acestui aport, determinată în contractul încheiat între cooperativă și membrul acesteia.
5. Cheltuielile ulterioare de instalare, reglare, experimentare a activului conform contractului le suportă însăși cooperativa. La darea obiectului în folosință aceste cheltuieli se trec la majorarea valorii lui.

Informația privind activele pe termen lung este prezentată în tabelul 9.5.

6. Activele nemateriale se amortizează prin metoda casării liniare a valorii amortizate pe toată durata de utilizare a acestora, începând cu luna care urmează după luna înregistrării lor la intrări (constatării):

- cheltuieli de organizare – în curs de 2 ani,
  - dreptul de folosire a clădirii administrative – în curs de 3 ani și 4 luni.
7. Uzura activelor materiale pe termen lung se calculează, ținând cont de duratele de funcționare utilă a acestora, în felul următor:
    - a clădirilor, construcțiilor speciale și transportului de mărfuri – prin metoda casării liniare a valorii uzurabile, începând cu luna care urmează după luna punerii în funcțiune a acestora;
    - a tehnicii agricole (tractoarelor, utilajului) – proporțional cu numărul de ore-mașină lucrate.
  8. În evidența curentă stocurile de mărfuri și materiale (cu excepția obiectelor de mică valoare și scurtă durată) se contabilizează la costul mediu ponderat, iar în rapoartele financiare – la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.
  9. Obiectele de mică valoare și scurtă durată (în continuare – OMVSD) se reflecta în bilanț în felul următor:
    - OMVSD aflate la depozit – la valoarea de intrare (valoarea de procurare),
    - OMVSD puse în funcțiune – la valoarea rămasă.Obiectele de mică valoare și scurtă durată cu valoarea unitară nu mai mare de 500 lei se trec la consumuri (cheltuieli) în momentul punerii acestora în funcțiune. În cazul punerii în funcțiune a OMVSD de la depozit în valoare de peste 500 lei pentru o unitate se calculează uzura în mărime de 100 % din valoarea acestora minus valoarea rămasă probabilă.
  10. Creanțele se contabilizează și se reflectă în bilanț la suma nominală.
  11. Cheltuielile anticipate se reflectă în contabilitate în conturi distincte, iar în bilanț – în posturi distincte și se trec la consumuri sau cheltuieli pe măsura sosirii perioadei la care se raportează. În exemplul nostru astfel de cheltuieli sunt abonamentul la revista “Contabilitate și audit” pe 6 luni și asigurarea patrimoniului pe un an.
  12. Consumurile se reflectă în conturile din clasa 8. Contul 812 nu se aplica din cauza lipsei secțiilor auxiliare. Consumurile indirecte de producție se repartizează între feluri de servicii proporțional cu volumul acestora.
  13. Capitalul propriu al C.Î. “Alternativa” cuprinde capitalul social, capitalul suplimentar, rezervele (fondurile) cooperativei, profitul nerepartizat și capitalul secundar.
  14. Datoriile se reflectă în contabilitate și bilanț la sumele necesare pentru achitarea acestora (adică la sumele care trebuie să fie achitate).
  15. La finele trimestrului se efectuează verificarea soldurilor conturilor de creanțe și datorii ale membrilor cooperativei și trecerea în cont a sumelor.
  16. Veniturile obținute în perioada de gestiune, dar aferente perioadelor viitoare, se reflectă în contabilitate în conturi distincte, iar în rapoartele financiare – în posturi distincte și se includ în veniturile perioadei de gestiune aferente.
  17. Veniturile și cheltuielile se constată și se reflectă în contabilitate și rapoartele financiare în baza metodei specializării exercițiilor în perioada de gestiune, în care au avut loc, indiferent de momentul primirii efective sau plății mijloacelor bănești. În contabilitate și **Raportul privind rezultatele financiare** veniturile și cheltuielile se reflectă separat pe tipuri de activități (operațională, de investiții, financiară) și pe evenimente excepționale. Sumele primite la efectuarea operațiunilor în numele și din însărcinarea membrilor săi și transmise lor nu constituie venituri ale cooperativei. Veniturile cooperativei în cazul de față constau din comisioane, care se scad din prețul de vânzare (cumpărare) al valorilor materiale.
  18. Veniturile și cheltuielile se reflectă în conturile din clasele 6 și 7.
  19. La finele trimestrului de gestiune se efectuează ajustări la suma reducerilor (adausurilor) acordate membrilor cooperativei.
  20. Profitul net al cooperativei se repartizează conform destinației prevăzute de statutul cooperativei după examinarea raportului financiar anual de către adunarea generală.

C.Î. "Alternativa" întocmește și prezintă rapoartele financiare pe anul 2001 conform următoarelor formulare prevăzute de S.N.C. 5 și S.N.C. 7:

- *Bilanțul contabil;*
- *Raportul privind rezultatele financiare;*
- *Raportul privind fluxul capitalului propriu;*
- *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești;*
- *Anexa la Bilanțul contabil;*
- *Anexa la Raportul privind rezultatele financiare;*
- *Nota explicativa.*

În cursul anului 2001 la C.Î. "Alternativa" au fost înregistrate următoarele operațiuni economice (vezi tabelul 9.4).

*Tabelul 9.4*

**Jurnal  
de înregistrare a operațiunilor economice la C.Î. "Alternativa"  
pe anul 2001<sup>1</sup>**

Nr. operaț.	Data	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Conturi corespondente	
				debit	credit
1	2	3	4	5	6
1.	01.10	S-a reflectat capitalul statutar al cooperativei după înregistrarea acesteia: a) la suma mijloacelor bănești depuse de fondatori în contul cotelor în capitalul statutar b) la suma cotelor neachitate	60 000 90 000	242 313	311 311
2.	02.10	S-a constatat (s-a primit spre achitare) decontul de avans prezentat de gospodăria țărănească "Ivancea" (fondator – cod personal 001) privind cheltuielile de organizare suportate de aceasta în legătură cu fondarea și înregistrarea cooperativei Inclusiv: • servicii prestate de o firmă juridică privind pregătirea actelor de constituire – 1 200 lei • plata pentru înregistrarea de stat – 180 lei • taxa de timbru (fiscală) – 750 lei • deschiderea conturilor în bancă – 150 lei • confecționarea ștampilei – 300 lei • taxa pentru rezervarea denumirii cooperativei – 10 lei • plata pentru atribuirea codurilor și înregistrarea în Registrul comercial de stat – 12 lei • serviciile notarului privind legalizarea actelor de constituire și semnăturilor conducătorilor pentru deschiderea conturilor în bancă – 70 lei	2 672	111	522

<sup>1</sup> În exemplul de față nu sunt examinate formulele contabile privind TVA. Acestea vor fi tratate într-o lucrare separată care va fi elaborată în conformitate cu prevederile legislației fiscale.

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
3.	03.10	S-a obținut dreptul de folosire a parterului clădirii administrative a S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) în contul cotei inițiale depuse în capitalul statutar al cooperativei	24 000	111	313
4.	03.10	S-a primit cu titlu de proprietate (s-a pus în funcțiune) un autocamion ZIL de la gospodăria țărănească "Ivancea" (cod personal 001) în contul cotei nebănești (în natură) depuse în capitalul statutar	18 000	123	313
5.	04.10	S-a înregistrat (s-a pus în funcțiune) un autocamion GAZ-53 transmis cooperativei de gospodăria țărănească "Pereseceno" (cod personal 002) în contul cotei inițiale depuse în capitalul statutar	12 000	123	313
6.	4.10	S-a perfectat contractul de asigurare a patrimoniului pe un termen de 1 an Inclusiv: • cu destinație de producție – 264 lei • cu destinație generală gospodărească – 144 lei	408	251	533
7.	04.10	S-au înregistrat la intrări carburanți și lubrifianți primiți de la S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) în sumă de 5 950 lei	5 950	211	522
8.	04.10	S-au livrat de la depozit carburanți și lubrifianți (s-au decontat) pentru funcționarea autocamioanelor	4 450	811	211
9.	08.10	Au intrat de la furnizor OMVSD în sumă de 12 750 lei	12 750	213	521
10.	08.10	S-au predat de la depozit OMVSD cu valoarea unitară de până la 500 lei pentru nevoi generale de producție	1 860	813	213
11.	08.10	S-au predat de la depozit OMVSD cu valoarea unitară de peste 500 lei pentru nevoi generale de producție (valoarea rămasă probabilă– 180 lei)	2 930	213/2	213/1
12.	08.10	S-a calculat uzura OMVSD puse în funcțiune cu valoarea unitară de peste 500 lei (2 930 – 180)	2 750	813	214
13.	10.10	S-a contractat un abonament la revista "Contabilitate și audit" pe 6 luni	150	251	539
14.	10.10	S-au predat de la depozit OMVSD cu valoarea unitară de până la 500 lei pentru nevoi gospodărești	550	713	213
15.	15.10	Din contul de decontare s-a transferat un avans furnizorului pentru livrarea tractorului	48 000	224	242
16.	15.10	S-a achitat factura pentru abonarea la revista "Contabilitate și audit"	150	539	242
17.	15.10	Au intrat pe contul de decontare mijloace bănești depuse de fondatori în contul cotelor neachitate în capitalul statutar: • gospodăria țărănească "Ivancea" (cod personal 001) – 7 000 lei • gospodăria țărănească "Pereseceno" (cod personal 002) – 8 000 lei • S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 6 000 lei	36 000	242	313

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 10 000 lei</li> <li>• gospodăria țărănească "Nicolaevca" (cod personal 005) – 5 000 lei</li> </ul>			
18.	15.10	S-a transferat companiei de asigurări	408	533	242
19.	16.10	Din contul de decontare s-au recuperat cheltuielile gospodăriei țărănești "Ivanca" (cod personal 001) suportate de către aceasta în legătură cu fondarea și înregistrarea cooperativei	2 672	522	242
20.	16.10	S-a achitat factura furnizorului pentru OMVSD intrate	12 750	521	242
21.	17.10	S-a înregistrat și s-a pus în funcțiune tractorul cumpărat de la furnizor la valoarea de intrare (de cumpărare)	48 000	123	521
22.	17.10	S-a trecut în cont avansul eliberat furnizorului în contul achitării datoriilor pentru tractorul livrat	48 000	521	224
23.	18.10	S-a transferat un avans furnizorului în contul livrării carburanților și lubrifianților	21 500	224	242
24.	19.10	S-au înregistrat carburanți și lubrifianți intrați de la furnizor la prețuri de procurare	25 550	211	521
25.	19.10	S-a trecut în cont avansul eliberat furnizorului de carburanți și lubrifianți în contul achitării datoriilor aferente facturilor comerciale	21 500	521	224
26.	20.10	S-a transferat din contul de decontare în contul achitării sumei neachitate a datoriilor pentru carburanți și lubrifianți	4 050	521	242
27.	20.10	S-au înregistrat piese de schimb și materiale pentru reparație primite de la gospodăria țărănească "Ivanca" (cod personal 001) în sumă de 8 200 lei	8 200	211	522
28.	20.10	S-au livrat de la depozit carburanți și lubrifianți (s-au decontat) pentru funcționarea tractorului în timpul aratului de toamnă	12 820	811	211
29.	20.10	S-au prezentat facturi membrilor cooperativei pentru serviciile prestate privind transportarea produselor agricole de pe câmp la depozit cu transportul auto Inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăriei țărănești "Ivanca" (cod personal 001) – în sumă de 2 840 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Pereseceno" (cod personal 002) – în sumă de 3 100 lei</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – în sumă de 2 450 lei</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – în sumă de 3 330 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Nicolaevca" (cod personal 005) – în sumă de 3 400 lei</li> </ul>	15 120	223	611
30.	20.10	S-au încasat în casierie din contul de decontare mijloace bănești pentru cheltuieli de deplasare și gospodărești	2 800	241	242

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
31.	20.10	S-a eliberat din casierie titularilor de avans: a) pentru cheltuieli de deplasare b) pentru procurarea mărcilor poștale	1 800 350	227 227	241 241
32.	20.10	S-au procurat contra numerar și s-au dat în folosință personalului administrativ rechizite de birou (stilouri, creioane, registre)	180	713	241
33.	25.10	S-a înregistrat o platformă asfaltată neterminată cu acoperiș suspendat pentru parcare automobilelor și tehnicii agricole, cumpărata de cooperativă de la gospodăria țărănească "Nicolaevca" (cod personal 005) la valoarea de piață conform contractului în sumă de 14 500 lei	14 500	121	522
34.	25.10	S-au primit de la S.R.L "Vinogradari" (cod personal 003) materiale de construcție	4 850	211	522
35.	25.10	S-au primit spre achitare deconturi de avans privind: a) cheltuielile de deplasare b) procurarea mărcilor poștale	1 720 350	713 246	227 227
36.	25.10	S-a restituit în casierie soldul sumelor spre decontare neutilizate	80	241	227
37.	29.10 29.11 28.12	S-au calculat salariile: a) muncitorilor de bază (tractoristilor-mașiniști – 1 800 lei, șoferilor – 2 400 lei) b) personalului de secție (mecanicului, paznicului parcului tehnic) c) personalului de administrație și conducere (președintelui, contabilului, femeii de serviciu, paznicului încăperilor administrative)	4 200 800 1 800	811 813 713	531 531 531
38.	29.10 29.11 28.12	S-a calculat pentru asigurări sociale (31 % din salariu): a) muncitorilor de bază (tractoristilor-mașiniști – 558 lei, șoferilor – 744 lei) b) personalului de secție c) personalului de administrație și conducere	1 302 248 558	811 813 713	533 533 533
39.	29.10 29.11 28.12	S-a trecut la cheltuielile trimestrului de gestiune cota-parte a cheltuielilor anticipate curente: a) abonarea la revista "Contabilitate și audit" (3/6 din 150 lei) b) asigurarea patrimoniului cu destinație generală de producție (3/12 din 264 lei) c) asigurarea patrimoniului cu destinație generală gospodărească (3/12 din 144 lei)	75 66 36	713 813 713	251 251 251
40.	29.10	S-au reflectat cheltuielile aferente finalizării construcției platformei asfaltate pentru parcare automobilelor și tehnicii agricole: a) la suma salariilor calculate muncitorilor b) la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale c) la valoarea materialelor utilizate	1 200 372 4 255	121 121 121	531 533 211
41.	31.10	S-a pus în funcțiune platforma asfaltată pentru parcare transportului auto și tehnicii agricole	20 327	123	121

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
42.	31.10 29.11 28.12	S-a calculat plata pentru utilizarea apei	540	713	534
43.	05.11 29.11 28.12	S-au primit spre achitare facturile pentru cheltuieli poștale și telegraf	345	713	539
44.	31.10	A intrat de la furnizor utilaj pentru executarea lucrărilor agrotehnice care necesită montaj, valoarea de cumpărare a utilajului constituind 27 000 lei	27 000	121	521
45.	31.10	S-au reflectat serviciile transportului propriu pentru transportarea utilajului	280	121	811
46.	01.11	Pe seama creditului pe termen lung s-a achitat factura furnizorului pentru utilajul intrat	27 000	521	411
47.	02.11	S-au reflectat cheltuielile de montaj al utilajului agrotehnic:			
		a) la suma salariilor calculate muncitorilor	240	121	531
		b) la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale	74	121	533
		c) la valoarea lubrifianților și altor materiale	70	121	211
48.	02.11	S-a pus în funcțiune utilajul agrotehnic	27 664	123	121
49.	02.11	S-a primit un împrumut pe termen scurt de la S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003)	6 000	242	513
50.	02.11 02.12	S-au primit de pe contul de decontare în casierie mijloace bănești pentru plata salariilor	5 800	241	242
51.	02.11 02.12	S-au plătit din casierie salarii	5 675	531	241
52.	02.11 02.12	S-au reținut din salariile plătite:			
		a) impozitul pe venit de la persoane fizice	1 021	531	534
		b) contribuțiile în fondul de pensii (1 %)	68	531	533
53.	02.11 02.12	S-au transferat de pe contul de decontare:			
		a) organelor de asigurări sociale	2 176	533	242
		b) bugetului – impozitul pe venit de la persoane fizice	1 021	534	242
		c) bugetului – plata pentru utilizarea apei	540	534	242
		d) băncii – pentru servicii	55	713	242
54.	05.11	S-au primit spre achitare facturile S.A. "Union Fenosa" pentru energia electrică livrată utilizată:			
		a) în scopuri de producție	460	813	521
		b) pentru nevoi generale gospodărești	384	713	521
55.	29.11 28.12	S-a reflectat amortizarea activelor nemateriale pe trimestrul IV (vezi tabelul 9.5) Inclusiv:			
		• cheltuieli de organizare – 222 lei (111 lei × 2 luni)			
		• drepturi de folosire a clădirii administrative – 1 200 lei (600 lei × 2 luni)	1 422	713	113



**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
56.	29.11 28.12	S-a calculat uzura mijloacelor fixe cu destinație de producție pe trimestrul IV (vezi tabelul 9.5): Inclusiv: a) a autocamionului ZIL – 876 lei (438 lei × 2 luni) b) a autocamionului GAZ-53 – 567 lei (284 lei × 2 luni) c) a tractorului – 1 330 lei (în trimestrul IV s-au lucrat 350 de ore-mașină × 3,8 lei) d) a platformei suspendate – 220 lei (110 lei × 2 luni) e) a utilajului agrotehnic – 77 lei (durata de funcționare în trimestrul IV – 24 ore-mașină × 3,2 lei)	876 567 1 330 220 77	811 811 811 813 811	124 124 124 124 124
57.	07.11	S-a primit un împrumut pe termen scurt de la gospodăria țărănească “Nicolaeuca” (cod personal 005)	5 000	242	513
58.	08.11	Conform contractului de consignație s-a recepționat de la membrii cooperativei pentru vânzarea ulterioară produse agricole (struguri) la prețuri de vânzare în sumă de 45 000 lei Inclusiv de la: • gospodăria țărănească “Ivanca” (cod personal 001) – în sumă de 11 000 lei • gospodăria țărănească “Pereseceno” (cod personal 002) – în sumă de 7 000 lei • S.R.L “Vinogradari” (cod personal 003) – în sumă de 8 000 lei • S.R.L “Optima” (cod personal 004) – în sumă de 11 000 lei • gospodăria țărănească “Nicolaeuca” (cod personal 005) – în sumă de 8 000 lei Comisionul cooperativei pentru serviciile privind vânzarea conform contractului constituie 10 % din valoarea produselor la prețuri de vânzare, se reține din încasările pentru produsele vândute	45 000	923	
59.	08.11	Producția s-a livrat cumpărătorilor	45 000		923
60.	08.11	S-au reflectat creanțele cumpărătorilor	45 000	221	522
61.	08.11	S-a calculat comisionul pentru serviciile de vânzare – 10 % din valoarea de vânzare a producției: • gospodăria țărănească “Ivanca” (cod personal 001) – în sumă de 1 100 lei • gospodăria țărănească “Pereseceno” (cod personal 002) – în sumă de 700 lei • S.R.L “Vinogradari” (cod personal 003) – în sumă de 800 lei • S.R.L “Optima” (cod personal 004) – în sumă de 1 100 lei • gospodăria țărănească “Nicolaeuca” (cod personal 005) – în sumă de 800 lei	4 500	223	611

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
62.	08.11	S-au trecut în cont creanțele (la suma comisionului) pe seama micșorării datorii față de membrii cooperativei	4 500	522	223
63.	09.11	Pe contul de decontare al cooperativei au fost încasate mijloace bănești de la cumpărători în contul achitării facturilor pentru produse agricole	45 000	242	221
64.	10.11	S-au transferat de pe contul de decontare membrilor cooperativei sumele încasate pentru produsele agricole vândute minus comisioanele Inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăriei țărănești "Ivanca" (cod personal 001) – 9 900 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Pereseceno" (cod personal 002) – 6 300 lei</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 7 200 lei</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 9 900 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Nicolaeuca" (cod personal 005) – 7 200 lei</li> </ul>	40 500	522	242
65.	11.11	S-au reflectat daunele cauzate cooperativei din partea membrului cooperativei – S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) în legătura cu livrarea carburanților și lubrifianților necalitativi (s-au constatat pierderi în sumă de 3 500 lei)	3 500	714	211
66.	11.11	S-a reflectat suma pierderii constatată de S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) spre recuperare în perioada curentă	3 500	223	612
67.	25.11	S-au prezentat facturile membrilor cooperativei pentru serviciile prestate privind aratul de toamnă și semănatul culturilor de toamnă Inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăriei țărănești "Ivanca" (cod personal 001) – în sumă de 4 200 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Pereseceno" (cod personal 002) – în sumă de 4 300 lei</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – în sumă de 4 600 lei</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – în sumă de 4 000 lei</li> <li>• Gospodăriei țărănești "Nicolaeuca" (cod personal 005) – în sumă de 4 600 lei</li> </ul>	21 700	223	611
	25.11	Cooperativa a încheiat contract cu furnizorul (care nu este membru al cooperativei) privind livrarea mijloacelor de protecție a plantelor pentru membrii cooperativei (din însărcinarea lor). Comisionul cooperativei pentru serviciile date, conform contractului de comision, constituie 10 % din valoarea de cumpărare a mijloacelor de protecție a plantelor. Cheltuielile privind furnizarea mijloacelor de protecție a plantelor la magazia cooperativei se rambursează suplimentar de către membrii cooperativei			

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
68.	27.11	<p>S-au încasat pe contul de decontare al cooperativei de la membrii acesteia mijloace bănești pentru achiziționarea mijloacelor de protecție a plantelor</p> <p>Inclusiv de la:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăria țărănească "Ivancea" (cod personal 001) – 2 750 lei (15,1 % de încasări totale)</li> <li>• gospodăria țărănească "Pereseceno" (cod personal 002) – 3 200 lei (17,5 %)</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 4 000 lei (21,9 %)</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 4 500 lei (24,7 %)</li> <li>• gospodăria țărănească "Nicolaevca" (cod personal 005) – 3 800 lei (20,8 %)</li> </ul>	18 250	242	522
69.	28.11	Din contul mijloacelor bănești, încasate de la membrii cooperativei, s-a transferat furnizorului (care nu este membru al cooperativei) în contul livrării de protecție a plantelor	15 500	522	242
70.	04.12	S-au primit de la furnizor (care nu este membru al cooperativei) mijloace de protecție a plantelor pentru membrii cooperativei	15 500	925	
71.	04.12	<p>S-au expedit membrilor cooperativei mijloace de protecție a plantelor în suma corespunzătoare a cotei-părți a mijloacelor bănești transferate de către fiecare din ei pentru achiziționarea acestora:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăriei țărănești "Ivancea" (cod personal 001) – 2 335 lei (15,1 %)</li> <li>• gospodăriei țărănești "Pereseceno" (cod personal 002) – 2 718 lei (17,5 %)</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 3 397 lei (21,9 %)</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 3 822 lei (24,7 %)</li> <li>• gospodăriei țărănești "Nicolaevca" (cod personal 005) – 3 228 lei (20,8 %)</li> </ul>	15 500		925
72.	04.12	S-a reflectat valoarea serviciilor transportului propriu privind transportarea mijloacelor de protecție a plantelor la depozitul cooperativei	1 200	711	811
73.	04.12	<p>S-au calculat veniturile pentru serviciile de achiziționare a mijloacelor de protecție a plantelor, inclusiv comisioanele (10 % din valoarea de cumpărare a mijloacelor de protecție a plantelor – 1 550 lei) și pentru serviciile transportului (la cost) – 1 200 lei</p> <p>Inclusiv:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăria țărănească "Ivancea" (cod personal 001) – 415 lei (15,1 %) [(2 335 : 100 × 10) + (1200 : 15 500 × 2 335)]</li> <li>• gospodăria țărănească "Pereseceno" (cod personal 002) – 482 lei (17,5 %) [(2 718 : 100 × 10) + (1 200 : 15 500 × 2 718)]</li> </ul>	2 750	223	611

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 603 lei (21,9 %) [(3 397 : 100 × 10) + (1 200 : 15 500 × 3 397)]</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 678 lei (24,7 %) [(3 822 : 100 × 10) + (1 200 : 15 500 × 3 822)]</li> <li>• gospodăria țărănească "Nicolaevca" (cod personal 005) – 572 lei (20,8 %) [(3 228 : 100 × 10) + (1 200 : 15 500 × 3 228)]</li> </ul>			
74.	04.12	S-a trecut în cont suma creanțelor pentru micșorarea datoriilor	2 750	522	223
75.	14.12	În legătura cu nerecuperarea în termen de către S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) a pierderilor cauzate cooperativei, Consiliul cooperativei a luat decizia privind recuperarea pierderilor pe seama împrumutului, acordat cooperativei de către S.R.L. "Vinogradari"	3 500	513	223
76.	14.12	S-au reflectat cheltuielile aferente reparației curente a autocamionului la valoarea:			
		a) pieselor de schimb	580	813	211
		b) materialelor de reparație	220	813	211
	14.12	Cooperativa a încheiat un contract cu furnizorul privind livrarea angro a îngrășămintelor minerale pentru membrii cooperativei (din însărcinarea lor). Comisionul cooperativei pentru serviciile de achiziționare a îngrășămintelor conform contractului constituie 10 % din valoarea de cumpărare			
77.	17.12	Pe seama mijloacelor proprii ale cooperativei s-a transferat un avans furnizorului în contul livrării îngrășămintelor	15 000	224	242
78.	21.12	Au intrat îngrășămintă minerale de la furnizor	15 000	217	521
79.	21.12	S-a trecut în cont avansul eliberat furnizorului în contul achitării datoriilor pentru îngrășămintele minerale	15 000	521	224
80.	21.12	S-a reflectat valoarea serviciilor transportului propriu pentru transportarea îngrășămintelor la depozitul cooperativei	1 200	217	811
81.	24.12	S-au livrat îngrășămintă minerale membrilor cooperativei la prețuri de livrare:	17 700	223	611
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăriei țărănești "Ivanca" (cod personal 001) – 2 460 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Pereseceno" (cod personal 002) – 3 150 lei</li> <li>• S.R.L. "Vinogradari" (cod personal 003) – 3 930 lei</li> <li>• S.R.L. "Optima" (cod personal 004) – 4 425 lei</li> <li>• gospodăriei țărănești "Nicolaevca" (cod personal 005) – 3 735 lei</li> </ul>			
82.	24.12	S-a decontat costul efectiv al îngrășămintelor	16 200	711	217

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

1	2	3	4	5	6
83.	25.12	Pe contul de decontare s-au încasat mijloace bănești de la membrii cooperativei în contul achitării facturilor pentru îngrășăminte minerale	17 700	242	223
84.	25.12	S-au decontat consumurile indirecte de producție la consumurile activității de bază	7 204	811	813
85.	25.12	S-a reflectat costul efectiv al serviciilor prestate (vezi tabelele 9.6–9.8)	30 146	711	811
86.	25.12	S-au casat OMVSD aflate în exploatare din cauza uzurii totale	2 750	214	213
87.	25.12	S-au înregistrat deșeurile în urma casării OMVSD în limitele valorii rămase probabile	180	211	213
88.	26.12	Conform rezultatelor inventarierii s-a reflectat valoarea lipsurilor de materiale imputate persoanei vinovate	155	714	211
89.	26.12	S-a reflectat suma lipsurilor recunoscute de către persoana vinovată spre recuperare la prețuri de piață în curs de 3 luni după constatarea acestora	180	227	612
90.	28.12	S-au calculat dobânzile la credit pe lunile noiembrie – decembrie (12 % pe an)	540	714	411
91.	28.12	În contul de decontare s-au încasat mijloace bănești de la membrii cooperativei în contul achitării creanțelor pe termen scurt pentru serviciile prestate Inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăria țărănească “Ivanca” (cod personal 001) – 1 500 lei</li> <li>• gospodăria țărănească “Pereseceno” (cod personal 002) – 2 000 lei</li> <li>• S.R.L. “Vinogradari” (cod personal 003) – 1 800 lei</li> <li>• S.R.L. “Optima” (cod personal 004) – 2 100 lei</li> <li>• gospodăria țărănească “Nicolaeuca” (cod personal 005) – 2 200 lei</li> </ul>	9 600	242	223
92.	28.12	Achitarea reciprocă a sumelor creanțelor și datoriilor dintre cooperativă și membrii acesteia (vezi registrul de evidență a decontărilor cu membrii cooperativei) Inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodăria țărănească “Ivanca” (cod personal 001) – 5 540 lei</li> <li>• S.R.L. “Vinogradari” (cod personal 003) – 5 250 lei</li> <li>• gospodăria țărănească “Nicolaeuca” (cod personal 005) – 5 800 lei</li> </ul>	16 590	522	223

Tabelul 9.5

## Informația privind activele pe termen lung

Denumirea activelor	Data punerii în funcțiune	Valoarea de intrare, lei	Valoarea rămasă, lei	Durata de exploatare, ani	Metoda calculării uzurii (amortizării)	Norma lunară a uzurii (amortizării)	
						%	Suma, lei
1	2	3	4	5	6	7 = (100 : col.5) : 12	8 = [(col.3 – col.4) × col.7] : 100
<b>Active nemateriale:</b>							
• cheltuieli de organizare	01.10.2001	2 672	0	2	liniară	4,17	111
• drepturi de folosire a clădirii administrative	03.10.2001	24 000	0	3 ani și 4 luni	liniară	2,5	600
<b>Mijloace fixe:</b>							
• autocamionul ZIL	03.10.2001	18 000	500	3 ani și 4 luni	liniară	2,5	438
• autocamionul GAZ-53	03.10.2001	12 000	650	3 ani și 4 luni	liniară	2,5	284
• platforma suspendată	31.10.2001	20 327	500	15	liniară	0,56	110
				<b>Numărul estimativ de ore-mașină lucrate în decursul duratei de exploatare</b>		<b>Norma uzurii pe o oră-mașină, lei [(col.3 – col.4) : col.5]</b>	
• tractor	17.10.2001	48 000	2 000	12 000	proporțional cu orele lucrate	3,8	
• utilaj agrotehnic	02.11.2001	27 664	664	8 500	proporțional cu orele lucrate	3,2	

Tabelul 9.6

*Volumul serviciilor prestate cu utilizarea camioanelor, tractorului și echipamentului agrotehnic*

Tipuri de servicii	Numărul operațiunii	Volumul serviciilor	
		suma, lei	ponderea, %
<b>Servicii prestate – total</b>		<b>39 500</b>	<b>100</b>
Inclusiv:			
<b>Transportul de mărfuri – total</b> din care transportarea:		<b>17 800</b>	<b>45</b> (17 800 : 39 500) × 100
• producției pentru membrii cooperativei	29	15 120	
• echipamentului pentru cooperativă	45	280	
• mijloacelor de protecție a plantelor	72	1 200	
• îngrășămintelor minerale	80	1 200	
<b>Aratul de toamnă – total</b>	<b>67</b>	<b>21 700</b>	<b>55</b> (21 700 : 39 500) × 100

Tabelul 9.7

**Repartizarea consumurilor indirecte de producție**

Conform politicii de contabilitate drept baza de repartizare a consumurilor indirecte de producție pe tipuri de servicii servește volumul serviciilor prestate (vezi p.172, art.12)

Tipuri de servicii	Ponderea volumului serviciilor prestate, % (tabelul 9.6)	Consumuri indirecte de producție, lei		
		comune pentru toate tipurile de servicii	legate nemijlocit de lucrul transportului de mărfuri	Total (col.2 + col.3)
A	1	2	3	4
Total	100	6 404 (col.4 – col.3)	800	7204 (rulajul contului 813)
Transportul de mărfuri	45	2 882 (6 404 : 100 × 45 %)	800 (operațiunea nr.76)	3 682
Aratul de toamnă	55	3 522 (6 404 : 100 × 55 %)		3 522

Tabelul 9.8

*Calculația costului serviciilor prestate*

Articole de consumuri	Transportul de mărfuri	Aratul de toamnă	Total
Lubrifianți și carburanți (operațiunile nr.8 și 28)	4 450	12 820	17 270
Salariile muncitorilor de bază (operațiunea nr.37a)	2 400	1 800	4 200
Contribuțiile pentru asigurările sociale (operațiunea nr.38a)	744	558	1 302
Uzura mijloacelor fixe (operațiunea nr.56)	876 + 567	1330+77	2 850
Consumuri indirecte de producție (tabelul 9.7)	3 682	3 522	7 204
<b>Costul serviciilor – total</b>	<b>12 719</b>	<b>20 107</b>	<b>32 826</b>
Trecut la:			
<b>Transportarea:</b>			
echipamentului (operațiunea nr.45)	280		280
mijloacelor de protecție a plantelor (operațiunea nr.72)	1 200		1 200
îngrășămintelor minerale (operațiunea nr.80)	1 200		1 200
<b>Costul serviciilor prestate membrilor cooperativei (operațiunea nr.85)</b>	<b>10 039</b>	<b>20 107</b>	<b>30 146</b>

Cartea mare pe trimestrul IV al anului 2001

<i>111 "Active nemateriale"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
2	2 672	
3	24 000	
<b>Rulaj</b>	<b>26 672</b>	<b>0</b>
Sold	<b>26 672</b>	

<i>121 "Active materiale în curs de execuție"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
33	14 500	
40 a)	1 200	
40 b)	372	
40 c)	4 255	
41		20 327
44	27 000	
45	280	
47 a)	240	
47 b)	74	
47 c)	70	
48		27 664
<b>Rulaj</b>	<b>47 991</b>	<b>47 991</b>
Sold	<b>0</b>	

<i>123 "Mijloace fixe"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
4	18 000	
5	12 000	
21	48 000	
41	20 327	
48	27 664	
<b>Rulaj</b>	<b>125 991</b>	<b>0</b>
Sold	<b>125 991</b>	

<i>113 "Amortizarea activelor nemateriale"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
55		1 422
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>1 422</b>
Sold		<b>1 422</b>

<i>124 "Uzura mijloacelor fixe"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
56 a)		876
56 b)		567
56 c)		1 330
56 d)		220
56 e)		77
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>3 070</b>
Sold		<b>3 070</b>

<i>214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
12		2 750
86	2 750	
<b>Rulaj</b>	<b>2 750</b>	<b>2 750</b>
Sold		<b>0</b>

<i>311 "Capital statutar"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
1		150 000
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>150 000</b>
Sold		<b>150 000</b>

<i>312 "Capital suplimentar"</i>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Sold		<b>0</b>



<b>211 "Materiale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
7	5 950	
8		4 450
24	25 550	
27	8 200	
28		12 820
34	4 850	
40 c)		4 255
47 c)		70
65		3 500
76 a)		580
76 b)		220
87	180	
88		155
<b>Rulaj</b>	<b>44 730</b>	<b>26 050</b>
<b>Sold</b>	<b>18 680</b>	

<b>313 "Capital nevărsat"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
1 b)	90 000	
3		24 000
4		18 000
5		12 000
17		36 000
<b>Rulaj</b>	<b>90 000</b>	<b>90 000</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>321 "Rezerve stabilite de legislație"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
9	12 750	
10		1 860
11	2 930	2 930
14		550
86		2 750
87		180
<b>Rulaj</b>	<b>15 680</b>	<b>8 270</b>
<b>Sold</b>	<b>7 410</b>	

<b>322 "Rezerve prevăzute de statut"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>217 "Mărfuri"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
78	15 000	
80	1 200	
82		16 200
<b>Rulaj</b>	<b>16 200</b>	<b>16 200</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>332 "Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>221 "Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
60	45 000	
63		45 000
<b>Rulaj</b>	<b>45 000</b>	<b>45 000</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>333 "Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
corect. 3		6 044
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>6 044</b>
<b>Sold</b>		<b>6 044</b>

<b>223 "Creanțe pe termen scurt ale părților legate"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
29	15 120	
61	4 500	
62		4 500
66	3 500	
67	21 700	
73	2 750	
74		2 750
75		3 500
81	17 700	
83		17 700
91		9 600
92		16 950
<b>Rulaj</b>	<b>65 270</b>	<b>54 640</b>
<b>Sold</b>	<b>10 630</b>	

<b>224 "Avansuri pe termen scurt acordate"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
15	48 000	
22		48 000
23	21 500	
25		21 500
77	15 000	
79		15 000
<b>Rulaj</b>	<b>84 500</b>	<b>84 500</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>227 "Creanțe pe termen scurt ale personalului"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
31 a)	1 800	
31 b)	350	
35 a)		1 720
35 b)		350
36		80
89	180	
<b>Rulaj</b>	<b>2 330</b>	<b>2 150</b>
<b>Sold</b>	<b>180</b>	

<b>351 "Rezultat financiar total"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
corect. 1 a)		61 770
corect. 1 b)		3 680
corect. 2 a)	47 546	
corect. 2 b)	7 665	
corect. 2 c)	4 195	
<b>Rulaj</b>	<b>59 406</b>	<b>65 450</b>
<b>Sold</b>		<b>6 044</b>
corect. 3	6 044	
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>411 "Credite bancare pe termen lung"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
46		27 000
90		540
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>27 540</b>
<b>Sold</b>		<b>27 540</b>

<b>511 "Credite bancare pe termen scurt"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>513 "Împrumuturi pe termen scurt"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
49		6 000
57		5 000
75	3 500	
<b>Rulaj</b>	<b>3 500</b>	<b>11 000</b>
<b>Sold</b>		<b>7 500</b>

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

<b>241 "Casa"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
30	2 800	
31 a)		1 800
31 b)		350
32		180
36	80	
50	5 800	
51		5 675
<b>Rulaj</b>	<b>8 680</b>	<b>8 005</b>
<b>Sold</b>	<b>675</b>	

<b>242 "Cont de decontare"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
1 a)	60 000	
15		48 000
16		150
17	36 000	
18		408
19		2 672
20		12 750
23		21 500
26		4 050
30		2 800
49	6 000	
50		5 800
53 a)		2 176
53 b)		1 021
53 c)		540
53 d)		55
57	5 000	
63	45 000	
64		40 500
68	18 250	
69		15 500
77		15 000
83	17 700	
91	9 600	
<b>Rulaj</b>	<b>197 550</b>	<b>172 922</b>
<b>Sold</b>	<b>24 628</b>	

<b>246 "Documente bănești"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
35 b)	350	
<b>Rulaj</b>	<b>350</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>350</b>	

<b>521 "Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
9		12 750
20	12 750	
21		48 000
22	48 000	
24		25 550
25	21 500	
26	4 050	
44		27 000
46	27 000	
54 a)		460
54 b)		384
78		15 000
79	15 000	
<b>Rulaj</b>	<b>128 300</b>	<b>129 144</b>
<b>Sold</b>		<b>844</b>

<b>522 "Datorii pe termen scurt față de părțile legate"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
2		2 672
7		5 950
19	2 672	
27		8 200
33		14 500
34		4 850
60		45 000
62	4 500	
64	40 500	
68		18 250
69	15 500	
74	2 750	
92	16 590	
<b>Rulaj</b>	<b>82 512</b>	<b>99 422</b>
<b>Sold</b>		<b>16 910</b>

<b>251 "Cheltuieli anticipate curente"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
6	408	
13	150	
39 a)		75
39 b)		66
39 c)		36
<b>Rulaj</b>	<b>558</b>	<b>177</b>
<b>Sold</b>	<b>381</b>	

<b>314 "Capital retras"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>711 "Costul vânzătorilor"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
72	1 200	
82	16 200	
85	30 146	
<b>Rulaj</b>	<b>47 546</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>47 546</b>	
corect. 2 a)		47 546
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>712 "Cheltuieli comerciale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
37 a)		4 200
37 b)		800
37 c)		1 800
40 a)		1 200
47 a)		240
51	5 675	
52 a)	1 021	
52 b)	68	
<b>Rulaj</b>	<b>6 764</b>	<b>8 240</b>
<b>Sold</b>		<b>1 476</b>

<b>533 "Datorii privind asigurările"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
6		408
18	408	
38 a)		1 302
38 b)		248
38 c)		558
40 b)		372
47 b)		74
52 b)		68
53 a)	2 176	
<b>Rulaj</b>	<b>2 584</b>	<b>3 030</b>
<b>Sold</b>		<b>446</b>

<b>534 "Datorii privind decontările cu bugetul"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
42		540
52 a)		1 021
53 b)	1 021	
53 c)	540	
<b>Rulaj</b>	<b>1 561</b>	<b>1 561</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

<b>713 "Cheltuieli generale și administrative"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
14	550	
32	180	
35 a)	1 720	
37 c)	1 800	
38 c)	558	
39 a)	75	
39 c)	36	
42	540	
43	345	
53 d)	55	
54 b)	384	
55	1 422	
<b>Rulaj</b>	<b>7 665</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>7 665</b>	
corect. 2 b)		7 665
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>714 "Alte cheltuieli operaționale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
65	3 500	
88	155	
90	540	
<b>Rulaj</b>	<b>4 195</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>4 195</b>	
corect. 2 c)		4 195
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>721 "Cheltuieli ale activității de investiții"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>722 "Cheltuieli ale activității financiare"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold	0	
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>	<b>0</b>	

<b>539 "Alte datorii pe termen scurt"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
13		150
16	150	
43		345
<b>Rulaj</b>	<b>150</b>	<b>495</b>
<b>Sold</b>		<b>345</b>

<b>611 "Venituri din vânzări"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
29		15 120
61		4 500
67		21 700
73		2 750
81		17 700
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>61 770</b>
<b>Sold</b>		<b>61 770</b>
corect. 1 a)	61 770	
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>612 "Alte venituri operaționale"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
66		3 500
89		180
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>3 680</b>
<b>Sold</b>		<b>3 680</b>
corect. 1 b)	3 680	
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>621 "Venituri din activitatea de investiții"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>622 "Venituri din activitatea financiară"</b>		
<i>Nr. operațiunii</i>	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Sold		0
<b>Rulaj</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Sold</b>		<b>0</b>

<b>811 "Producția de bază"</b>		
<b>Nr. operațiunii</b>	<b>Debit</b>	<b>Credit</b>
Sold	0	
8	4 450	
28	12 820	
37 a)	4 200	
38 a)	1 302	
45		280
56 a)	876	
56 b)	567	
56 c)	1 330	
56 e)	77	
72		1 200
80		1 200
84	7 204	
85		30 146
<b>Rulaj</b>	<b>32 826</b>	<b>32 826</b>
Sold	<b>0</b>	

<b>813 "Consumuri indirecte de producție"</b>		
<b>Nr. operațiunii</b>	<b>Debit</b>	<b>Credit</b>
Sold	0	
10	1 860	
12	2 750	
37 b)	800	
38 b)	248	
39 b)	66	
54 a)	460	
56 d)	220	
76 a)	580	
76 b)	220	
84		7 204
<b>Rulaj</b>	<b>7 204</b>	<b>7 204</b>
Sold	<b>0</b>	

<b>923 "Mărfuri primite în consignație"</b>		
<b>Nr. operațiunii</b>	<b>Debit</b>	<b>Credit</b>
Sold	0	
58	45 000	
59		45 000
<b>Rulaj</b>	<b>45 000</b>	<b>45 000</b>
Sold	<b>0</b>	

<b>925 "Valori în mărfuri și materiale procurate pentru membrii cooperativei"</b>		
<b>Nr. operațiunii</b>	<b>Debit</b>	<b>Credit</b>
Sold	0	
70	15 500	
71		15 500
<b>Rulaj</b>	<b>15 500</b>	<b>15 500</b>
Sold	<b>0</b>	

Registrul de evidență a decontărilor cu membrii cooperativei

(în lei)

Nr. operațiunii	Data	223			522		
		Dt	Ct	Sold (Dt)	Dt	Ct	Sold (Ct)
<b>"Ivancea"</b>	<b>001</b>						
2	02.10					2 672	
19	16.10				2 672		
27	20.10					8 200	
29	20.10	2 840					
<i>Rulaj pe luna octombrie</i>		2 840	0	2 840	2 672	10 872	8 200
58-60	08.11					11 000	0
61	08.11	1 100					
62	08.11		1 100		1 100		
64	10.11				9 900		
67	25.11	4 200					
68	27.11					2 750	
<i>Rulaj pe luna noiembrie</i>		5 300	1 100	7 040	11 000	13 750	10 950
69, 71	04.12				2 335		
73	04.12	415					
74	04.12		415		415		
81	24.12	2 460					
83	25.12		2 460				
91	28.12		1 500				
92	28.12		5 540		5 540		
<i>Rulaj pe luna decembrie</i>		2 875	9 915	0	8 290	0	2 660
<i>Total pe trimestrul IV</i>		11 015	11 015	0	21 962	24 622	2 660
<b>"Pereseceno"</b>	<b>002</b>						
29	20.10	3 100					
<i>Rulaj pe luna octombrie</i>		3 100	0	3 100	0	0	0
58-61	08.11					7 000	
61	08.11	700					
62	08.11		700		700		
64	10.11				6 300		
67	25.11	4 300					
68	27.11					3 200	
<i>Rulaj pe luna noiembrie</i>		5 000	700	7 400	7 000	10 200	3 200
69, 71	04.12				2 718		
73	04.12	482					
74	04.12		482		482		
81	24.12	3 150					
83	25.12		3 150				
91	28.12		2 000				
<i>Rulaj pe luna decembrie</i>		3 632	5 632	5 400	3 200	0	0

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

Nr. operațiunii	Data	223			522		
		Dt	Ct	Sold (Dt)	Dt	Ct	Sold (Ct)
<i>Total pe trimestrul IV</i>		11 732	6 332	5 400	10 200	10 200	0
<b>“Vinogradari” 003</b>							
7	04.10					5 950	
29	20.10	2 450					
34	25.10					4 850	
<i>Rulaj pe luna octombrie</i>		2 450	0	2 450	0	10 800	10 800
58-60	08.11					8 000	
61	08.11	800					
62	08.11		800		800		
64	10.11				7 200		
66	11.11	3 500					
67	25.11	4 600					
68	27.11					4 000	
<i>Rulaj pe luna noiembrie</i>		8 900	800	10 550	8 000	12 000	14 800
69, 71	04.12				3 397		
73	04.12	603					
74	04.12		603		603		
75	14.12		3 500				
81	24.12	3 930					
83	25.12		3 930				
91	28.12		1 800				
92	28.12		5 250		5 250		
<i>Rulaj pe luna decembrie</i>		4 533	15 083	0	9 250	0	5 550
<i>Total pe trimestrul IV</i>		15 883	15 883	0	17 250	22 800	5 550
<b>“Optima” 004</b>							
29	20.10	3 330					
<i>Rulaj pe luna octombrie</i>		3 330	0	3 330	0	0	0
58-60	08.11					11 000	
61	08.11	1 100					
62	08.11		1 100		1 100		
64	10.11				9 900		
67	25.11	4 000					
68	27.11					4 500	
<i>Rulaj pe luna noiembrie</i>		5 100	1 100	7 330	11 000	15 500	4 500
69, 71	04.12				3 822		
73	04.12	678					
74	04.12		678		678		
81	24.12	4 425					
83	25.12		4 425				
91	28.12		2 100				



**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

Nr. operațiunii	Data	223			522		
		Dt	Ct	Sold (Dt)	Dt	Ct	Sold (Ct)
<i>Rulaj pe luna decembrie</i>		5 103	7 203	5 230	4 500	0	0
<i>Total pe trimestrul IV</i>		13 533	8 303	5 230	15 500	15 500	0
<b>“Nicolaevca”</b>	<b>005</b>						
29	20.10	3 400					
33	25.10					14 500	
<i>Rulaj pe luna octombrie</i>		3 400	0	3 400	0	14 500	14 500
58-60	08.11					8 000	
61	08.11	800					
62	08.11		800		800		
64	10.11				7 200		
67	25.11	4 600					
68	27.11					3 800	
<i>Rulaj pe luna noiembrie</i>		5 400	800	8 000	8 000	11 800	18 300
69, 71	04.12				3 228		
73	04.12	572					
74	04.12		572		572		
81	24.12	3 735					
83	25.12		3 735				
91	28.12		2 200				
92	28.12		5 800		5 800		
<i>Rulaj pe luna decembrie</i>		4 307	12 307	0	9 600	0	8 700
<i>Total pe trimestrul IV</i>		13 107	13 107	0	17 600	26 300	8 700
<b>TOTAL GENERAL</b>		<b>65 270</b>	<b>54 640</b>	<b>10 630</b>	<b>82 512</b>	<b>99 422</b>	<b>16 910</b>

## Balanța de verificare necorectată pe trimestrul IV al anului 2001

(în lei)

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj		Sold final	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
111	Active nemateriale	0		26 672		26 672	
113	Amortizarea activelor nemateriale	0			1 422		1 422
121	Active materiale în curs de execuție	0		47 991	47 991	0	
123	Mijloace fixe	0		125 991		125 991	
124	Uzura mijloacelor fixe	0			3 070		3 070
132	Investiții pe termen lung în părți legate	0					
134	Creanțe pe termen lung	0					
136	Avansuri pe termen lung acordate	0					
141	Cheltuieli anticipate pe termen lung	0					
211	Materiale	0		44 730	26 050	18 680	
213	Obiecte de mică valoare și scurtă durată	0		15 680	8 270	7 410	
214	Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată		0	2 750	2 750		0
215	Producția în curs de execuție	0					
217	Mărfuri	0		16 200	16 200	0	
221	Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	0		45 000	45 000	0	
222	Corecții la datorii dubioase	0					
223	Creanțe pe termen scurt ale părților legate	0		65 270	54 640	10 630	
224	Avansuri pe termen scurt acordate	0		84 500	84 500	0	
225	Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul	0					
227	Creanțe pe termen scurt ale personalului	0		2 330	2 150	180	
228	Creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate	0					
229	Alte creanțe pe termen scurt	0					
241	Casa	0		8 680	8 005	675	
242	Cont de decontare	0		197 550	172 922	24 628	
243	Cont valutar	0					
244	Conturi speciale la bănci	0					
246	Documente bănești	0		350		350	
251	Cheltuieli anticipate curente	0		558	177	381	
311	Capital statutar		0		150 000		150 000
312	Capital suplimentar		0				
313	Capital nevărsat		0	90 000	90 000	0	
314	Capital retras	0					
321	Rezerve stabilite de legislație		0				
322	Rezerve prevăzute de statut		0				

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj		Sold final	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
323	Alte rezerve		0				
332	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	0	0				
334	Dividende plătite în avans		0				
341	Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung		0				
411	Credite bancare pe termen lung		0		27 540		27 540
422	Venituri anticipate pe termen lung		0				
424	Avansuri pe termen lung primite		0				
511	Credite bancare pe termen scurt		0				
513	Împrumuturi pe termen scurt		0	3 500	11 000		7 500
515	Venituri anticipate curente		0				
521	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale		0	128 300	129 144		844
522	Datorii pe termen scurt față de părțile legate		0	82 512	99 422		16 910
531	Datorii față de personal privind retribuirea muncii		0	6 764	8 240		1 476
533	Datorii privind asigurările		0	2 584	3 030		446
534	Datorii privind decontările cu bugetul		0	1 561	1 561		0
535	Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat		0				
538	Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate		0				
539	Alte datorii pe termen scurt		0	150	495		345
611	Venituri din vânzări		0		61 770		61 770
612	Alte venituri operaționale		0		3 680		3 680
621	Venituri din activitatea de investiții		0				
622	Venituri din activitatea financiară		0				
711	Costul vânzărilor	0		47 546		47 546	
712	Cheltuieli comerciale	0					
713	Cheltuieli generale și administrative	0		7 665		7 665	
714	Alte cheltuieli operaționale	0		4 195		4 195	
721	Cheltuieli ale activității de investiții	0					
722	Cheltuieli ale activității financiare	0					
723	Pierderi excepționale	0					
811	Producția de bază	0		32 826	32 826	0	
813	Consumuri indirecte de producție	0		7 204	7 204	0	
	<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1 099 059</b>	<b>1 099 059</b>	<b>275 003</b>	<b>275 003</b>

Tabelul 9.11

Registrul corectărilor efectuate pe trimestrul IV al anului 2001

(în lei)

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Conturi corespondente		Suma
		Dt	Ct	
1.	Se trec la rezultatul financiar total veniturile acumulate pe feluri de activități:			
	a) venituri din vânzări	611 "Venituri din vânzări"	351 "Rezultat financiar total"	61 770
	b) alte venituri operaționale	612 "Alte venituri operaționale"	351 "Rezultat financiar total"	3 680
2.	Se trec la rezultatul financiar total cheltuielile acumulate pe feluri de activități:			
	a) costul vânzărilor	351 "Rezultat financiar total"	711 "Costul vânzărilor"	47 546
	b) cheltuieli generale și administrative	351 "Rezultat financiar total"	713 "Cheltuieli generale și administrative"	7 665
	c) alte cheltuieli operaționale	351 "Rezultat financiar total"	714 "Alte cheltuieli operaționale"	4 195
3.	Se reflectă profitul net al perioadei de gestiune	351 "Rezultat financiar total"	333 "Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune"	6 044

**Tabel de corectare pe anul 2001**  
**C.Î. "Alternativa"**

Nr. cont.	Denumirea conturilor	Balanța de verificare		Formule de corectare		Balanța de corectare și verificare		Raportul privind rezultatele financiare		Bilanțul contabil		Codul rândului	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	cheltuieli	venituri	activ	pasiv	Bilan- țul	Raportul privind rezultatele financiare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
111	Active nemateriale	26 672				26 672				26 672		010	
113	Amortizarea activelor nemateriale		1 422				1 422				1 422	020	
123	Mijloace fixe	125 991				125 991				125 991		060	
124	Uzura mijloacelor fixe		3 070				3 070				3 070	080	
132	Investiții pe termen lung în părți legate												
134	Creanțe pe termen lung												
136	Avansuri pe termen lung acordate												
141	Cheltuieli anticipate pe termen lung												
211	Materiale	18 680				18 680				18 680		190	
213	Obiecte de mică valoare și scurtă durată	7 410				7 410				7 410		210	
214	Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată												
215	Producția în curs de execuție												
217	Mărfuri												
223	Creanțe pe termen scurt ale părților legate	10 630				10 630				10 630		280	
224	Avansuri pe termen scurt acordate												
225	Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul												
227	Creanțe pe termen scurt ale personalului	180				180				180		320	



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
535	Taxa pe valoarea adăugată și accize de încasat												
539	Alte datorii pe termen scurt		345				345				345	950	
611	Venituri din vânzări		61 770	61 770					61 770				010
612	Alte venituri operaționale		3 680	3 680					3 680				040
621	Venituri din activitatea de investiții												
622	Venituri din activitatea financiară												
711	Costul vânzărilor	47 546			47 546			47 546					020
712	Cheltuieli comerciale												
713	Cheltuieli generale și administrative	7 665			7 665			7 665					060
714	Alte cheltuieli operaționale	4 195			4 195			4 195					070
721	Cheltuieli ale activității de investiții												
722	Cheltuieli ale activității financiare												
723	Pierderi excepționale												
811	Producția de bază												
	<b>TOTAL</b>	<b>275 003</b>	<b>275 003</b>										
<b>351</b>	<b>Rezultat financiar total</b>			<b>59 406</b>	<b>65 450</b>								
	Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare (rd.130; formularul nr.2)			6 044									130
731	Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit (rd.140; formularul nr.2)			0	0								
333	Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune (rd.130 ± rd.140) (rd.150; formularul nr.2)				6 044		6 044		6 044		6 044	590	150
	<b>TOTAL</b>					<b>215 597</b>	<b>215 597</b>			<b>215 597</b>	<b>215 597</b>		

## 9.4. Conținutul și modul de întocmire a bilanțului contabil

Bilanțul este definit ca un tablou al situației patrimoniului, care reprezintă în unități monetare mărimea valorică a bunurilor economice în corelație cu sursele lor de finanțare, precum și cu rezultatul obținut. Bilanțul contabil se întocmește la anumite termene, care, de regulă, coincid cu sfârșitul perioadei de gestiune.

După conținutul economic, patrimoniul poate fi definit ca totalitatea valorilor materiale și nemateriale, concretizate sub formă de bunuri materiale, nemateriale sau financiare, de mijloace circulante, bănești și creanțe, denumite active, care aparțin cooperativei.

Din punct de vedere juridic, patrimoniul este definit ca totalitatea drepturilor și obligațiilor în expresie bănească, numite pasive, aparținând unei persoane fizice sau juridice. Trebuie de menționat că între conținutul economic și conținutul juridic există o egalitate matematică care se concretizează în bilanț, de asemenea, sub forma unei egalități între activul și pasivul bilanțului.

Exigențele conținutului informațional al bilanțului sunt foarte mari, iar regulile de întocmire – foarte precise, astfel încât pentru finalizarea lui este obligatorie efectuarea unor lucrări premergătoare care se desfășoară succesiv într-o ordine logică și anume:

- verificarea înregistrărilor din conturi ale tuturor operațiunilor economice și financiare efectuate în cursul anului sau în perioada pentru care se întocmește bilanțul;
- întocmirea primei balanțe de verificare (a rulajelor și soldurilor), înainte de inventariere;
- inventarierea mijloacelor materiale și bănești, componente ale patrimoniului administrat, precum și a resurselor de proveniență a capitalului, drepturilor de creanțe și a datoriiilor;
- verificarea concordanței dintre datele înregistrate în conturi și realitatea constatată la inventariere, stabilirea diferențelor de inventar;
- înregistrarea în conturi a diferențelor constatate și executarea tuturor regularizărilor: a amortizărilor, a delimitării în timp a cheltuielilor și veniturilor;
- determinarea rezultatelor financiare ale perioadei de gestiune;
- întocmirea bilanțului contabil și a anexelor la bilanț.

Caracteristicile esențiale ale bilanțului contabil **sunt următoarele:**

1. Bilanțul contabil se întocmește potrivit unui formular unic aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.
2. În bilanț se compară rezultatele exercițiilor N-1 și N (anul de gestiune precedent – N-1 și cel curent – N).
3. Posturile de bilanț sunt grupate după destinație.
4. Nu se admit compensări reciproce între posturile de activ și pasiv.
5. Posturile înscrise în bilanț trebuie să corespundă datelor înregistrate în contabilitate conformate cu situația reală de la inventar.
6. Evaluarea în bilanț a elementelor patrimoniale se efectuează în conformitate cu prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate.

Lucrările de completare a bilanțului reprezintă prin conținutul lor, în cea mai mare parte, operațiuni de prelucrare și transpunere a datelor din bilanțul precedent și balanța de verificare a conturilor sintetice. Prin structura lor, operațiunile de prelucrare a datelor privind exercițiul curent constau din selectarea, gruparea și însumarea soldurilor din balanța de verificare a conturilor sintetice.

Conform Standardelor Naționale de Contabilitate, bilanțul contabil cuprinde trei elemente principale legate nemijlocit de evaluarea situației patrimoniale și financiare a cooperativei, și anume:



- 1) active;
- 2) capital propriu;
- 3) datorii.

Echilibrul global al acestor elemente patrimoniale poate fi prezentat prin intermediul ecuațiilor. Ecuațiile bilanțului contabil permit compararea capitalurilor proprii cu datoriile titularului de patrimoniu, ca rezultat determinându-se gradul de asigurare a independenței financiare a cooperativei. Analizată din acest punct de vedere, ecuația relevă capacitatea cooperativei de a putea face față achitării obligațiilor și de a asigura reproducția lărgită a patrimoniului pe seama surselor proprii.

În condițiile în care se au în vedere cele trei părți componente ale bilanțului: activele, capitalul propriu și datoriile, ecuația generală a bilanțului reprezintă:

- a) sub formă de diferență:  
**activ – datorii = capital propriu;**
- b) sub formă de secțiuni separate:  
**activ = capital propriu + datorii.**

Pe baza analizei prezentate mai sus, modelul de principiu al bilanțului contabil se redă în schema 9.4.

Potrivit prevederilor paragrafului 45 din *Bazele conceptuale privind pregătirea și prezentarea rapoartelor financiare*, activele sunt resursele controlate de cooperativă rezultate din evenimentele anterioare care vor genera în viitor, după cum se prevede, un aflux de avantaje economice. Acestea cuprind următoarele elemente principale:

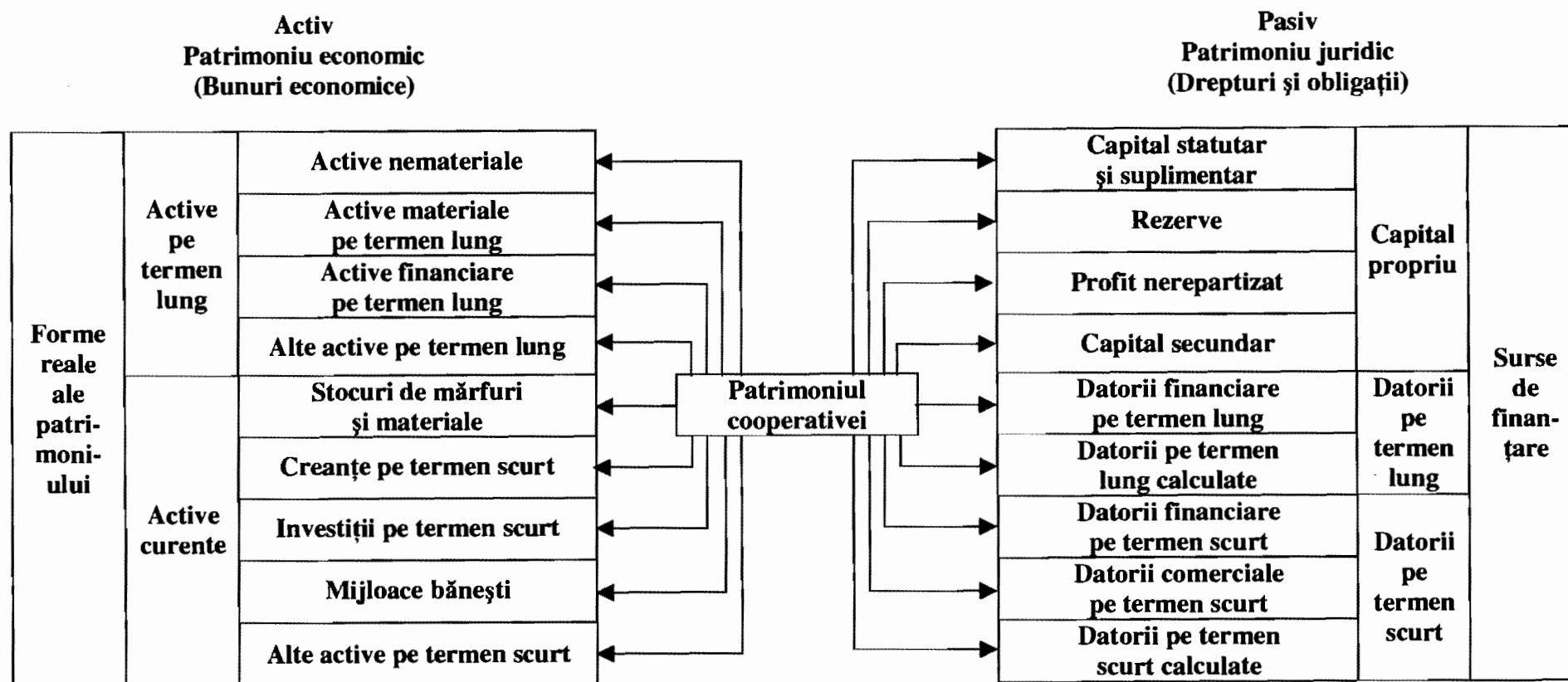
- a) active nemateriale;
- b) active materiale;
- c) active financiare;
- d) stocuri de mărfuri și materiale;
- e) creanțe privind operațiunile de comerț și alte operațiuni;
- f) investiții financiare;
- g) mijloace bănești.

În contabilitate și bilanț activele se împart în două grupe: active pe termen lung și active curente.

Activele pe termen lung au o durată de funcționare utilă mai mare de un an și cuprind activele nemateriale, activele materiale pe termen lung și activele financiare pe termen lung.

**Activele nemateriale** (imobilizări necorporale) cuprind valorile economice care sub aspect fizic nu îmbracă forma de bunuri materiale concrete. Ele sunt reprezentate de *cheltuieli de constituire, fond comercial, brevete, embleme comerciale, licențe, programe informatice, francize și alte active nemateriale* și se conțin în bilanț în capitolul 1 "**Active pe termen lung**", subcapitolul 1.1 "**Active nemateriale**". Modul de includere a elementelor respective în componența activelor nemateriale, evaluarea și calcularea amortizării acestora sunt reglementate de prevederile *S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale"*.

## Bilanțul contabil



*Schema 9.4. Modelul de principiu al bilanțului contabil*

În continuare vom prezenta modul de determinare a indicatorilor care urmează să fie reflectați pe posturile bilanțului contabil al cooperativei agricole de întreprinzător „Alternativa”. Drept surse de date servesc Cartea mare și bilanța de verificare a conturilor sintetice ale cooperativei sus-numite.

Indicatorul postului 030 *“Valoarea de bilanț a activelor nemateriale”* se determină ca diferența dintre indicatorii rândurilor 010 *“Active nemateriale”* și 020 *“Amortizarea activelor nemateriale”*.

*Valoarea de bilanț a activelor nemateriale reflectate în bilanțul contabil al C.Î. “Alternativa” constituie 25 250 lei (26 672 – 1 422).*

**Activele materiale** (imobilizări corporale), denumite și active fixe tangibile, cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea cooperativei și se găsesc sub formă de: *terenuri, mijloace fixe de natura clădirilor, construcțiilor speciale, mașinilor, utilajelor și instalațiilor de transmisie, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor etc.* În componența imobilizărilor corporale sunt incluse, de asemenea, activele materiale în curs de execuție și resursele naturale. În bilanț activele materiale pe termen lung sunt reflectate pe posturile 040-080 din subcapitolul 1.2 *“Active materiale pe termen lung”*.

Este de menționat că pe postul 040 *“Active materiale în curs de execuție”* beneficiarul lucrărilor de construcții-montaj reflectă costul efectiv sau reevaluat al activelor materiale în curs, create de-a lungul unui proces îndelungat prin metoda de antrepriză sau cea de regie proprie: procurarea, montarea și instalarea utilajului care necesită montaj, a utilajului și altor obiecte ce nu necesită montaj până la punerea lor în funcțiune, construcția obiectelor noi, investițiile capitale ulterioare, care contribuie la obținerea unui câștig (profit), precum și construcțiile provizorii (prevăzute în lista de titluri). Tot aici se reflectă și cheltuielile privind plantarea și cultivarea plantațiilor perene.

*În C.Î. “Alternativa” activele materiale pe termen lung sunt caracterizate prin mijloace fixe reflectate pe posturile 060 și 080.*

Pe postul 060 *“Mijloace fixe”* se indică valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, a mijloacelor fixe aflate în funcțiune și a celor conservate, care aparțin întreprinderii cu drept de proprietate, precum și predate în arendă curentă. Tot pe acest post arendașul reflectă valoarea mijloacelor fixe primite în arendă pe termen lung, cu drept de răscumpărare sau în bază de leasing.

*Valoarea mijloacelor fixe în C.Î. “Alternativa” constituie 125 991 lei.*

Pe postul 080 *“Uzura și epuizarea activelor materiale pe termen lung”* se indică cu semnul minus suma uzurii calculate, precum și epuizarea resurselor naturale ce aparțin întreprinderii cu drept de proprietate sau preluate în arendă pe termen lung cu drept de răscumpărare.

*În cazul examinat suma uzurii calculate în perioada de gestiune constituie 3 070 lei.*

Indicatorul postului 090 *“Valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung”* se determină ca diferența dintre suma activelor materiale în curs de execuție, a terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale și suma uzurii și epuizării activelor materiale pe termen lung.

*Folosind datele cooperativei examinate, se determină valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung care este egală cu 122 921 lei (125 991 – 3 070).*

**Activele financiare**, denumite și investiții financiare sau de portofoliu, cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor unități pe un termen mai mare de 12 luni, sub formă de *acțiuni, cote de participație, obligațiuni procurate, împrumuturi acordate etc.* De asemenea, în componența activelor financiare sunt incluse activele amânate privind impozitul pe venit, creanțele și avansurile acordate pe termen lung. Acestea se conțin în subcapitolul 1.3 *“Active financiare pe termen lung”* al bilanțului contabil.

Modul de evaluare, reevaluare și componența activelor financiare pe termen lung sunt reglementate de prevederile *S.N.C. 25 “Contabilitatea investițiilor”, S.N.C. 24 “Publicitatea informației privind părțile legate”, S.N.C. 27 “Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor la întreprinderile fiice”, S.N.C. 28 “Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”, S.N.C. 18 “Venitul”, S.N.C. 17 “Contabilitatea arende (chiriei)”, S.N.C. 12 “Contabilitatea impozitului pe venit”* și ale *Codului fiscal*.

*Activele financiare pe termen lung ale C.Î. “Alternativa” sunt nule.*

De asemenea, în componența activelor materiale pe termen lung se cuprind cheltuielile anticipate pe termen lung și alte active pe termen lung reflectate în subcapitolul 1.4 *“Alte active pe termen lung”* pe postul 170. Modul de determinare și componența cheltuielilor anticipate pe termen lung sunt reglementate de prevederile *S.N.C. 9 “Contabilitatea cheltuielilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare”*.

Pe postul 170 *“Alte active pe termen lung”* se reflectă suma cheltuielilor anticipate pe termen lung, efectuate în perioada de gestiune, care urmează să fie incluse în consumurile și cheltuielile perioadei pe parcursul a mai multor perioade. Tot aici se înregistrează și alte active pe termen lung, care nu au fost reflectate pe posturile sus-numite ale capitolului 1 *“Active pe termen lung”*.

*Valoarea totală a activelor pe termen lung ale C.Î. “Alternativa” este reflectată pe postul 180 “Total capitolul 1” și se determină ca suma totalurilor intermediare din rândurile: (030 + 090 + 160 + 170). Totalul capitolului “Active pe termen lung” în cooperativa examinată este egal cu 148 171 lei (25 250 + 122 921).*

Activele curente, la rândul lor, se divizează în stocuri de mărfuri și materiale, conturi ale debitorilor privind operațiunile de comerț și alte operațiuni, investiții financiare și mijloace bănești.

**Stocurile de mărfuri și materiale** reprezintă valorile economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de: *materii prime, materiale de bază, combustibil, semifabricate, piese de schimb, materiale de construcție, ambalaje, animale la creștere și îngrășat, producție în curs de execuție, obiecte de mică valoare și scurtă durată, produse, mărfuri* și se cuprind în capitolul 2 *“Active curente”*, subcapitolul 2.1 *“Stocuri de mărfuri și materiale”* din bilanțul contabil.

În bilanțul contabil stocurile de mărfuri și materiale cuprind: *materiale, animale la creștere și îngrășat, obiecte de mică valoare și scurtă durată, producție în curs de execuție, produse și mărfuri.*

Modul de evaluare și de includere a valorilor materiale în componența stocurilor de mărfuri și materiale este reglementat de *S.N.C. 2 “Stocurile de mărfuri și materiale”*.

Trebuie de menționat că obiectele de mică valoare și scurtă durată se reflectă în bilanț pe postul 210 *“Obiecte de mică valoare și scurtă durată”*. Valoarea de bilanț a acestora se determină ca suma valorii de intrare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în stoc și a valorii rămase probabile aferentă obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în exploatare (valoarea de intrare diminuată cu suma uzurii calculate).

Valoarea de bilanț a mărfurilor conținută pe postul 240 *“Mărfuri”* se reflectă la costul sau valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri (fără adaosul comercial), procurate de cooperativa care practică activitate de comerț, de alimentație publică, precum și activitate mixtă. Cooperativele de alimentație publică și cooperativele care au în bilanț cantine reflectă, de asemenea, pe acest post și stocurile de materii prime în bucătării, magazine și bufete. Este de menționat că cooperativele industriale și cooperativele producătoare reflectă pe postul nominalizat produsele, materialele, confecțiile procurate special pentru vânzare, valoarea produselor finite procurate pentru completare, care nu se cuprind în costul producției fabricate și urmează să fie restituite de cumpărător separat, precum și valoarea producției proprii finite din magazinele proprii destinate vânzării sau predate în consignație.

Valoarea totală a stocurilor de mărfuri și materiale existente în cooperativă reflectate pe postul 250 *“Total s.2.1”* se determina ca suma indicatorilor din următoarele rânduri: 190 + 200 + 210 + 220 + 230 + 240.

*Conform datelor cuprinse în balanța conturilor și posturile subcapitolului respectiv, indicatorul în cauză va fi egal la C.Î. “Alternativa” cu 26 090 lei (18 680 + 7 410).*

**Conturile debitorilor privind operațiunile de comerț și alte operațiuni**, numite și creanțe ale cooperativei, reprezintă valorile economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Din categoria acestora fac parte: *clienții, cambiile primite, avansurile acordate, creanțele bugetului, personalului etc.*

Creanțele pe termen scurt sunt reflectate în subcapitolul 2.2 *“Creanțe pe termen scurt”* și cuprind datoriile diferitelor persoane fizice și juridice cu termenul de achitare nu mai mare de 12 luni: aferente facturilor comerciale ale părților nelegate și legate, privind decontările cu personalul, bugetul, precum și avansurile acordate, taxa pe valoarea adăugată de recuperat și alte creanțe pe termen scurt. Modul de creare și repartizare a creanțelor pe termen scurt este reglementat de S.N.C. 17 *“Contabilitatea arende (chiriei)”* și S.N.C. 18 *“Venitul”*.

*În bilanțul contabil al C.Î. “Alternativa” suma totală a creanțelor pe termen scurt este reflectată pe postul 350 “Total s.2.2” și se determină ca diferența dintre suma tuturor creanțelor pe termen scurt reflectate în acest subcapitol și suma corecțiilor la datorii dubioase. În cazul examinat, suma corecțiilor la datorii dubioase nu a fost calculată, iar suma totală a creanțelor pe termen scurt va alcătui 10 810 lei (10 630 + 180).*

**Investițiile financiare pe termen scurt** reprezintă valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor unități pe un termen nu mai mare de 12 luni. Ele se pot găsi sub formă de *obligațiuni și alte titluri de valoare, depozite, titluri de valoare cu lichiditate înaltă, împrumuturi acordate, alte investiții pe termen scurt* și se reflectă în bilanțul contabil în subcapitolul 2.3 *“Investiții pe termen scurt”*.

Trebuie de menționat că după direcțiile de investire investițiile financiare pe termen scurt se divizează în investiții în părți nelegate și investiții în părți legate. Modul de raportare a investițiilor la investițiile pe termen scurt în părți nelegate sau legate, componența și regulile rectificării valorii lor sunt reglementate de prevederile S.N.C. 24 *“Publicitatea informației privind părțile legate”*, S.N.C. 25 *“Contabilitatea investițiilor”*, S.N.C. 27 *“Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor la întreprinderile fiice”* și S.N.C. 28 *“Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”*.

Suma totală a investițiilor pe termen scurt se reflectă pe postul 390 "*Total s.2.3*" și este egală cu suma investițiilor pe termen scurt în părți nelegate și legate, diminuată cu suma micșorării valorii investițiilor pe termen scurt.

**Mijloacele bănești** sunt valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani. Structural ele se pot găsi sub formă de *numerar în casierie, disponibil în conturile de decontare și valutar, disponibil bănesc în acreditive, carnet de cecuri cu limită de sumă, transferuri bănești în expediție, documente bănești etc.* și se reflectă în subcapitolul 2.4 "*Mijloace bănești*" din bilanțul contabil.

Așadar, în componența mijloacelor bănești se cuprind mijloacele bănești în casierie, contul de decontare și cel valutar, în conturile speciale la bancă, documentele bănești, transferurile bănești în expediție, precum și mijloacele bănești legate. Modul de evidență a mijloacelor bănești este determinat de actele normative aprobate de Guvernul Republicii Moldova și Consiliul de administrație al Băncii Naționale din Moldova.

Suma totală a mijloacelor bănești se înregistrează pe postul 440 "*Total s.2.4*" și se determină ca suma posturilor cuprinse în acest subcapitol:  $400 + 410 + 420 + 430$ .

*În exemplul în cauză suma mijloacelor bănești aflate în gestiunea cooperativei alcătuiește 25 653 lei ( $675 + 24 628 + 350$ ).*

Trebuie de menționat că în componența activelor curente sunt incluse și alte active pe termen scurt înregistrate în subcapitolul 2.5 cu aceeași denumire. Acest subcapitol cuprinde cheltuielile anticipate curente și alte active pe termen scurt neevidențiate anterior.

*În perioada de gestiune cheltuielile anticipate curente au constituit la C.Î. "Alternativa" 381 lei.*

Suma totală a activelor curente existente în întreprindere la sfârșitul perioadei de gestiune se înregistrează pe postul 460 "*Total capitolul 2*" și se determină ca suma indicatorilor conținută în rândurile:  $250 + 350 + 390 + 440 + 450$ .

*În C.Î. "Alternativa" valoarea activelor curente în perioada de gestiune a constituit 62 934 lei ( $26 090 + 10 810 + 25 653 + 381$ ).*

Indicatorul postului 470 "*Total general – activ*" reflectă suma indicatorilor din capitolele 1 și 2 ( $180 + 460$ ), care trebuie să fie egală cu suma reflectată în postul 980 "*Total general – pasiv*".

*În cooperativa examinată suma totală a activelor aflate în gestiunea întreprinderii alcătuiește 211 105 lei ( $148 171 + 62 934$ ) și este egală cu pasivele cooperativei.*

**Capitalul propriu** este mărimea rămasă în activele cooperativei după scăderea datoriilor și se formează din capitalul statutar (social sau individual) și secundar, rezerve, profitul nerepartizat al anilor precedenți și cel net al perioadei de gestiune și diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung. Capitalul propriu se reflectă în bilanțul contabil în capitolul 3 "*Capital propriu*".

Metodica completării capitolului nominalizat este similară cu modul de întocmire a **Raportului privind fluxul capitalului propriu**.

**Datoriile** sunt obligațiile reale ale cooperativei, luate în baza evenimentelor anterioare calculului, care se va încheia cu retragerea de la cooperativă a resurselor purtătoare de

avantaje economice. Acestea se împart în datorii financiare și conturi ale creditorilor privind operațiunile de comerț și alte operațiuni.

Datoriile financiare, la rândul lor, se divizează în datorii pe termen lung și datorii pe termen scurt. **Datoriile financiare** sau capitalul străin pe termen lung exprimă creditele pe termen lung contractate de la bănci sau alte instituții financiare, împrumuturile și datoriile de arendă pe termen lung, veniturile anticipate, avansurile primite, finanțările și încasările cu destinație specială, creditele bancare pe termen lung pentru salariați, alte datorii financiare pe termen lung. Acestea se înregistrează în capitolul 4 "**Datorii pe termen lung**", subcapitolul 4.1 "**Datorii financiare pe termen lung**".

*În C.Î. "Alternativa" datoriile financiare pe termen lung cuprind creditele bancare pe termen lung în sumă de 27 540 lei.*

Suma totală a datoriilor financiare pe termen lung ale cooperativei se înregistrează pe postul 690 "**Total s.4.1**" și se determină ca suma rândurilor: 660 + 670 + 680.

Datoriile pe termen lung calculate cuprind datoriile de arendă pe termen lung, veniturile anticipate, finanțările și încasările cu destinație specială, avansurile primite, datoriile amânate privind impozitul pe venit, precum și alte datorii pe termen lung calculate. Mărimea acestor datorii se înregistrează în bilanțul contabil pe postul 760 "**Total s.4.2**" și se determină ca suma indicatorilor din rândurile: 700 + 710 + 720 + 730 + 740 + 750.

Suma totală a datoriilor pe termen lung se reflectă pe postul 770 "**Total capitolul 4**" și se determină ca suma indicatorilor din rândurile: 690 + 760.

**Conturile creditorilor privind operațiunile comerciale și alte operațiuni** reflectă datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale cooperativei cu alte persoane fizice și juridice, față de care cooperativa are obligații bănești. Ele se subdivizează în credite bancare și împrumuturi pe termen scurt, datorii față de furnizori, datorii față de stat, datorii față de personal, datorii privind asigurările și plățile extrabugetare, datorii față de fondatori, alte datorii pe termen scurt. Acestea sunt reflectate în bilanțul contabil în subcapitolele respective din **capitolul 5 "Datorii pe termen scurt"**.

Datoriile financiare pe termen scurt se conțin în bilanțul contabil în subcapitolul 5.1. În componența acestora se cuprind creditele bancare și împrumuturile pe termen scurt, cota curentă a datoriilor pe termen lung și alte datorii financiare pe termen scurt și se reflectă pe postul 820 "**Total s.5.1**", mărimea căruia se determină ca suma indicatorilor din rândurile: 780 + 790 + 800 + 810.

*În C.Î. "Alternativa" suma datoriilor financiare pe termen scurt s-a format din împrumuturi pe termen scurt și la finele perioadei de gestiune constituie 7 500 lei.*

Datoriile comerciale pe termen scurt cuprind datoriile privind facturile comerciale ale părților nelegate și legate, precum și avansurile primite. Acestea se înregistrează în bilanțul contabil în subcapitolul 5.2 "**Datorii comerciale pe termen scurt**".

Pe postul 860 "**Total s.5.2**" se reflectă suma totală a datoriilor comerciale pe termen scurt: 830 + 840 + 850.

*Potrivit datelor prezentate de C.Î. "Alternativa", datoriile comerciale pe termen scurt sunt reprezentate de datoriile pe termen scurt privind facturile comerciale, precum și de datoriile față de părțile legate și alcătuiesc 17 754 lei (844 + 16 910).*

Datoriile pe termen scurt calculate cuprind datoriile privind retribuirea muncii, asigurările, decontările cu bugetul, plățile extrabugetare, precum și datoriile față de personal privind alte

operațiuni, față de fondatori și alți participanți, rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate, alte datorii pe termen scurt.

Suma totală a datoriilor pe termen scurt calculate se reflectă pe postul 960 "**Total s.5.3**" și se determină ca suma totală a datoriilor calculate pe termen scurt reflectate în rândurile:  $870 + 880 + 890 + 900 + 910 + 920 + 930 + 940 + 950$ .

*Suma totală a datoriilor calculate în perioada de gestiune alcătuiește 2 267 lei și este caracterizată în C.Î. "Alternativa" de datoriile privind retribuirea muncii – 1 476 lei, datoriile privind asigurările – 446 lei și alte datorii pe termen scurt – 345 lei ( $1\,476 + 446 + 345$ ).*

Suma totală a datoriilor pe termen scurt se reflectă pe postul 970 "**Total capitolul 5**" și se determină ca suma indicatorilor din rândurile:  $820 + 860 + 960$ .

*În C.Î. "Alternativa" suma totală a datoriilor pe termen scurt constituie în perioada de gestiune 27 521 lei ( $7\,500 + 17\,754 + 2\,267$ ).*

Indicatorul postului 980 "**Total general – pasiv**" se determină ca suma totală a pasivului bilanțului și anume a indicatorilor conținuți în rândurile:  $650 + 770 + 970$ .

*Suma totală a pasivului este egală cu 211 105 lei ( $156\,044 + 27\,540 + 27\,521$ ).*

Trebuie de menționat că unul din principalele obiective la întocmirea bilanțului anual constă în furnizarea de informații privind situația financiară, evoluția acesteia, care prezintă utilitate pentru toate categoriile de utilizatori (investitori, salariați, împrumutători, furnizori și diverși creditori, clienți, guvern și diverșii lui reprezentanți, public) în luarea de decizii pentru strategii prezente și de perspectivă. Indicatorii privind activitatea desfășurată și situația economico-financiară se reflectă detaliat în anexele la bilanț, care cuprind mai multe formulare. În anexe cooperativa trebuie să specifice fiecare post de bilanț, conform caracterului acestuia.

În continuare se prezintă bilanțul contabil al C.Î. "Alternativa" întocmit în baza datelor expuse în exemplul conținut în paragraful 9.3 al prezentei lucrări.



**RAPORTUL FINANCIAR**

pe 31 decembrie 2001

		Coduri
Unitatea (întreprinderea) _____	<b>C.Î. “Alternativa”</b> conform CRIO	
Județul (municipiul) _____	conform CUATM	
Tipul de activitate _____	conform CAEM	
Organul de administrare economică _____	conform COCM	
Forma de proprietate _____	conform CFP	
Forma organizatorico-juridică _____	conform CFOJ	
Unitatea de măsură: lei _____		
Cod fiscal _____	conform declarației	
	Suma de control	
Adresa _____	Data expedierii	
	Data primirii	
_____	Termenul de prezentare	
numele, prenumele, telefonul contabilului-șef		

**BILANȚUL CONTABIL**  
la 31 decembrie 2001

Nr. c.s.	ACTIV	Codul rd.	La finele perioadei de gestiune curente	La finele anului de gestiune precedent
1	2	3	4	5
<b>1.</b>	<b>ACTIVE PE TERMEN LUNG</b>			
<b>1.1</b>	<b>Active nemateriale</b>			
	Active nemateriale (111, 112)	010	26 672	
	Amortizarea activelor nemateriale (113)	020	(1 422)	( )
	<b>Valoarea de bilanț a activelor nemateriale (rd.010 – rd.020)</b>	<b>030</b>	<b>25 250</b>	
<b>1.2</b>	<b>Active materiale pe termen lung</b>			
	Active materiale în curs de execuție (121)	040		
	Terenuri (122)	050		
	Mijloace fixe (123)	060	125 991	
	Resurse naturale (125)	070		
	Uzura și epuizarea activelor materiale pe termen lung (124, 126)	080	(3 070)	( )
	<b>Valoarea de bilanț a activelor materiale pe termen lung (rd.040+rd.050+rd.060+rd.070-rd.080)</b>	<b>090</b>	<b>122 921</b>	
<b>1.3</b>	<b>Active financiare pe termen lung</b>			
	Investiții pe termen lung în părți nelegate (131)	100		
	Investiții pe termen lung în părți legate (132)	110		
	Modificarea valorii investițiilor pe termen lung (133)	120		
	Creanțe pe termen lung (134)	130		
	Active amânate privind impozitul pe venit (135)	140		
	Avansuri acordate (136)	150		
	<b>Total s.1.3 (rd.100 + rd.110 ± rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150)</b>	<b>160</b>		
<b>1.4</b>	<b>Alte active pe termen lung (141, 142)</b>	<b>170</b>		
	<b>Total capitolul 1 (rd.030 + rd.090 + rd.160 + rd.170)</b>	<b>180</b>	<b>148 171</b>	
<b>2.</b>	<b>ACTIVE CURENTE</b>			
<b>2.1</b>	<b>Stocuri de mărfuri și materiale</b>			
	Materiale (211)	190	18 680	
	Animale la creștere și îngrășat (212)	200		
	Obiecte de mică valoare și scurtă durată (213-214)	210	7 410	
	Producție în curs de execuție (215)	220		
	Produse (216)	230		
	Mărfuri (217)	240		
	<b>Total s. 2.1 (rd.190 + rd.200 + rd.210 + rd.220 + rd.230 + rd.240)</b>	<b>250</b>	<b>26 090</b>	
<b>2.2</b>	<b>Creanțe pe termen scurt</b>			
	Creanțe aferente facturilor comerciale (221)	260		
	Corecții la datorii dubioase (222)	270	( )	( )
	Creanțe ale părților legate (223)	280	10 630	
	Avansuri acordate (224)	290		
	Creanțe privind decontările cu bugetul (225)	300		
	Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (226)	310		
	Creanțe ale personalului (227)	320	180	
	Creanțe privind veniturile calculate (228)	330		
	Alte creanțe pe termen scurt (229)	340		
	<b>Total s. 2.2 (rd.260-rd.270+rd.280+rd.290+rd.300+rd.310+rd.320+rd.330+rd.340)</b>	<b>350</b>	<b>10 810</b>	
<b>2.3</b>	<b>Investiții pe termen scurt</b>			
	Investiții pe termen scurt în părți nelegate (231)	360		
	Investiții pe termen scurt în părți legate (232)	370		
	Diminuarea valorii investițiilor pe termen scurt (233)	380	( )	( )
	<b>Total s. 2.3 (rd.360+rd.370-rd.380)</b>	<b>390</b>		
<b>2.4</b>	<b>Mijloace bănești</b>			
	Casa (241)	400	675	
	Cont de decontare (242)	410	24 628	
	Cont valutar (243)	420		
	Alte mijloace bănești (244, 245, 246)	430	350	
	<b>Total s. 2.4 (rd.400+rd.410+rd.420+rd.430)</b>	<b>440</b>	<b>25 653</b>	
<b>2.5</b>	<b>Alte active curente (251, 252)</b>	<b>450</b>	<b>381</b>	
	<b>TOTAL capitolul 2 (rd.250+rd.350+rd.390+rd.440+ rd.450)</b>	<b>460</b>	<b>62 934</b>	
	<b>TOTAL GENERAL – ACTIV (rd.180+rd.460)</b>	<b>470</b>	<b>211 105</b>	

**Capitolul 9. Rapoartele financiare ale cooperativei: modul de întocmire și prezentare**

Nr. c.s.	PASIV	Codul rd.	La finele perioadei de gestiune curente	La finele anului de gestiune precedent
1	2	3	4	5
<b>3.</b>	<b>CAPITAL PROPRIU</b>			
<b>3.1</b>	<b>Capital statutar și suplimentar</b>			
	Capital statutar (311)	480	150 000	
	Capital suplimentar (312)	490		
	Capital nevârsat (313)	500	( )	( )
	Capital retras (314)	510	( )	( )
	<b>Total s. 3.1 (rd.480+rd.490-rd.500-rd.510)</b>	<b>520</b>	<b>150 000</b>	
<b>3.2</b>	<b>Rezerve</b>			
	Rezerve stabilite de legislație (321)	530		
	Rezerve prevăzute de statut (322)	540		
	Alte rezerve (323)	550		
	<b>Total s. 3.2 (rd.530+rd.540+rd.550)</b>	<b>560</b>		
<b>3.3</b>	<b>Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)</b>			
	Corectarea rezultatelor perioadelor precedente (331)	570		
	Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți (332)	580		
	Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune (333)	590	6 044	
	Profitul utilizat al anului de gestiune (334)	600	( )	( )
	<b>Total s. 3.3 (±rd. 570±rd.580+rd.590-rd.600)</b>	<b>610</b>	<b>6 044</b>	
<b>3.4</b>	<b>Capital secundar</b>			
	Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung (341)	620		
	Subvenții (342)	630		
	<b>Total s. 3.4 (±rd.620+rd.630)</b>	<b>640</b>		
	<b>TOTAL capitolul 3 (rd.520+rd.560±rd.610±rd.640)</b>	<b>650</b>	<b>156 044</b>	
<b>4.</b>	<b>DATORII PE TERMEN LUNG</b>			
<b>4.1</b>	<b>Datorii financiare pe termen lung</b>			
	Credite bancare pe termen lung (411, 412)	660	27 540	
	Împrumuturi pe termen lung (413)	670		
	Alte datorii financiare pe termen lung (414)	680		
	<b>Total s. 4.1 (rd.660+rd.670+rd.680)</b>	<b>690</b>	<b>27 540</b>	
<b>4.2</b>	<b>Datorii pe termen lung calculate</b>			
	Datorii de arendă pe termen lung (421)	700		
	Venituri anticipate pe termen lung (422)	710		
	Finanțări și încasări cu destinație specială (423)	720		
	Avansuri primite (424)	730		
	Datorii amânate privind impozitul pe venit (425)	740		
	Alte datorii pe termen lung calculate (426)	750		
	<b>Total s. 4.2 (rd.700+rd.710+rd.720+rd.730+rd.740+rd.750)</b>	<b>760</b>		
	<b>Total capitolul 4 (rd.690+rd.760)</b>	<b>770</b>	<b>27 540</b>	
<b>5.</b>	<b>DATORII PE TERMEN SCURT</b>			
<b>5.1</b>	<b>Datorii financiare pe termen scurt</b>			
	Credite bancare pe termen scurt (511, 512)	780		
	Împrumuturi pe termen scurt (513)	790	7 500	
	Cota curentă a datoriilor pe termen lung (514)	800		
	Alte datorii financiare pe termen scurt (515,516)	810		
	<b>Total s. 5.1 (rd.780+rd.790+rd.800+rd.810)</b>	<b>820</b>	<b>7 500</b>	
<b>5.2</b>	<b>Datorii comerciale pe termen scurt</b>			
	Datorii privind facturile comerciale (521)	830	844	
	Datorii față de părțile legate (522)	840	16 910	
	Avansuri primite (523)	850		
	<b>Total s. 5.2 (rd.830+rd.840+rd.850)</b>	<b>860</b>	<b>17 754</b>	
<b>5.3</b>	<b>Datorii pe termen scurt calculate</b>			
	Datorii privind retribuirea muncii (531)	870	1 476	
	Datorii față de personal privind alte operații (532)	880		
	Datorii privind asigurările (533)	890	446	
	Datorii privind decontările cu bugetul (534)	900		
	Datorii preliminare (535)	910		
	Datorii privind plățile extrabugetare (536)	920		
	Datorii față de fondatori și alți participanți (537)	930		
	Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminare (538)	940		
	Alte datorii pe termen scurt (539)	950	345	
	<b>Total s. 5.3 (rd.870+rd.880+rd.890+rd.900+rd.910+rd.920+rd.930+ rd.940+rd.950)</b>	<b>960</b>	<b>2 267</b>	
	<b>TOTAL capitolul 5 (rd.820+rd.860+rd.960)</b>	<b>970</b>	<b>27 521</b>	
	<b>TOTAL GENERAL – PASIV (rd.650+rd.770+rd.970)</b>	<b>980</b>	<b>211 105</b>	

## 9.5. Conținutul și modul de întocmire a Raportului privind rezultatele financiare

**Raportul privind rezultatele financiare** al cooperativei conține informații care prezintă un interes primordial atât pentru conducerea cooperativei, cât și pentru alți utilizatori de informații.

Dacă bilanțul contabil reflectă situația financiară a cooperativei la o anumită dată, **Raportul privind rezultatele financiare** generalizează operațiunile economice efectuate într-un interval de timp concret, numit perioadă de gestiune. În prezent **Raportul privind rezultatele financiare** se întocmește trimestrial cu total cumulativ de la începutul anului de gestiune.

**Raportul privind rezultatele financiare** al cooperativei cuprinde 15 indicatori care reflectă veniturile, cheltuielile și profiturile (pierderile) realizate în cursul perioadei curente de gestiune și perioadei corespunzătoare a anului precedent. Primii opt indicatori componenți ai raportului nominalizat caracterizează veniturile, cheltuielile și rezultatele din activitatea operațională a cooperativei, determinată de statutul acesteia, care reprezintă, în fond, o activitate curentă, ce se reînnoiește continuu. Apoi în raport sunt prezentate rezultatele financiare aferente activității cooperativei, care nu constituie pentru ea o activitate de bază. În special, se reflectă rezultatul din operațiunile efectuate în domeniile suplimentare ale activității de afaceri a cooperativei, cum sunt activitatea de investiții și cea financiară. În afară de aceasta, separat se înregistrează rezultatul apărut ca urmare a evenimentelor și operațiunilor excepționale.

Tehnica de întocmire a **Raportului privind rezultatele financiare** constă în completarea fiecărui rând în baza rulajelor aferente conturilor de venituri și cheltuieli din **clasele 6 și 7 ale Planului de conturi contabile**. În procesul completării raportului nominalizat, rezultatele financiare pozitive (profiturile) se înregistrează cu cifre obișnuite, fără paranteze, iar cele negative (pierderile) - în paranteze.

În postul "**Vânzări nete**" (cod rd.010) se reflectă veniturile din vânzări, adică valoarea produselor, mărfurilor expediate (livrate), lucrărilor executate, serviciilor prestate la prețuri (tarife) de livrare, fără TVA și accize, pe măsura transmiterii dreptului de proprietate și prezentării către cumpărători și clienți a documentelor de decontare spre achitare. Din punctul de vedere al metodicii de întocmire a **Raportului privind rezultatele financiare**, vânzările nete reprezintă suma rulajului creditor al contului **611 "Venituri din vânzări"**.

Pornind de la datele prezentate în jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice (tabelul 9.4), vânzările nete ale C.Î. "Alternativa" realizate în cursul anului 2001 cuprind:

valoarea serviciilor de transport prestate	15 120 lei (operaț. nr.29)
valoarea comisionului pentru serviciile de vânzare	4 500 lei (operaț. nr.61)
valoarea serviciilor de arat și semănat prestate	21 700 lei (operaț. nr.67)
valoarea serviciilor de achiziționare prestate	2 750 lei (operaț. nr.73)
<u>valoarea îngrășămintelor minerale livrate</u>	<u>17 700 lei (operaț. nr.81)</u>
<b>Total</b>	<b>61 770 lei.</b>

În postul "**Costul vânzărilor**" (cod rd.020) se înregistrează costul produselor, mărfurilor vândute, serviciilor prestate reflectat în debitul contului **711 "Costul vânzărilor"**.

La completarea postului menționat al **Raportului privind rezultatele financiare** este necesar să se țină cont de prevederile **S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"**. În conformitate cu cerințele standardului nominalizat, în cazul desfășurării activității de producție postul "**Costul vânzărilor**" cuprinde consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii și consumurile indirecte de producție aferente

produselor vândute. La desfășurarea activității de comerț în acest post se arată valoarea mărfurilor vândute, iar la prestarea serviciilor – consumurile pentru materiale și retribuirea muncii, precum și consumurile indirecte de producție.

O importanță primordială la reflectarea în rapoartele financiare a costului vânzărilor are respectarea principiului specializării exercițiilor. În conformitate cu principiul dat, resursele consumate se reflectă în componența costului vânzărilor în perioada în care a avut loc livrarea produselor la fabricarea cărora acestea au fost consumate, indiferent de faptul, dacă resursele au fost achitate efectiv sau nu.

La întocmirea **Raportului privind rezultatele financiare** este important să se asigure reflectarea veniturilor și consumurilor aferente unora și aceluiași tranzacții sau operațiuni economice efectuate în una și aceeași perioadă. De exemplu, plata anticipată pentru prestările de servicii, care a fost primită de cooperativă, trebuie să fie reflectată în componența vânzărilor nete în perioada în care în **Raportul privind rezultatele financiare** va fi înregistrat costul serviciilor prestate.

*În exemplul nostru costul vânzărilor la C.Î. "Alternativa" în cursul anului 2001 constă din următoarele componente:*

<i>costul serviciilor de transport</i>	<i>1 200 lei (operaț. nr.72, tab.9.4)</i>
<i>costul îngrășămintelor minerale livrate</i>	<i>16 200 lei (operaț. nr.82, tab.9.4)</i>
<i>costul serviciilor prestate consumatorilor</i>	<i>30 146 lei (operaț. nr.85, tab.9.4)</i>
<i>Total</i>	<i>47 546 lei.</i>

Postul "**Profît brut (pierdere globală)**" (cod rd.030) reprezintă diferența dintre mărimea vânzărilor nete (rd.010) și costul vânzărilor (rd.020).

*Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, profitul brut al C.Î. "Alternativa" constituie 14 224 lei (61 770 – 47 546).*

În postul "**Alte venituri operaționale**" (cod rd.040) se înregistrează veniturile constatate care sunt reflectate în creditul contului **612** cu aceeași denumire.

În particular, în componența altor venituri operaționale pot fi incluse: valoarea altor active curente vândute la prețuri de livrare fără TVA și accize; sumele de primit pentru activele nemateriale și materiale pe termen lung predate în arendă curentă; amenzile calculate de primit și alte sancțiuni pentru încălcarea clauzelor contractelor economice; sumele pretențiilor (reclamațiilor) acceptate de cumpărători și clienți; sumele creanțelor salariaților aferente recuperării prejudiciului material, care urmează să fie plătite în perioada de gestiune curentă; valoarea compensării cheltuielilor aferente comenzilor de producție anulate; valoarea materialelor obținute din produsele rebutate la prețuri de utilizare posibilă; valoarea plusurilor de valori materiale și de mărfuri constatate cu ocazia inventarierii; veniturile din vânzarea documentelor bănești; sumele cu care valoarea realizabilă netă depășește valoarea stocurilor de mărfuri și materiale la evaluarea precedentă în limitele costului acestora etc.

*Pornind de la datele prezentate în tabelul 9.4, alte venituri operaționale ale C.Î. "Alternativa" realizate în cursul anului 2001 cuprind:*

<i>suma pretenției acceptate de S.R.L. "Vinogradari"</i>	<i>3 500 lei (operaț. nr.66, tab.9.4)</i>
<i>suma lipsurilor de recuperat de persoana vinovată</i>	<i>180 lei (operaț. nr.89, tab.9.4)</i>
<i>Total</i>	<i>3 680 lei.</i>

În postul "**Cheltuieli comerciale**" (cod rd.050) se reflectă cheltuielile aferente vânzării produselor finite, mărfurilor și serviciilor contabilizate în debitul contului **712 "Cheltuieli comerciale"**.

În conformitate cu cerințele *S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”*, cheltuielile comerciale cuprind: cheltuielile de ambalare; cheltuielile de transport; cheltuielile de reclamă; cheltuielile pentru reparații cu termen de garanție și deservire cu termen de garanție; cheltuielile de marketing; cheltuielile privind retribuirea muncii vânzătorilor, casierilor, hamalilor și altui personal legate nemijlocit de vânzarea mărfurilor; achitarea serviciilor prestate de organizațiile de desfacere, de intermediere, de comerț exterior; cheltuielile privind procurarea licențelor de export; cheltuielile privind întocmirea declarațiilor vamale; cheltuielile privind crearea rezervei pentru datorii dubioase, pierderile din returnarea și reducerea prețurilor la produsele (mărfurile) vândute etc.

Cooperativa poate să creeze rezerve pentru returnarea și reducerea prețurilor aferente mărfurilor vândute. În acest caz în componența cheltuielilor comerciale va fi reflectată suma defalcărilor efectuate de cooperativă în fondul menționat în decursul perioadei de gestiune.

*În exemplul dat C.Î. “Alternativa” n-a înregistrat în decursul anului 2001 cheltuieli comerciale.*

În postul *“Cheltuieli generale și administrative”* (cod rd.060) se înregistrează cheltuielile aferente dirijării cooperativei acumulate în debitul contului 713 *“Cheltuieli generale și administrative”*.

Evidențierea cheltuielilor de gestiune într-un rând distinct în *Raportul privind rezultatele financiare* are scopul să prezinte informația privind nivelul acestor cheltuieli membrilor cooperativei și altor utilizatori de rapoarte financiare.

La înregistrarea în *Raportul privind rezultatele financiare* a datelor referitoare la cheltuielile de gestiune este necesar să se țină cont de prevederile *S.N.C. 3 “Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”*, potrivit cărora în componența cheltuielilor generale și administrative se includ: cheltuielile privind retribuirea muncii personalului de administrație și economic cu contribuțiile pentru asigurările sociale; uzura, reparația și întreținerea mijloacelor fixe cu destinație generală gospodărească; amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală gospodărească; uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu destinație generală gospodărească; cheltuielile de reprezentare; cheltuielile pentru întreținerea transportului auto de serviciu; achitarea serviciilor cu caracter general și administrativ prestate cooperativei; cheltuielile pentru organizarea adunărilor generale ale membrilor cooperativei; cheltuielile de deplasare a personalului de administrație; cheltuielile pentru pregătirea cadrelor; impozitele și taxele, cu excepția impozitului pe venit prevăzute de legislație etc.

*Pornind de la datele prezentate în tabelul 9.4, cheltuielile generale și administrative suportate de C.Î. “Alternativa” în decursul anului 2001 cuprind:*

<i>valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată predate de la depozit pentru nevoi gospodărești</i>	<i>550 lei (operaț. nr.14)</i>
<i>valoarea rechizitelor de birou predate în folosința personalului de administrație</i>	<i>180 lei (operaț. nr.32)</i>
<i>cheltuielile de deplasare</i>	<i>1 720 lei (operaț. nr.35)</i>
<i>retribuțiile personalului de administrație</i>	<i>1 800 lei (operaț. nr.37)</i>
<i>defalcările pentru asigurările sociale de la suma salariilor plătite personalului de administrație</i>	<i>5 58 lei (operaț. nr.38)</i>
<i>cota-parte a cheltuielilor anticipate curente</i>	<i>111 lei (operaț. nr.39)</i>
<i>plata pentru apă</i>	<i>540 lei (operaț. nr.42)</i>
<i>cheltuielile poștale și de telegraf</i>	<i>345 lei (operaț. nr.43)</i>
<i>plata pentru servicii bancare</i>	<i>55 lei (operaț. nr.53)</i>
<i>plata pentru energia electrică</i>	<i>384 lei (operaț. nr.54)</i>
<i>amortizarea activelor nemateriale</i>	<i>1 422 lei (operaț. nr.55)</i>
<b>Total</b>	<b>7 665 lei.</b>

În postul "**Alte cheltuieli operaționale**" (cod rd.070) din **Raportul privind rezultatele financiare** se reflectă cheltuielile înregistrate în debitul contului 714 "**Alte cheltuieli operaționale**".

O parte din cheltuielile nominalizate poartă un caracter normal (justificat), de exemplu, valoarea de bilanț a activelor curente realizate, cu excepția produselor, mărfurilor și serviciilor prestate; dobânzile aferente creditelor și împrumuturilor primite, cu excepția cazurilor de capitalizare a acestora; plata calculată pentru activele luate în arendă curentă; sumele cheltuielilor curente anticipate trecute la cheltuielile perioadei de gestiune; sumele diferenței dintre costul stocurilor de mărfuri și materiale și valoarea realizabilă netă a acestora etc.

Totodată cealaltă parte din alte cheltuieli operaționale poartă un caracter neproductiv (anormal), de exemplu, lipsurile și pierderile din deteriorarea valorilor peste normele perisabilității naturale; amenzile, penalitățile și despăgubirile spre plată; dobânzile aferente împrumuturilor restante și sancțiunile de credit; costul rebutului definitiv; cheltuielile privind remedierea rebuturilor; sumele creanțelor compromise trecute la cheltuieli (cu excepția datoriilor pentru produse, mărfuri și servicii); consumurile indirecte de producție constante, nerepartizate în legătură cu utilizarea insuficientă a capacității normative de producție.

În conformitate cu operațiunile economice efectuate de C.Î. "**Alternativa**", alte cheltuieli operaționale realizate în decursul anului 2001 cuprind:

valoarea pierderilor cauzate cooperativei din vina S.R.L. " <b>Vinogradari</b> "	3 500 lei (operaț. nr.65, tab.9.4)
valoarea lipsurilor de materiale	155 lei (operaț. nr.88, tab.9.4)
valoarea dobânzii de plătit	540 lei (operaț. nr.90, tab.9.4)
<b>Total</b>	<b>4 195 lei.</b>

În postul "**Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)**" (cod rd.080) se reflectă rezultatul financiar determinat în modul următor: la profitul brut (pierdere globală) arătat în rândul 030 se însumează alte venituri operaționale (rd.040), iar din suma obținută se scad cheltuielile comerciale (rd.050), cheltuielile generale și administrative (rd.060) și alte cheltuieli operaționale (rd.070).

Pornind de la datele din exemplul nostru, rezultatul din activitatea operațională a C.Î. "**Alternativa**" constituie 6 044 lei (14 224 + 3 680 – 7 665 – 4 195).

Rezultatul din activitatea operațională oferă utilizatorilor de rapoarte financiare o imagine fidelă privind mărimea profitului (pierderii) obținut de cooperativă în perioada de gestiune din felurile de activități determinate de statutul acesteia, care sunt, în fond, ordinare și se reînnoiesc încontinuu.

Următoarele posturi ale **Raportului privind rezultatele financiare** sunt legate de activitățile suplimentare ale cooperativei, cum sunt activitatea de investiții și cea financiară.

În postul "**Rezultatul din activitatea de investiții: profit (pierdere)**" (cod rd.090) se reflectă diferența dintre venituri și cheltuieli din operațiunile privind existența și mișcarea activelor pe termen lung.

În calitate de venituri din activitatea de investiții pot servi: valoarea activelor pe termen lung vândute la prețuri de livrare fără TVA și accize; dividendele de primit aferente acțiunilor deținute; dobânzile la titlurile de valoare procurate și împrumuturile acordate; veniturile din cotele de participație la capitalul statutar al altor întreprinderi; sumele ecarterului de reevaluare aferente activelor pe termen lung ieșite; valoarea plusurilor de active pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii; valoarea materialelor obținute din lichidarea mijloacelor

fixe peste valoarea rămasă calculată anticipat și alte venituri acumulate în creditul contului **621 "Venituri din activitatea de investiții"**.

La determinarea rezultatului financiar din activitatea de investiții în categoria cheltuielilor pot fi incluse: valoarea de bilanț a activelor pe termen lung ieșite; cheltuielile aferente ieșirii activelor pe termen lung; sumele reducerilor aferente activelor pe termen lung ieșite; sumele lipsurilor și pierderilor activelor pe termen lung constatate cu ocazia inventarierii și alte cheltuieli contabilizate în debitul contului **721 "Cheltuieli ale activității de investiții"**.

*În exemplul nostru C.Î. "Alternativa" n-a înregistrat în decursul anului 2001 rezultate financiare din activitatea de investiții.*

În postul **"Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)"** (cod rd.100) se reflectă diferența dintre venituri și cheltuieli aferente operațiunilor privind modificările în mărimea și structura capitalului propriu și mijloacelor împrumutate.

La determinarea rezultatului financiar din activitatea financiară în componența veniturilor pot fi reflectate: chiria calculată aferentă activelor pe termen lung predate în arendă finanțată; valoarea activelor primite cu titlu gratuit; veniturile din diferențele de curs aferente conturilor valutare și operațiunilor în valută străină; subvențiile primite din buget (la întreprinderile nestatale); încasările de la sponsori; sumele datoriiilor creditoare și de deponent cu termenul de prescripție expirat; veniturile (redevențele) de primit rezultate din transmiterea în folosință a activelor nemateriale și alte venituri contabilizate în creditul contului **622 "Venituri din activitatea financiară"**.

Cheltuielile activității financiare cuprind: plățile calculate aferente activelor pe termen lung luate în arendă finanțată; pierderile din diferențele de curs aferente conturilor valutare și operațiunilor în valută străină; sumele avansurilor pe termen lung acordate anterior și nereclamate trecute la cheltuieli; plățile (redevențele) calculate pentru activele nemateriale luate în folosință și alte cheltuieli acumulate în debitul contului **722 "Cheltuieli ale activității financiare"**.

*În exemplul nostru C.Î. "Alternativa" n-a înregistrat în decursul anului 2001 rezultate financiare din activitatea financiară.*

În postul **"Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere)"** (cod rd.110) se înregistrează profitul sau pierderea obținută de cooperativă în cursul perioadei de gestiune din toate felurile de activități. Acest rezultat se determină prin însumarea datelor din rândurile **"Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)"** (cod rd.080), **"Rezultatul din activitatea de investiții: profit (pierdere)"** (cod. rd.090), **"Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)"** (cod rd.100).

*Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, rezultatul din activitatea economico-financiară a întreprinderii S.A. "Prosperare" constituie 6 044 lei.*

În postul **"Rezultatul excepțional: profit (pierdere)"** (cod rd.120) se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile rezultate din evenimentele și operațiunile excepționale neprevăzute. În special, astfel de evenimente cuprind:

- calamități naturale;
- perturbări politice (acțiuni militare, revoluții);
- modificări ale legislației Republicii Moldova (hotărâri cu privire la naționalizarea, interzicerea activităților de anumită natură).



Drept consecință a unor atare evenimente pot servi următoarele cheltuieli: valoarea de bilanț anulată a activelor ieșite ca rezultat al evenimentelor excepționale; cheltuielile privind lichidarea consecințelor evenimentelor excepționale.

La întocmirea *Raportului privind rezultatele financiare* în calitate de venituri din evenimentele excepționale pot fi reflectate: sumele primite de la organele de stat, persoanele juridice și fizice aferente recuperării pierderilor din evenimentele excepționale; sumele de primit de la companiile de asigurări.

Din punctul de vedere al metodicii de întocmire a *Raportului privind rezultatele financiare* indicatorul "**Rezultatul excepțional: profit (pierdere)**" se determină ca diferența dintre rulajul creditor din cadrul contului 623 "**Venituri excepționale**" și rulajul debitor din cadrul contului 723 "**Pierderi excepționale**".

*În exemplul nostru C.Î. "Alternativa" n-a înregistrat în decursul anului 2001 rezultate excepționale.*

În postul "**Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare**" (cod rd.130) se reflectă rezultatul financiar obținut de întreprindere în cursul perioadei de gestiune din toate felurile de activități și rezultatul excepțional. Acest indicator, numit profit contabil, se determină prin însumarea datelor din rândurile "**Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere)**" (cod rd.110) și "**Rezultatul excepțional: profit (pierdere)**" (cod rd.120).

*Pornind de la datele prezentate în exemplul nostru, profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare realizat de C.Î. "Alternativa" constituie 6 044 lei.*

Postul "**Profit net (pierdere netă)**" (cod rd.150) reprezintă diferența dintre "**Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare**" (cod rd.130) și "**Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit**" (cod rd.140). Datele din acest rând trebuie să corespundă cu datele din rd.590 "**Profitul net (pierderea) al perioadei de gestiune**" al bilanțului contabil.

În cursul completării *Raportului privind rezultatele financiare* trebuie de avut în vedere că la întocmirea rapoartelor financiare trimestriale profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se determină prin calcul fără întocmirea formulelor contabile. La completarea rapoartelor financiare anuale rezultatul financiar net al perioadei de gestiune reprezintă diferența dintre rulajele debitor și creditor ale contului 351 "**Rezultat financiar total**" și se reflectă în raport în baza soldului contului 333 "**Profit net (pierdere) al perioadei de gestiune**".

Mărimea profitului net prezintă un interes primordial pentru membrii cooperativei și membrii asociați, deoarece aceasta constituie sursa principală de calculare a dividendelor și cotelor bonus. Conform deciziei adunării generale a membrilor cooperativei, ea poate fi de asemenea repartizată pentru formarea rezervelor, achitarea pierderilor din anii trecuți sau în alte scopuri.

În continuare este prezentat *Raportul privind rezultatele financiare* care se completează în baza datelor expuse mai sus.

**RAPORTUL PRIVIND REZULTATELE FINANCIARE**

de la 1 octombrie până la 31 decembrie 2001

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	Perioada corespunzătoare a anului precedent
Vânzări nete (611)	010	61 770	
Costul vânzărilor (711)	020	47 546	
Profit brut (pierdere globală) (rd.010–rd.020)	030	14 224	
Alte venituri operaționale (612)	040	3 680	
Cheltuieli comerciale (712)	050	–	
Cheltuieli generale și administrative (713)	060	7 665	
Alte cheltuieli operaționale (714)	070	4 195	
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd.030+rd.040–rd.050–rd.060–rd.070)	080	6 044	
Rezultatul din activitatea de investiții: profit (pierdere) (621-721)	090	–	
Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere) (622-722)	100	–	
Rezultatul din activitatea economico-financiară: profit (pierdere) (±rd.080±rd.090±rd.100)	110	6 044	
Rezultatul excepțional: profit (pierdere) (623-723)	120	–	
Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare (±rd.110±rd.120)	130	6 044	
Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit (731)	140		
Profit net (pierdere netă) (±rd.130±rd.140)	150	6 044	

## 9.6. Raportul privind fluxul mijloacelor bănești

### Dispoziții generale

*Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* este unul din formularele de bază ale rapoartelor financiare în care se reflectă toate modificările în resursele financiare ale întreprinderii din punctul de vedere al încasării și plății mijloacelor bănești în perioada de gestiune respectivă.

Modul de întocmire a *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* în Republica Moldova este reglementat de S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”, S.N.C. 7 “*Raportul privind fluxul mijloacelor bănești*”, comentariile privind aplicarea acestora. În prezent *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* se întocmește trimestrial cu total cumulativ de la începutul anului de gestiune.

Spre deosebire de alte formulare de rapoarte financiare întocmite după metoda specializării exercițiilor, *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* se întocmește în baza metodei de casă. Toate încasările și plățile mijloacelor bănești și ale echivalentelor acestora se contabilizează la sumele încasate efectiv în casierie sau înscrise în conturile evidenței lor. Plățile mijloacelor bănești se reflectă în sumele eliberate efectiv din casierie sau transferate de pe conturile bancare. Operațiunile se consideră finalizate în ziua în care au fost suportate cheltuieli efective sau au fost primiți bani reali în casierie sau în conturile bancare.

În acest caz fluxul mijloacelor bănești legat de încasări și plăți în numele altor persoane poate fi prezentat în raport în baza neto (încasări - plăți).

Conform cerințelor S.N.C. 7, mijloacele bănești, în scopul includerii în *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești*, cuprind:

- numerarul care se află la dispoziția întreprinderii (monede, bancnote, valută);
- depuneri în conturile de decontare și valutar la bănci;
- mijloace în acreditive, carnete de cecuri, carduri de credit;
- depuneri în conturi curente, speciale și de altă natură la bănci (cu excepția depozitelor).

În scopul reflectării în raport, mijloacele bănești cuprind de asemenea și echivalentele acestora – transferurile bănești în expediție și documentele bănești (mărcile poștale, timbrele taxei de stat, biletele de călătorie achitate, biletele de tratament și odihnă etc. aflate în casieria întreprinderii).

La întocmirea raportului specificat toate mijloacele bănești și echivalentele lor (inclusiv cele legate) se însumează și se contabilizează la suma totală.

Este de menționat că în *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* nu se reflectă operațiunile, care influențează mărimea profitului net, însă acestea nu cuprind faptul de deplasare a mijloacelor bănești.

În special, astfel de operațiuni cuprind:

- operațiunile de barter;
- amortizarea;
- uzura activelor pe termen lung;
- impozitele amânate;
- alte operațiuni nebănești.

Deplasarea internă a mijloacelor bănești de asemenea nu se examinează ca încasări sau plăți de mijloace bănești și nu se reflectă în *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești*:

- deschiderea acreditivelor;
- procurarea documentelor bănești, cardurilor;

- înregistrarea transferurilor bănești în expediție pe conturile bancare;
- primirea mijloacelor bănești de pe contul de decontare și alte conturi bancare și invers.

În complex aceste operațiuni reprezintă gestionarea operațiunilor bănești de către întreprindere și își găsesc reflectare numai în conturile de evidență a mijloacelor bănești.

Este necesar de avut în vedere că, în conformitate cu cerințele *S.N.C. 7*, titlurile de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă (obligațiuni, certificate cu termenul de achitare inițial nu mai mare de un an) procurate de întreprindere în scopul revânzării, precum și mijloacele pe depozit, nu se includ în categoria mijloacelor bănești. Cumpărarea (vânzarea) acestor active este legată de încasările (plățile) mijloacelor bănești, care trebuie să fie reflectate în **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** la capitolul “*Activitatea operațională*”.

### **Metode de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești**

În practica internațională se aplică două metode de întocmire a **Raportului privind fluxul mijloacelor bănești**:

- **metoda directă**, prin intermediul căreia în raport se prezintă încasările și plățile totale ale mijloacelor bănești pe direcțiile activității întreprinderii. Această metodă permite a arăta sursele principale ale afluxului și direcțiile retragerii mijloacelor bănești, a trage concluzii operative privind suficiența mijloacelor pentru plățile aferente datoriilor curente, stabilește legătura reciprocă între suma de vânzare și încasările bănești; și
- **metoda indirectă**, prin intermediul căreia profitul net (pierderea) din activitatea operațională se ajustează, ținând cont de modificările operate în cursul perioadei de gestiune în mărimea stocurilor de materiale, datoriilor și creanțelor legate de activitatea operațională, posturilor nebănești (amortizarea, amânarea impozitelor etc.), precum și a tuturor posturilor legate de activitatea de investiții și financiară în mijloace bănești reale. Această metodă permite a arăta legătura reciprocă dintre diferite tipuri de activități ale întreprinderii, precum și dintre profitul net și modificările operate în activele întreprinderii în cursul anului de gestiune.

### **Modul de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești**

Conform cerințelor *S.N.C. 7*, toți agenții economici din Republica Moldova întocmesc **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** prin **metoda directă** care permite a generaliza în raport toate încasările și plățile reale ale mijloacelor bănești în baza registrelor contabile și documentelor primare cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune.

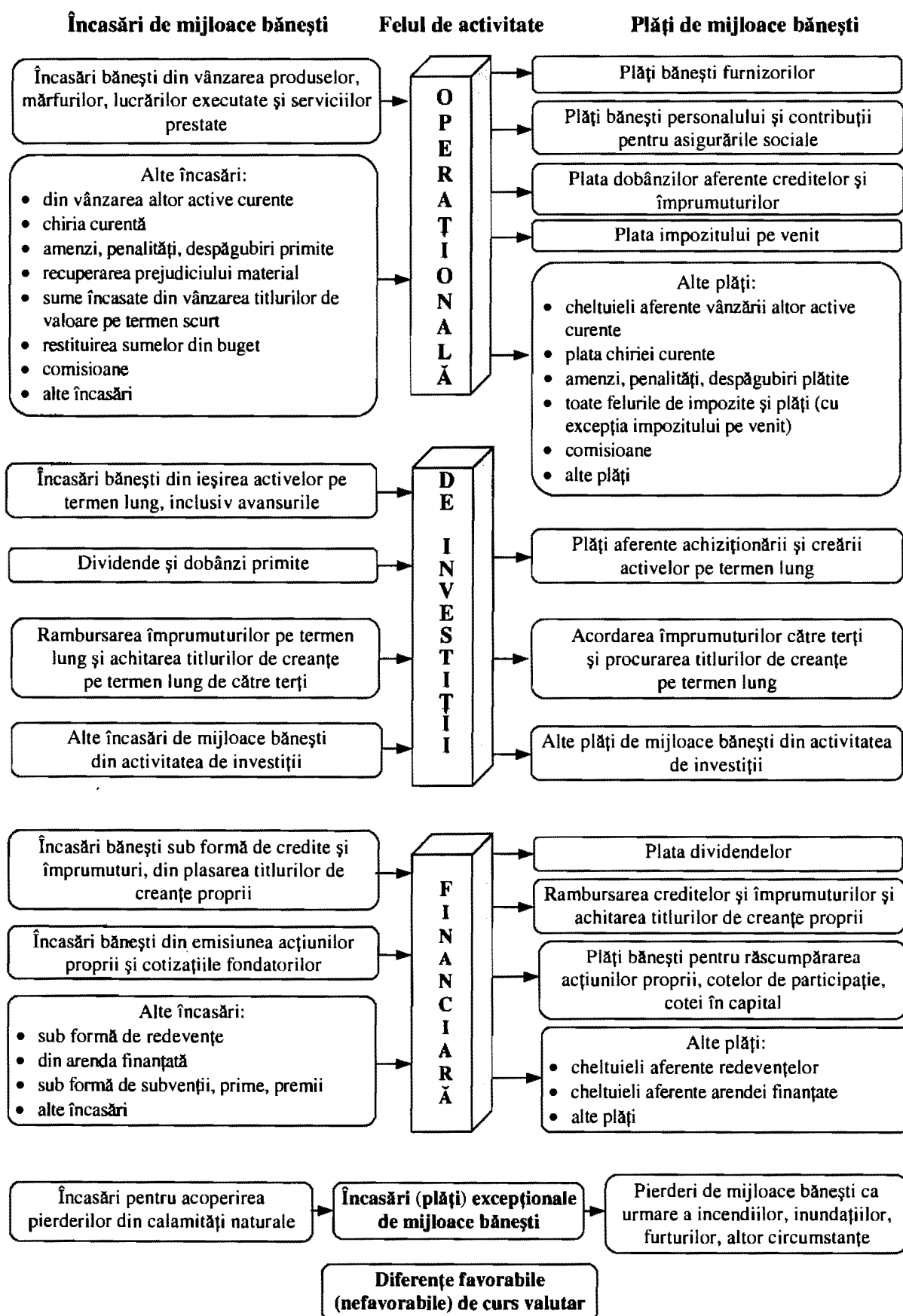
Metoda indirectă se recomandă în scopuri de verificare.

Încasările și plățile mijloacelor bănești se generalizează în raport pe tipuri de activități ale întreprinderii care sunt evidențiate în capitole distincte.

Schema 9.6 va ajuta să înțelegem mai clar structura raportului.

Din schema prezentată se observă că în raport fluxul mijloacelor bănești se generalizează în trei capitole de bază care corespund tipurilor de activități ale întreprinderii:

- **operațională (de bază)**, în scopul căreia este creată întreprinderea și care în majoritatea cazurilor generează venituri de bază;
- **de investiții** care include procurarea și vânzarea mijloacelor pe termen lung ale producției și investițiile în titlurile de valoare pe termen lung;
- **financiară** care conduce la modificări în mărimea și componența capitalului propriu și mijloacelor împrumutate.



Schema 9.6. Clasificarea încasărilor și plăților mijloacelor bănești pe feluri de activități

Separat se dezvăluie încasările și plățile mijloacelor bănești legate de *evenimentele excepționale*, precum și *diferențele de curs favorabile și nefavorabile* care apar în urma modificărilor în ratele de schimb ale valurilor străine.

Gruparea fluxurilor mijloacelor bănești pe capitole ce corespund direcțiilor activității întreprinderii permite a reflecta influența fiecăreia asupra situației mijloacelor bănești.

### **Activitatea operațională**

Conform prevederilor *S.N.C. 7*, activitatea operațională se determină ca activitate de bază a întreprinderii care se reînnoiește permanent în vederea obținerii veniturilor (sau activitatea obiectivul principal al căreia este obținerea profitului), precum și alte activități care nu sunt legate de activitatea de investiții și cea financiară.

Sursele mijloacelor bănești din activitatea de bază sunt, de regulă, vânzarea produselor, mărfurilor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor. Sursele încasărilor și plăților mijloacelor bănești din alte tipuri ale activității operaționale constituie alte operațiuni economice care asigură îndeplinirea funcțiilor comerciale și de producție ale întreprinderii, însă nu sunt legate de activitatea de investiții și financiară.

Este de remarcat că, în conformitate cu *S.N.C. 7*, primirea creditelor și împrumuturilor se referă la activitatea financiară, iar acordarea acestora – la activitatea de investiții a întreprinderii. Însă overdrafturile bancare, achitate la prima solicitare, care constituie o parte componentă a gestiunii fluxurilor bănești, precum și toate tipurile de împrumuturi primite de cooperativă de la membrii săi, acordate membrilor săi și rambursarea acestora fac obiectul activității operaționale a cooperativelor de întreprinzător. Astfel de operațiuni se reflectă de către cooperative în *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* în posturile “*Alte încasări și plăți ale mijloacelor bănești din activitatea operațională*” (respectiv rd.060 și 070).

Fluxul mijloacelor bănești din activitatea operațională se generalizează în capitolul I al raportului “*Activitatea operațională*” (rd.010 – 080).

În postul “*Încasări bănești din vânzări*” (cod 010) se înregistrează încasările efective de mijloace bănești (inclusiv TVA și accizele) de la cumpărători și clienți pentru produsele, mărfurile vândute, lucrările executate, serviciile prestate.

Aceste încasări cuprind atât achitarea nemijlocită a facturilor comerciale ale perioadei de gestiune, cât și plata anticipată și avansurile (primite de la cumpărători și clienți în contul livrării viitoare a produselor, executării lucrărilor, prestării serviciilor), încasările în contul achitării creanțelor aferente facturilor comerciale, achitarea cambiilor primite anterior.

Să examinăm modul de întocmire a *Raportului privind fluxul mijloacelor bănești* pe trimestrul IV 2001 în baza exemplului ce vizează C.Î. “Alternativa”.

*Din nomenclatorul de operațiuni economice prezentat de C.Î. “Alternativa” pe trimestrul IV în rd.010 vor fi reflectate:*

- *veniturile pentru serviciile prestate privind vânzarea producției primite în consignație (calculată în baza neto) – 4 500 lei (45 000 (operațiunea nr.63) – 40 500 (operațiunea nr.64));*
- *veniturile pentru serviciile prestate privind achiziționarea mijloacelor de protecție a plantelor pentru membrii cooperativei (calculate în baza neto) – 2 750 lei (18 250 (operațiunea nr.68) – 15 500 (operațiunea nr.69));*
- *sumele încasate pentru îngrășămintele minerale livrate membrilor cooperativei achiziționate pe seama mijloacelor cooperativei (operațiunea nr.83) – 17 700 lei;*
- *încasarea mijloacelor bănești în contul achitării creanțelor pe termen scurt ale cooperativei (operațiunea nr.91) – 9 600 lei.*

*Suma totală a încasărilor de mijloace bănești din vânzări pe rd.010 va constitui 34 550 lei (4 500 + 2 750 + 17 700 + 9 600).*

În postul **“Plăți bănești furnizorilor și antreprenorilor”** (cod rd.020) se includ sumele plătite efectiv (inclusiv TVA și accizele) furnizorilor și antreprenorilor pentru materiile prime, materialele, mărfurile procurate, plățile organizațiilor terțe pentru serviciile prestate (inclusiv pentru energia electrică și termică) și lucrările executate, achitarea datoriilor furnizorilor, avansurile (acordate furnizorilor și antreprenorilor pentru livrarea viitoare a produselor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor), achitarea cambiilor emise anterior.

*Din operațiunile economice efectuate de C.Î. “Alternativa” în rd.020 vor fi reflectate:*

- *achitarea facturilor furnizorului pentru OMVSD (operațiunea nr.20) – 12 750 lei;*
- *avansul acordat furnizorului în contul livrării carburanților și lubrifianților (operațiunea nr.23) – 21 500 lei;*
- *achitarea definitivă a facturilor furnizorului pentru carburanți și lubrifianți (operațiunea nr.26) – 4 050 lei;*
- *avansul acordat furnizorului în contul livrării îngrășămintelor minerale (operațiunea nr.77) – 15 000 lei.*

*Total plăți pe rd.020 – 53 300 lei (12 750 + 21 500 + 4 050 + 15 000).*

În postul **“Plăți bănești salariaților și contribuții pentru asigurările sociale”** (cod rd.030) se reflectă toate sumele efective plătite personalului (sub formă de retribuții), cu excepția sumelor primite sub formă de dividende, credite, titluri executorii și avansuri. În acest rând se reflectă, de asemenea, contribuțiile la fondul de pensii și asigurările sociale transferate organelor de asigurări sociale și organizațiilor sindicale.

*În exemplul nostru în acest post vor fi înregistrate:*

- *salariile plătite personalului (operațiunea nr.51) – 5 675 lei;*
- *suma contribuțiilor pentru asigurările sociale transferată organelor de asigurări sociale (operațiunea nr.53 a) – 2 176 lei.*

*Suma totală de plăți va constitui pe rd.030 – 7 851 lei (5 675 + 2 176).*

În postul **“Plata dobânzilor”** (cod rd.040) se reflectă suma mijloacelor bănești plătită efectiv în cursul perioadei de gestiune sub formă de dobânzi aferente creditelor și împrumuturilor (inclusiv dobânzile aferente titlurilor de creanțe proprii), indiferent de destinația creditelor, domeniul de utilizare, termenele de achitare a acestora, precum și de faptul dacă dobânzile au fost constatate ca cheltuieli sau capitalizate. Reflectarea în capitolul **“Activitatea operațională”** a dobânzilor plătite se explică prin faptul că acestea reprezintă plata pentru utilizarea în activitatea operațională a resurselor primite de la alte întreprinderi.

*În exemplul nostru cu C.Î. “Alternativa” în trimestrul IV dobânzile nu s-au plătit.*

În postul **“Plata impozitului pe venit”** (cod rd.050) se arată suma impozitului pe veniturile întreprinderii aferent activității de întreprinzător, vărsat efectiv la buget, inclusiv în avans.

La întocmirea raportului este necesar de remarcat că plata impozitului pe venit al salariaților se reflectă nu în postul nominalizat, ci în postul **“Alte plăți ale mijloacelor bănești”** (cod rd.070).

*Conform condițiilor din exemplul nostru, în trimestrul IV 2001 C.Î. “Alternativa” este scutită de plata impozitului pe activitatea de întreprinzător, potrivit art.63 alin.(2) din **Legea privind cooperativele de întreprinzător**. Din această cauză în trimestrul IV nu s-au efectuat plăți aferente impozitului pe venit.*

Postul “*Alte încasări ale mijloacelor bănești*” (cod rd.060) este destinat generalizării sumei altor încasări de mijloace bănești din activitatea operațională a întreprinderii, la care pot fi raportate încasările:

- din vânzarea altor active curente;
- chiria curentă;
- amenzile, penalitățile, despăgubirile primite;
- recuperarea prejudiciului material;
- restituirea sumelor spre decontare;
- restituirea avansurilor acordate anterior și a plăților anticipate în legătură cu faptul că produsele nu au fost livrate și lucrările nu au fost executate;
- restituirea sumelor din buget;
- comisioanele și alte taxe;
- încasările din vânzarea titlurilor de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă, inclusiv și închiderea contului de depozit;
- overdrafturi bancare;
- încasări bănești pentru eliberarea licențelor;
- compensațiile companiilor de asigurări;
- încasările de la personalul întreprinderii sub formă de chirie, privind titlurile executorii;
- împrumuturile primite de la membrii cooperativei, precum și rambursarea împrumuturilor acordate anterior de cooperativă membrilor săi;
- alte încasări care nu sunt legate de activitatea de investiții și cea financiară.

*Din nomenclatorul de operațiuni economice efectuate de C.Î. “Alternativa” în rd.060 se vor reflecta:*

- *restituirea soldului sumelor de decontare (operațiunea nr.36) – 80 lei;*
- *împrumuturile pe termen scurt primite de la membrii cooperativei (operațiunile nr.49 și 57) – 11 000 lei.*

*Suma totală a altor încasări de mijloace bănești din activitatea operațională în rd.060 va constitui 11 080 lei.*

În postul “*Alte plăți ale mijloacelor bănești*” (cod rd.070) se reflectă suma altor plăți de mijloace bănești din activitatea operațională, care asigură îndeplinirea tuturor funcțiilor de producție și comerciale ale întreprinderii, dar care nu sunt legate de activitățile de investiții și financiară. Acestea cuprind:

- cheltuielile aferente vânzării altor active curente;
- plata arende curente a activelor materiale și nemateriale;
- amenzile, penalitățile, despăgubirile achitate;
- plata tuturor felurilor de impozite (cu excepția impozitului pe veniturile activității de întreprinzător), taxelor și a altor plăți;
- cheltuielile aferente asigurării bunurilor și personalului pe seama mijloacelor întreprinderii;
- cheltuielile aferente procurării titlurilor de valoare pe termen scurt cu lichiditate înaltă, deschiderii conturilor de depozit;
- plățile extrabugetare;
- împrumuturile acordate membrilor cooperativei, precum și rambursarea împrumuturilor primite anterior de cooperativă de la membrii săi;
- restituirea avansurilor primite anterior și a plății anticipate în legătură cu faptul că produsele nu au fost livrate, lucrările nu au fost executate și serviciile nu au fost prestate;
- cheltuielile aferente plății serviciilor cu caracter comercial, general și administrativ;
- alte plăți ale mijloacelor bănești care nu sunt legate de activitatea de investiții și cea financiară.



În baza datelor prezentate de C.Î. "Alternativa" în rd.070 trebuie să se reflecte:

- cheltuielile privind achitarea facturii pentru abonamentul la revista "Contabilitate și audit" (operațiunea nr.16) – 150 lei;
- plățile destinate companiei de asigurări pentru asigurarea patrimoniului (operațiunea nr.18) – 408 lei;
- eliberarea mijloacelor spre decontare pentru cheltuieli de deplasare (operațiunea nr.31a) – 1 800 lei;
- cheltuielile aferente procurării rechizitelor de birou (operațiunea nr.32) – 180 lei;
- impozitul pe venit de la persoane fizice (operațiunea nr.53b) – 1 021 lei;
- plata pentru utilizarea apei (operațiunea nr.53c) – 540 lei;
- achitarea serviciilor bancare (operațiunea nr.53d) – 55 lei.

Total plăți pe rd.070 – 4 154 lei (150 + 408 + 1 800 + 180 + 1 021 + 540 + 55).

În postul "**Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea operațională**" (cod rd.080) se determină modificarea netă (majorarea sau micșorarea) mijloacelor bănești din activitatea operațională în cursul perioadei de gestiune, care se calculează prin însumarea algebrică a indicatorilor din rândurile 010-070.

Conform datelor din exemplul nostru, la C.Î. "Alternativa" s-a înregistrat în trimestrul de gestiune plata (diminuarea) netă a mijloacelor bănești din activitatea operațională în sumă de 19 675 lei (34 550 – 53 300 – 7 851 + 11 080 – 4 154).

### **Activitatea de investiții**

Fluxul mijloacelor bănești aferente activității de investiții a întreprinderii se evidențiază într-un capitol distinct, deoarece acestea caracterizează cheltuielile de mijloace bănești pentru procurarea resurselor care vor genera venituri și fluxuri de mijloace bănești în viitor.

Operațiunile firmei care cuprind achiziționarea și vânzarea activelor nemateriale și materiale pe termen lung, acțiunilor, cotelor de participație, cotelor depuse în capitalul statutar al întreprinderilor mixte, altor titluri de valoare (care nu sunt investiții pe termen scurt), precum și acordarea împrumuturilor pe termen lung altor întreprinderi și persoanelor particulare și primirea ulterioară a mijloacelor, reprezintă componentele principale ale activității de investiții desfășurată de aceasta.

Fluxul mijloacelor bănești din activitatea de investiții se generalizează în capitolul "**Activitatea de investiții**" (rândurile 090-140).

În postul "**Încasări bănești din ieșirea activelor pe termen lung**" (cod rd.090) se reflectă suma mijloacelor bănești încasate efectiv pentru activele nemateriale și materiale pe termen lung vândute, cotele de participație, cotele depuse în capitalul statutar al altor întreprinderi, precum și suma avansurilor și plăților anticipate încasate pentru activele nemateriale, materiale și financiare enumerate mai sus și destinate vânzării.

În exemplul nostru în trimestrul IV n-au fost înregistrate încasări în rândul 090.

În postul "**Plăți bănești pentru procurarea activelor pe termen lung**" (cod rd.100) se generalizează suma mijloacelor bănești plătite sau virate efectiv pentru activele nemateriale și materiale pe termen lung (inclusiv sumele capitalizate) procurate, precum și acțiunile pe termen lung (cu excepția celor proprii), cotele de participație, cotele depuse în capitalul statutar al altor întreprinderi.

În acest post se reflectă, de asemenea, avansurile acordate pentru achiziționarea activelor materiale, nemateriale și financiare pe termen lung, precum și plățile bănești aferente creării activelor pe termen lung cu forțele proprii ale întreprinderii.

*Conform nomenclatorului de operațiuni economice efectuate de C.Î. "Alternativa", în acest rând trebuie să fie reflectate:*

- *cheltuielile de mijloace bănești pentru procurarea tractorului (operațiunea nr.15) – 48 000 lei;*
- *cheltuielile operaționale aferente fondării cooperativei (operațiunea nr.19) – 2 672 lei.*

*Suma totală de plăți aferentă procurării pe termen lung pe trimestrul de gestiune constituie 50 672 lei (48 000 + 2 672).*

În postul "**Dobânzi încasate**" (cod rd.110) se înscrie suma efectivă a mijloacelor bănești primită sub formă de dobânzi aferente investițiilor financiare (împrumuturilor, obligațiunilor, depozitelor).

*În exemplul nostru lipsesc încasările mijloacelor bănești sub formă de dobânzi obținute în cursul perioadei de gestiune.*

În postul "**Dividende încasate**" (cod rd.120) se generalizează suma mijloacelor bănești primită în cursul perioadei de gestiune sub formă de dividende și cote din profitul rezultat din capitalul investit în alte întreprinderi.

Dobânzile, dividendele primite și cotele din profit se reflectă în raport ca fluxul mijloacelor bănești din activitatea de investiții, deoarece reprezintă veniturile din capitalul investit în alte întreprinderi.

*În nomenclatorul operațiunilor economice efectuate de C.Î. "Alternativa" în cursul anului de gestiune dividendele primite lipsesc.*

În postul "**Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești**" (cod rd.130) se înscrie diferența dintre alte încasări și plăți ale mijloacelor bănești legate de activitatea de investiții a întreprinderii.

Din alte încasări de mijloace bănești din activitatea de investiții fac parte:

- rambursarea de către terți a împrumuturilor pe termen lung acordate anterior;
- achitarea de către terți a titlurilor de creanțe pe termen lung (obligațiuni, cambii);
- alte încasări aferente activității de investiții.

Alte plăți de mijloace bănești din activitatea de investiții cuprind:

- acordarea împrumuturilor pe termen lung către terți;
- cheltuielile aferente procurării obligațiunilor, cambiiilor, altor titluri de creanțe ale organizațiilor terțe;
- alte cheltuieli aferente activității de investiții.

*Potrivit datelor prezentate în exemplul nostru, la C.Î. "Alternativa" nu au fost efectuate în anul de gestiune operațiuni care constituie alte încasări (plăți) de mijloace bănești din activitatea de investiții.*

În postul "**Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea de investiții**" (cod rd.140) se reflectă suma algebrică a tuturor încasărilor și plăților mijloacelor bănești din activitatea de investiții indicate în rândurile 090-130.

*Conform datelor prezentate în exemplu, în trimestrul de gestiune la C.Î. "Alternativa" s-a înregistrat plata netă (diminuarea) a mijloacelor bănești din activitatea de investiții în sumă de 50 672 lei.*

### Activitatea financiară

Activitatea financiară a întreprinderii reprezintă totalitatea de operațiuni aferente modificărilor survenite în mărimea și structura capitalului propriu și împrumutat.

Se consideră că firma desfășoară activitate financiară în cazul când aceasta primește resurse de la acționari, le restituie, primește și rambursează credite și împrumuturi, plătește dividende.

Încasările și plățile mijloacelor bănești aferente operațiunilor financiare se evidențiază într-un capitol special al raportului, întrucât această informație permite pronosticarea volumului viitor al mijloacelor bănești, la care vor avea dreptul investitorii.

Fluxul mijloacelor bănești din activitatea financiară se generalizează în capitolul *“Activitatea financiară”* (rd.150-210).

În postul *“Încasări bănești sub formă de credite și împrumuturi”* (cod rd.150) se reflectă sumele creditelor și împrumuturilor pe termen lung și scurt primite efectiv, inclusiv creditele pentru salariații întreprinderii, încasările din plasarea obligațiunilor proprii, cambiilor și altor titluri de creanțe, precum și finanțările și încasările cu destinație specială, care, după conținutul lor economic, fac obiectul mijloacelor împrumutate.

*În exemplul nostru încasarea mijloacelor bănești sub formă de credite și împrumuturi de la terți, cu excepția membrilor cooperativei, examinați în capitolul “Activitatea operațională” nu s-a analizat.*

Postul *“Plăți bănești privind creditele și împrumuturile”* (cod rd.160) este destinat reflectării cheltuielilor bănești, efectuate efectiv, privind rambursarea creditelor și împrumuturilor, inclusiv titlurile de creanțe proprii (cu excepția dobânzilor aferente plătite). În afară de aceasta, în rândul dat se reflectă, de asemenea, restituirea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială neutilizate.

*Conform datelor din exemplul nostru, în trimestrul de gestiune nu s-au efectuat operațiuni de rambursare a creditelor și împrumuturilor, cu excepția împrumuturilor primite de la membrii cooperativei, care au fost reflectate în capitolul “Activitatea operațională”.*

În postul *“Plata dividendelor”* (cod rd.170) se înscrie suma mijloacelor bănești plătită efectiv în cursul perioadei de gestiune acționarilor săi, fondatorilor și participanților sub formă de dividende sau cote din profit aferente capitalului investit de ei.

*În exemplul examinat în trimestrul IV nu s-au plătit dividende.*

În postul *“Încasări bănești din emisiunea de acțiuni proprii”* (cod rd.180) se includ sumele mijloacelor bănești primite efectiv în cursul perioadei de gestiune din emisiunea și plasarea acțiunilor proprii, precum și aporturile bănești ale fondatorilor și participanților aduse la capitalul statutar.

*În exemplul nostru în rd.180 trebuie să se reflecte aporturile fondatorilor aduse în contul cotelor la capitalul statutar în valoare de 96 000 lei (operațiunea nr.1a – 60 000 lei; operațiunea nr.17 – 36 000 lei).*

În postul *“Plăți bănești la răscumpărarea acțiunilor proprii”* (cod rd.190) se reflectă plata (cheltuiala) mijloacelor bănești pentru răscumpărarea acțiunilor proprii, cotelor de participație și a cotelor depuse în capitalul statutar.

*Conform datelor din exemplul nostru, n-au fost înregistrate cheltuieli cu mijloace bănești care urmează a fi reflectate în acest rând.*

Postul "**Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești**" (cod rd.200) reprezintă diferența dintre alte încasări și plăți ale mijloacelor bănești din activitatea financiară, neincluse în posturile precedente ale capitolului. Această categorie cuprinde:

**încasări bănești:**

- sub formă de redevențe,
- din arenda finanțată pe termen lung,
- sub formă de dotații, premii, prime și sume sponsorizate,
- aferente contractelor de neangajare în activitatea de concurență,
- sub formă de capital vărsat suplimentar,
- sub formă de subvenții acordate întreprinderilor de stat,
- alte încasări;

**plăți bănești:**

- aferente redevențelor,
- aferente arendeii finanțate pe termen lung,
- alte plăți.

*În exemplul nostru nu sunt prezentate alte încasări (plăți) de mijloace bănești din activitatea financiară.*

În postul "**Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea financiară**" (cod rd.210) se determină rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești din activitatea financiară în cursul perioadei de gestiune respective, care se calculează prin însumarea algebrică a indicatorilor din rândurile 150-200.

*Conform datelor prezentate în exemplul nostru în trimestrul de gestiune s-au înregistrat încasări (majorări) nete ale mijloacelor bănești din activitatea financiară în sumă de 96 000 lei.*

În postul "**Fluxul net din activitatea economico-financiară până la articolele excepționale**" (cod rd.220) se determină fluxul mijloacelor bănești din toate felurile de activități ale întreprinderii, în perioada de gestiune corespunzătoare, prin însumarea algebrică a totalurilor pe rândurile 080, 140 și 210.

*În exemplul nostru rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești până la articolele excepționale reprezintă încasarea (majorarea) netă în sumă de 25 653 lei  $[(- 19 675) + (- 50 672) + 96 000]$ .*

Postul "**Încasări (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești**" (cod rd.230) este destinat reflectării diferenței dintre încasări și plăți ale mijloacelor bănești rezultate din evenimentele excepționale.

În acest rând se reflectă încasările mijloacelor bănești de la organele de stat, persoanele juridice și fizice, sub formă de compensații pentru acoperirea pierderilor din calamități naturale, ieșirea mijloacelor bănești ca urmare a inundațiilor, incendiilor, furturilor etc.

Reflectarea separată a unor asemenea încasări și plăți ale mijloacelor bănești se explică prin necesitatea depistării cauzei apariției acestora și influenței asupra fluxurilor curent și viitor ale mijloacelor bănești.

*În exemplul nostru nu sunt prezentate date privind încasările și plățile mijloacelor bănești rezultate din evenimentele excepționale.*

În postul "**Fluxul net total**" (cod rd.240) se determină rezultatul fluxului net al mijloacelor bănești în ansamblu pe întreprindere, ținându-se cont de articolele excepționale (rd.220 ± rd.230).

*Întrucât, conform datelor prezentate în exemplul nostru, încasările (plățile) excepționale ale mijloacelor bănești lipsesc, rezultatul net al fluxului mijloacelor bănești din rândul 240 va fi egal cu totalul din rândul 230, adică cu 25 653 lei (25 653 + 0).*

Postul **“Diferențe de curs favorabile (nefavorabile)”** (cod rd.250) este destinat reflectării diferenței dintre venituri și cheltuieli rezultate din modificările în cursurile de schimb valutar. Aceste modificări nu se consideră flux al mijloacelor bănești, însă ele influențează asupra soldurilor acestora la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, de aceea se reflectă în raport într-un rând distinct.

*În exemplul nostru operațiunile valutare nu s-au examinat, de aceea în acest rând lipsesc datele.*

În postul **“Soldul mijloacelor bănești la începutul anului”** (cod rd.260) se reportează din registrele contabile soldurile tuturor mijloacelor bănești și ale echivalentelor acestora la începutul anului. În acest caz soldurile mijloacelor bănești indicate în rd.260 din **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** trebuie să corespundă cu totalul din rd.440 al bilanțului contabil la aceeași dată.

*Conform condițiilor din exemplul nostru C.Î. “Alternativa” a fost înregistrată la 01.10.2001. La începutul trimestrului de gestiune nu au fost deschise conturi de decontare și alte conturi, de aceea în rd.260 “Soldul mijloacelor bănești la începutul anului” se înscrie 0, iar încasarea în contul cotelor depuse în capitalul statutar se reflectă în contabilitate la 01.10.2001 (operațiunea nr.1 a) și se prezintă în raport pe rd.180.*

Postul **“Soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune”** (cod rd.270) este destinat determinării soldului mijloacelor bănești ale întreprinderii la sfârșitul perioadei de gestiune, care se calculează prin însumarea algebrică a rezultatului fluxului net al mijloacelor bănești ale întreprinderii în cursul perioadei de gestiune (cod rd.240), diferențelor de curs valutar (cod rd.250) și soldului mijloacelor bănești, la începutul anului (cod rd.260).

În acest caz soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune, determinat conform **Raportului privind fluxul mijloacelor bănești**, trebuie să corespundă cu rezultatul total din rd.440 al bilanțului contabil la aceeași dată.

*În baza datelor din exemplul nostru soldul mijloacelor bănești la C.Î. “Alternativa” la sfârșitul perioadei de gestiune va fi egal cu 25 653 lei.*

Operațiunile nr.30 și nr.50 (mijloace bănești primite din contul de decontare în casierie), nr.31b (s-a plătit titularului de avans pentru procurarea mărcilor poștale) și nr.35b (s-au primit spre achitare deconturi de avans privind documentele bănești procurate) nu se reflecta în raport, întrucât aceste operațiuni reprezintă efectiv mișcarea internă a mijloacelor bănești în una și aceeași perioadă de gestiune.

Dacă avansurile pentru procurarea documentelor bănești se plătesc într-o perioadă de gestiune, iar prezentarea decontului de avans și înregistrarea documentelor bănești - în următoarea perioadă și la sfârșitul perioadei de gestiune există o datorie a titularului de avans față de întreprindere aferentă sumelor spre decontare, atunci, întru evitarea discordanțelor în soldurile mijloacelor bănești din conturile în care au fost contabilizate, determinate în **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești**, este rațional a arăta în raport plățile mijloacelor bănești din perioada în care banii au fost plătiți în avans, iar încasările pentru perioada în care a fost prezentat decontul de avans și au fost înregistrate documentele bănești – în casieria întreprinderii.

Mai jos este prezentat **Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** întocmit prin metoda directă în baza datelor furnizate de C.Î. “Alternativa”.

**RAPORTUL PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI<sup>1</sup>**  
de la 1 octombrie până la 31 decembrie 2001

Fluxul mijloacelor bănești pe tipuri de activități	Codul rândului	Perioada de gestiune
<b>Activitatea operațională</b>		
Încasări bănești din vânzări	010	34 550
Plăți bănești furnizorilor și antreprenorilor	020	(53 300)
Plăți bănești salariaților și contribuții pentru asigurările sociale	030	(7 851)
Plata dobânzilor	040	
Plata impozitului pe venit	050	
Alte încasări ale mijloacelor bănești	060	11 080
Alte plăți ale mijloacelor bănești	070	(4 154)
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea operațională (rd.010-rd.020-rd.030-rd.040-rd.050+rd.060-rd.070)	080	(19 675)
<b>Activitatea de investiții</b>		
Încasări bănești din ieșirea activelor pe termen lung	090	
Plăți bănești pentru procurarea activelor pe termen lung	100	(50 672)
Dobânzi încasate	110	
Dividende încasate	120	
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	130	
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea de investiții (rd.090-rd.100+rd.110+rd.120+rd.130)	140	(50 672)
<b>Activitatea financiară</b>		
Încasări bănești sub formă de credite și împrumuturi	150	
Plăți bănești privind creditele și împrumuturile	160	
Plata dividendelor	170	
Încasări bănești din emisiunea de acțiuni proprii	180	96 000
Plăți bănești la răscumpărarea acțiunilor proprii	190	
Alte încasări (plăți) ale mijloacelor bănești	200	
Fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea financiară (rd.150-rd.160-rd.170+rd.180-rd.190±rd.200)	210	96 000
<b>Fluxul net din activitatea economico-financiară până la articolele excepționale (±rd.080±rd.140±rd.210)</b>	<b>220</b>	<b>25 653</b>
Încasări (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești	230	
Fluxul net total (±rd.220±rd.230)	240	25 653
Diferențe de curs favorabile (nefavorabile)	250	
Soldul mijloacelor bănești la începutul anului	260	0
Soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei de gestiune (±rd.240±rd.250+rd.260)	270	25 653

<sup>1</sup> *Raportul privind fluxul mijloacelor bănești* întocmit de C.Î. "Alternativa" este completat în baza metodei directe.

## 9.7. Conținutul și modul de întocmire a Raportului privind fluxul capitalului propriu

Conform prevederilor *S.N.C. 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”*, cooperativele de întreprinzător care aplică sistemul contabil simplificat, nu prezintă *Raportul privind fluxul capitalului propriu*. În cazul aplicării sistemului contabil complet cooperativele întocmesc și prezintă acest raport în conformitate cu prevederile *S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”*.

*Raportul privind fluxul capitalului propriu* constituie o parte componentă a raportului financiar anual al cooperativei. În continuare vom examina modul de întocmire a acestui raport, pornind de la condiția că C.Î. “Alternativa” aplică sistemul contabil complet. Evidențierea indicatorilor privind fluxul capitalului propriu într-un formular separat este legată de importanța acestei informații pentru diferiți utilizatori și, în special, pentru membrii și membrii asociați ai cooperativei.

Sub aspect general, raportul în cauză caracterizează valoarea patrimoniului cooperativei format pe seama surselor financiare proprii. Aceasta reprezintă o garanție pentru creditori privind achitarea datoriilor în cazul lichidării cooperativei. Anume la această parte a activelor au dreptul să pretindă membrii cooperativei după satisfacerea pretențiilor patrimoniale ale creditorilor. Astfel, deși proprietarii sunt expuși unui risc maximal, specific activității cooperativei, ei au dreptul la tot patrimoniul rămas.

În conformitate cu prevederile *S.N.C. 5 “Prezentarea rapoartelor financiare”*, *Raportul privind fluxul capitalului propriu* constă din 4 capitole, care cuprind date privind soldurile și modificările părților componente ale capitalului propriu sub aspectul grupării prevăzute de capitolul 3 al bilanțului contabil:

1. Capital statutar și suplimentar.
2. Rezerve.
3. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită).
4. Capital secundar.

*Raportul privind fluxul capitalului propriu* este construit astfel, încât modificarea fiecărui element component al capitalului se reflectă după principiul “formulei de bilanț”:

$$\begin{array}{r} \text{Sold} \\ \text{la finele anului} \\ \text{de gestiune precedent} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Încasat} \\ \text{(calculat)} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Consumat} \\ \text{(virat)} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Sold} \\ \text{la finele perioadei} \\ \text{de gestiune curente} \end{array}$$

De aici se observă că, spre deosebire de bilanțul contabil, *Raportul privind fluxul capitalului propriu* conține nu numai informații privind mărimea elementelor componente ale capitalului propriu la o dată anumită, ci și informații referitoare la fluxul (majorarea și diminuarea) acestora în cursul unui interval determinat de timp (perioadă de gestiune).

Tehnica întocmirii *Raportului privind fluxul capitalului propriu* constă în completarea fiecărui rând în baza soldurilor și rulajelor conturilor din *clasa 3 a Planului de conturi contabile*. În coloana 4 “*La finele anului de gestiune precedent*” cu cifre obișnuite (fără paranteze) se reflectă soldurile creditoare inițiale aferente conturilor indicate, iar cu cifre negative (în paranteze) – soldurile debitoare inițiale.

La completarea coloanelor 5 și 6 ale *Raportului privind fluxul capitalului propriu* este important de reținut că aproape toate conturile din clasa 3 sunt conturi de pasiv. Fac excepție conturile 313 “*Capital nevărsat*”, 314 “*Capital retras*” (care nu se utilizează în cooperativele

de întreprinzător) și 334 *“Dividende plătite în avans”*<sup>1</sup>. În coloana 5 *“Încasat (calculat)”* se arată cu cifre obișnuite rulajele creditoare aferente conturilor de pasiv din *clasa 3 “Capital propriu”*, iar cu cifre negative - rulajele debitoare aferente conturilor de activ. În coloana 6 *“Consumat (virat)”* se reflectă cu cifre obișnuite rulajele debitoare aferente conturilor de pasiv din *clasa 3 “Capital propriu”*, iar cu cifre negative – rulajele creditoare aferente conturilor de activ.

Coloana 7 *“La finele perioadei de gestiune curente”* se completează în baza soldurilor finale aferente conturilor de contabilizare a capitalului propriu: rulajele creditoare se reflectă cu cifre obișnuite (fără paranteze), iar cele debitoare – cu cifre negative (în paranteze).

În capitolul 1 al *Raportului privind fluxul capitalului propriu* este prezentată sub formă generalizată informația referitoare la fluxul capitalurilor social, suplimentar și nevărsat ale cooperativei de întreprinzător.

În postul *“Capital statutar”* (cod rd.010) se arată mărimea valorii privind aporturile membrilor și membrilor asociați ai cooperativei la patrimoniul acesteia contabilizată în contul 311 *“Capital statutar”*. Cu alte cuvinte, în postul nominalizat se reflectă valoarea cotelor ordinare și preferențiale. În coloanele 5 și 6 se arată sumele majorării și micșorării capitalului social efectuate în modul stabilit de legislație.

*Conform operațiunilor economice prezentate în tabelul 9.4, C.Î. “Alternativa” în cursul anului 2001 a format capitalul social în valoare de 150 000 lei, ce își găsește reflectare în coloanele 5 și 7 din Raportul privind fluxul capitalului propriu.*

În postul *“Capital suplimentar”* (cod rd.020) cooperativele reflectă fluxul capitalului suplimentar sub formă de depășire a valorii estimative a aportului nebănesc indivizibil asupra mărimii cotei convenite membrului. Totodată în acest post al *Raportului privind fluxul capitalului propriu* al cooperativei poate fi reflectată și valoarea cotei fără stăpân, trecută conform hotărârii unanime a adunării generale sau instanței judecătorești în componența capitalului propriu.

În postul *“Capital nevărsat”* (cod rd.030) se reflectă informația privind existența și modificarea datoriilor membrilor și membrilor asociați ai cooperativei aferente aporturilor la capitalul social. Atare datorii se reflectă în *Raportul privind fluxul capitalului propriu* în baza datelor contului 313 *“Capital nevărsat”* numai cu cifre negative și se scad la completarea rândurilor de totalizare din cadrul raportului în cauză.

*În exemplul nostru fondatorii au achitat după înregistrarea cooperativei datoriile privind efectuarea aporturilor la capitalul social în sumă de 90 000 lei, ce se reflectă în coloanele 5 și 6 din Raportul privind fluxul capitalului propriu.*

Una din particularitățile completării *Raportului privind fluxul capitalului propriu* în cooperativele de întreprinzător constă în faptul că potrivit legislației în vigoare la acești agenți economici nu apare capital retras și, ca urmare, acesta nu se reflectă în raportul în cauză.

În postul *“Total s.1”* (cod rd.050) se reflectă suma totală din capitolul 1 calculată în modul următor: la mărimea capitalului statutar (rd.010) se adună mărimea capitalului suplimentar reflectată în rd.020 și se scade mărimea capitalului nevărsat (rd.030).

---

<sup>1</sup> Pe viitor se prevede modificarea denumirii contului 334 *“Dividende plătite în avans”* în *“Profîu utilizat al anului de gestiune”*.



În capitolul 2 al raportului examinat se prezintă datele privind existența și mișcarea capitalului de rezervă al cooperativei care cuprinde **“Rezerve stabilite de legislație”** (cod rd.060), **“Rezerve prevăzute de statut”** (cod rd.070) și **“Alte rezerve”** (cod rd.080). În baza datelor din conturile identice ale **clasei 3 a Planului de conturi contabile**, în coloana 4 se reflectă rezervele de care a dispus cooperativa la începutul perioadei de gestiune. Defalcările în fondurile de rezervă efectuate de cooperativă în cursul perioadei de gestiune în modul stabilit se arată în coloana 5. La utilizarea mijloacelor capitalului de rezervă, pentru acoperirea pierderilor sau în alte scopuri, sumele respective se reflectă în coloana 6. Mărirea capitalului de rezervă la finele perioadei de gestiune curente se determină după principiul **“formulei de bilanț”**.

În postul **“Total s.2”** (cod rd.090) se reflectă mărirea integrală a capitalului de rezervă de care dispune cooperativa determinată prin însumarea rândurilor 060, 070 și 080.

În capitolul 3 al **Raportului privind fluxul capitalului propriu** se prezintă informația privind existența și mișcarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al cooperativei.

În postul **“Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”** (cod rd.100) se reflectă informația privind rezultatele corectărilor (ajustărilor) efectuate în anul de gestiune la operațiunile aferente perioadelor precedente. În coloana 5 se reflectă suma diferențelor sub formă de profituri ale anilor precedenți contabilizate în creditul contului 331 **“Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”**, iar în coloana 6 se arată diferențele sub formă de pierderi ale anilor precedenți contabilizate în debitul contului nominalizat.

Soldul din rândul dat poate fi creditor la constatarea profitului anilor precedenți și se arată în raport cu semnul **“plus”** sau debitor – la constatarea pierderilor anilor precedenți și în raport se înscrie cu semnul **“minus”**. Este de menționat că în **Raportul privind fluxul capitalului propriu** își găsesc reflectare numai rezultatele financiare aferente operațiunilor, apartenența cărora anilor precedenți este confirmată documentar.

În postul **“Profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** (cod rd.110) se reflectă informația privind existența și mișcarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți. În baza datelor din contul 332 **“Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”** în coloana 5 se arată acoperirea pierderilor anilor trecuți, iar în coloana 6 – utilizarea profitului nerepartizat. Soldurile din rândul respectiv al **Raportului privind fluxul capitalului propriu** pot să fie reflectate cu cifre obișnuite – în cazul existenței profitului nerepartizat sau cu cifre negative – în cazul existenței pierderilor neacoperite.

În postul **“Profitul net (pierdere) al perioadei de gestiune”** (cod rd.120) se reflectă informația privind existența și mișcarea profitului nerepartizat (pierderii) al anului de gestiune rămas la dispoziția cooperativei după impozitare. Acest indicator se reflectă în raport după întocmirea înregistrărilor contabile privind reflectarea în contabilitate a rezultatului financiar anual. Sub aspect practic, postul **“Profitul net (pierdere) al perioadei de gestiune”** din **Raportul privind fluxul capitalului propriu** se întocmește în baza soldului și rulajelor contului 333 **“Profitul net (pierdere) al perioadei de gestiune”**.

În exemplul ce vizează C.Î. **“Alternativa”** profitul net al perioadei de gestiune constituie 6 044 lei. Această sumă este reflectată în **Raportul privind fluxul capitalului propriu** cu cifre obișnuite (fără paranteze).

În postul **“Profit utilizat al anului de gestiune”** (cod rd.130) se reflectă informația privind utilizarea profitului conform deciziei proprietarilor cooperativei efectuată în cursul anului și

contabilizată în contul 334 **“Dividende plătite în avans”**. În acest caz în coloana 5 se arată suma profitului utilizat, iar în coloana 6 – trecerea acestuia la diminuarea rezultatului perioadei de gestiune la finele anului. Datele din acest rând se reflectă în **Raportul privind fluxul capitalului propriu** numai cu cifre negative și se scad la completarea rândurilor de totalizare din raportul în cauză.

În postul **“Total s.3”** (cod rd.140) se reflectă mărimea totală a profitului nerepartizat (pierderilor neacoperite) care se determină prin însumarea rândurilor:  $\pm 100 \pm 110 \pm 120 - 130$ .

În capitolul 4 al **Raportului privind fluxul capitalului propriu** se reflectă datele referitoare la existența și mișcarea capitalului secundar al cooperativei.

În postul **“Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”** (cod rd.150) se reflectă informația privind diferențele rezultate din reevaluarea activelor pe termen lung. Postul în cauză este un post de regularizare: diferențele din reevaluare se evidențiază în contul 341 **“Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”** până la momentul ieșirii activelor, când suma ecartului de reevaluare efectuat anterior se trece la veniturile din activitatea de investiții, iar a reducerii – la cheltuielile activității de investiții.

La completarea **Raportului privind fluxul capitalului propriu** în coloana 5 se reflectă sumele ecartului de reevaluare a activelor pe termen lung și trecerea la cheltuieli a sumelor reducerii aferente activelor ieșite. În coloana 6 a raportului se indică sumele reducerii activelor pe termen lung și trecerea la venituri a sumelor ecartului de reevaluare aferente activelor ieșite. Soldurile aferente postului în cauză al raportului pot fi arătate cu cifre obișnuite (în cazul când sumele ecartului de reevaluare depășesc sumele reducerilor la data raportată) sau cu cifre negative (în cazul când sumele reducerilor depășesc sumele ecartului de reevaluare).

În cooperativele de întreprinzător nu se completează postul **“Subvenții”** (cod rd.160) al **Raportului privind fluxul capitalului propriu**, luând în considerare forma nestatală de proprietate a acestor agenți economici.

În postul **“Total s.4”** (cod rd.170) se reflectă mărimea totală a capitalului secundar al cooperativei prin repetarea datelor din rândul 150.

Postul **“Total general”** (cod rd.180) din **Raportul privind fluxul capitalului propriu** se calculează ca suma totalurilor din cele patru capitole componente ale raportului în cauză:  $rd.050 + rd.090 \pm rd.140 \pm rd.170$ .

În continuare este prezentat **Raportul privind fluxul capitalului propriu** întocmit în baza datelor din exemplul examinat.

**RAPORTUL PRIVIND FLUXUL CAPITALULUI PROPRIU**

la 31 decembrie 2001

Nr. cap.	Indicatori	Cod. rd.	La finele anului de gestiune	Încasat (calculat)	Consumat (virat)	La finele perioadei de gestiune curente
1	2	3	4	5	6	7
	<b>Capital statutar și suplimentar</b>					
	Capital statutar (311)	010		150 000		150 000
	Capital suplimentar (312)	020				
	Capital nevărsat (313)	030	( )	(90 000)	(90 000)	( )
	Capital retras (314)	040				
	<b>Total s.1 (rd.010±rd.020–rd.030–rd.040)</b>	<b>050</b>		<b>60 000</b>	<b>(90 000)</b>	<b>150 000</b>
<b>2</b>	<b>Rezerve</b>					
	Rezerve stabilite de legislație (321)	060				
	Rezerve prevăzute de statut (322)	070				
	Alte rezerve (323)	080				
	<b>Total s.2 (rd.060+rd.070+rd.080)</b>	<b>090</b>				
<b>3</b>	<b>Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)</b>					
	Corectarea rezultatelor perioadelor precedente (331)	100				
	Profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți (332)	110				
	Profitul net (pierdere) al perioadei de gestiune (333)	120		6 044		6 044
	Profit utilizat al anului de gestiune (334)	130				
	<b>Total s.3 (±rd.100±rd.110±rd.120–rd.130)</b>	<b>140</b>		<b>6 044</b>		<b>6 044</b>
<b>4</b>	<b>Capital secundar</b>					
	Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung (341)	150				
	Subvenții (342)	160				
	<b>Total s.4 (±rd.150+rd.160)</b>	<b>170</b>				
	<b>TOTAL GENERAL (rd.050+rd.090±rd.140± rd.170)</b>	<b>180</b>		<b>66 044</b>	<b>(90 000)</b>	<b>156 044</b>

## 9.8. Nota explicativă la raportul financiar pe anul 2001 al C.Î. "Alternativa"

### 1. Prezentare generală

C.Î. "Alternativa" prestează întreprinderilor agricole private servicii de transportare a mărfurilor și de executare a lucrărilor agrotehnice agricole. În afară de aceasta, la solicitarea sau din însărcinarea membrilor cooperativei, aceasta joacă rolul de intermediar în vederea achiziționării pentru ei a îngrășămintelor minerale, semințelor, precum și primește de la ei pentru vânzare (în baza contractelor de consignatie) produse agricole de fabricare proprie.

Cooperativa a fost fondată la 15 septembrie 2001 de cinci fondatori (gospodăriile țărănești "Ivanca", "Pereseceno", "Nicolaeuca", S.R.L. "Vinogradari" și "Optima") în părți egale (câte 20 %) în capitalul statutar (social) și înregistrată la Camera Înregistrării de Stat la 1 octombrie 2001.

Administrația (oficiul) și baza de producție ale C.Î. "Alternativa" sunt situate în comuna Pereseceno județul Orhei. Efectivul mediu lunar al angajaților de la C.Î. "Alternativa", inclusiv personalul de conducere și administrativ a constituit în anul 2001 10 persoane.

Consumatorii principali de servicii ai C.Î. "Alternativa" sunt fondatorii ei (membrii cooperativei), precum și alte întreprinderi agricole private și persoane fizice din județul Orhei.

În anul 2001 C.Î. "Alternativa" a prestat servicii numai membrilor săi. Volumul total de vânzări nete în cursul perioadei de gestiune (ținând cont de serviciile de intermediere și valoarea îngrășămintelor minerale procurate pentru membrii cooperativei și livrate lor) a atins cifra de 61,8 mii lei, din care 35,1 % au constituit lucrările agrotehnice agricole, 25,4 % – transportarea acestora. Cealaltă parte a vânzărilor nete revine serviciilor de intermediere prestate membrilor cooperativei.

Datele privind volumul vânzărilor efectuate fiecărui membru al cooperativei sunt prezentate în tabelul 9.13.

Tabelul 9.13

Membrii cooperativei	Volumul serviciilor prestate	
	suma, lei	ponderea, %
Gospodăria țărănească "Ivanca"	11 015	17,9
Gospodăria țărănească "Pereseceno"	11 732	19,0
S.R.L. "Vinogradari"	12 383	20,0
S.R.L. "Optima"	13 533	21,9
Gospodăria țărănească "Nicolaeuca"	13 107	21,2
Total	61 770	100

### 2. Prezentarea politicii de contabilitate

Politica de contabilitate a C.Î. "Alternativa" pe anul 2001 a fost formată în conformitate cu *S.N.C. 1 "Politica de contabilitate"*, *S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"*, alte Standarde Naționale de Contabilitate și comentarii privind aplicarea acestora.

Prevederile principale ale politicii de contabilitate a C.Î. "Alternativa" pe anul 2001 sunt prezentate la p.171-172 din capitolul de față și constau în următoarele:

1. Activele materiale și nemateriale pe termen lung create și procurate se evaluează la valoarea de intrare (valoarea de procurare), iar cele primite sub forma de aporturi nebănești aduse în contul cotelor de participație la capitalul sociaș – la valoarea de piață negociată, determinată prin contractul încheiat între cooperativă și fondatorii acesteia.

2. La calcularea amortizării activelor nemateriale se aplică metoda casării liniare a valorii amortizabile în decursul duratei de utilizare a fiecărui activ.
3. Uzură clădirilor, construcțiilor speciale, mijloacelor de transport se calculează ținând cont de duratele de funcționare utilă a acestora după metoda casării liniare a valorii uzurabile. În acest caz valoarea rămasă se determină în momentul punerii în funcțiune a activului. Uzura tehnicii agricole se determină proporțional cu timpul lucrat, exprimat în ore-mașină. Numărul probabil de ore-mașină lucrate pe toată durata de utilizare se determină pornind de la caracteristicile tehnice ale activului în momentul punerii în funcțiune a acestuia.
4. Cheltuielile ocazionate de reparația curentă a mijloacelor fixe se trec la consumurile perioadei respective sau se capitalizează în conformitate cu S.N.C. 16. Rezerve pentru efectuarea lucrărilor de reparații nu se creează.
5. Stocurile de mărfuri și materiale se evaluează în contabilitatea curentă la costul mediu ponderat, iar în rapoartele financiare se reflectă la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.
6. Creanțele se reflectă la suma nominală. Rezerve pentru datoriile dubioase nu se creează.
7. Datoriile se evaluează la sumele care trebuie să fie achitate.
8. Dobânzile aferente împrumuturilor se calculează membrilor cooperativei o dată în șase luni și se trec la cheltuielile perioadei.
9. Stingerea datoriilor reciproce ale cooperativei și ale membrilor acesteia se efectuează prin mijloace bănești, bunuri, compensarea cererilor de plată reciprocă, decontarea sumelor respective primite de la membrii cooperativei sau a împrumuturilor acordate lor.
10. În anul 2001 nu se prevede acordarea reducerilor (adaosurilor) cooperatiste membrilor cooperativei.
11. Veniturile și cheltuielile se constată și se reflectă prin metoda specializării exercițiilor separat pe tipuri de activități.
12. Profitul net se utilizează pentru crearea rezervelor prevăzute de legislație și statutul cooperativei.
13. Utilizarea profitului pentru plata dividendelor conform totalurilor pe anul 2001 nu se prevede.
14. Fiind o întreprindere nou-creată, în anul 2001 C.Î. "Alternativa" nu este înregistrată ca plătitor de TVA.

### **3. Corespunderea rapoartelor financiare Standardelor Naționale de Contabilitate**

Toate rapoartele financiare ale C.Î. "Alternativa" sunt întocmite în conformitate cu S.N.C. și comentariile privind aplicarea acestora în baza principiului continuității activității cooperativei.

### **4. Caracteristica situației patrimoniale (financiare)**

La finele anului 2001 C.Î. "Alternativa" a deținut active cu valoarea totală (de bilanț) de 211,2 mii lei, din care 148,2 mii lei au constituit activele pe termen lung, 62,9 mii lei – activele curente. Astfel, nivelul imobilizării activelor la finele perioadei de gestiune a atins cifra de 70,2 % ( $148,2 : 211,2 \times 100$ ). Această situație se explică prin faptul că la etapa inițială a activității cooperativei este necesar a procura mijloace tehnice pentru desfășurarea activității de întreprinzător.

**Activele pe termen lung** sunt reprezentate de activele nemateriale și mijloacele fixe. **Activele nemateriale** cuprind cheltuielile de organizare (2 672 lei) și dreptul de folosire a unei părți a clădirii administrative (24,0 mii lei) adusă ca aport nebănesc la capitalul statutar al S.R.L. "Vinogradari" pe un termen de 3 ani și 4 luni.

În ce privește *mijloacele fixe*, acestea sunt reprezentate de două camioane (ZIL și GAZ-53) primite de la fondatori în contul cotelor de participație nebănești în capitalul statutar cu titlu de proprietate, precum și de tehnica agricolă (tractorul și utilajul agrotehnic) și platforma suspendată procurate de cooperativă în perioada de gestiune.

C.Î. "Alternativa" planifică să procure în viitor o combină pentru recoltarea cerealelor și un agregat pentru recoltarea sfeclei de zahăr. În acest scop se planifică atragerea împrumuturilor (creditelor) pe termen lung.

*Activele curente* ale cooperativei cuprind stocuri de lubrifianți și carburanți, obiecte de mică valoare și scurtă durată în sumă de 26 090 lei, creanțe ale membrilor cooperativei – 10 630 lei și ale personalului – 180 lei, mijloace bănești – 25 653 lei și cheltuieli anticipate curente – 381 lei.

*Datoriile pe termen scurt* ale C.Î. "Alternativa" au constituit la finele anului de gestiune 27 521 lei (inclusiv datoriile membrilor cooperativei – 16 910 lei). Prin urmare, *capitalul circulant net* al cooperativei a constituit la data raportată 35,4 mii lei {(Active curente (62 934) – Datorii pe termen scurt (27 521))}, iar *coeficientul lichidității curente (acoperirii)* a fost egal cu 2,29 (62 934 : 27 521). Astfel, la fiecare leu de datorii pe termen scurt cooperativei îi reveneau active curente în sumă de 2,29 lei.

*Lichiditatea* C.Î. "Alternativa" a constituit la finele anului 36 844 lei [Active curente (62 934) – Stocuri de mărfuri și materiale (26 090)], iar *coeficientul evaluării critice (lichidității rapide)* a fost egal cu 1,34 (36 844 : 27 521). Adică, la finele anului la fiecare leu de datorii pe termen scurt cooperativei îi reveneau active lichide în sumă de 1,34 lei, iar *lichiditatea netă* a constituit 9 323 lei [Active lichide (36 844) – Datorii pe termen scurt (27 521)].

Ponderea mijloacelor proprii ale cooperativei la finele anului de gestiune a constituit 73,9 % [Capital propriu (156 044) : Total pasiv (211 105)]. Cota activelor create pe seama mijloacelor fondatorilor (participanților) la 1 ianuarie 2002 a fost egală cu 72,4 % [Capital propriu (156 044) : Valoarea de intrare a activelor (215 597)]. *Coeficientul de atragere a mijloacelor împrumutate* a constituit 0,35 [Mijloace atrase (55 061) : Capital propriu (156 044)]. Mijloacele atrase de la membrii cooperativei sub formă de împrumuturi au constituit la finele anului 7 500 lei, creditele bancare pe termen lung – 27 000 lei.

În cursul perioadei de gestiune C.Î. "Alternativa" a obținut *profit brut* în sumă de 6 044 lei, astfel *profitabilitatea vânzărilor* a constituit 9,8 % [Profit brut (6 044) : Valoarea vânzărilor nete (61 770)], iar *profitabilitatea capitalului propriu* – 3,9 % [Profit brut (6 044) : Capital propriu (156 044)].

Drept *sursă* principală a *afluxului mijloacelor bănești* în perioada de gestiune expirată au servit aporturile fondatorilor aduse la capitalul statutar, precum și creditele bancare și împrumuturile fondatorilor.

Existența creanțelor este condiționată de faptul că cooperativa garantează membrilor săi condiții preferențiale de decontări, inclusiv compensarea cererilor de plată reciproce.

Plata sumelor mari de mijloace bănești în cadrul activității de investiții este legată de procurarea în perioada de gestiune a mijloacelor fixe pentru prestarea serviciilor respective membrilor cooperativei și altor clienți.

# INDICAȚII METODICE

## privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător

---

---

Aprobate  
prin ordinul Ministrului  
finanțelor al Republicii Moldova  
nr. 28 din 01 martie 2002

### Dispoziții generale

1. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător (în continuare – **indicații metodice**) sunt elaborate în baza **Legii privind cooperativele de întreprinzător nr. 73-XV** din 12 aprilie 2001 (în continuare – **Legea nr. 73-XV**), **Legii contabilității nr.426-XIII** din 4 aprilie 1995 (în continuare – **Legea nr. 426-XIII**), **Standardelor Naționale de Contabilitate** (în continuare – **S.N.C.**) și altor acte normative.
2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie descrierea particularităților de ținere a contabilității, de întocmire a registrelor contabile și rapoartelor financiare în cooperativele de întreprinzător (în continuare – cooperative).
3. Prezentele indicații metodice se extind asupra tuturor cooperativelor care sunt înregistrate în Republica Moldova în conformitate cu **Legea nr. 73-XV**, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora cu sediul atât pe teritoriul republicii, cât și peste hotarele ei.
4. Noțiunile utilizate în prezentele indicații metodice semnifică:  
  
*Tranzacții operaționale interne* – livrări (procurări) de bunuri (servicii) între cooperativă și membrii acesteia.  
  
*Tranzacții operaționale externe* – livrări (procurări) de bunuri (servicii) între cooperativă și terți (nemembri ai cooperativei).
5. Cooperativele țin contabilitatea în conformitate cu principiile metodologice și regulile stabilite prin **Legea nr. 426-XIII, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, prezentele Indicații metodice și politica de contabilitate a cooperativei.**
6. Cooperativele țin contabilitatea conform sistemului complet sau simplificat în baza prevederilor **Legii nr. 426-XIII.**

7. Cheltuielile de constituire a cooperativei cuprind cheltuielile aferente creării cooperativei (pregătirea documentelor pentru înregistrare; taxele de stat; plata serviciilor prestate de consultanți, plata pentru deschiderea contului cooperativei; onorariul notarului; plata acțiunilor de reclamă și alte cheltuieli efectuate până la înregistrarea de stat a cooperativei). Cheltuielile de constituire se înregistrează în contabilitate ca active nemateriale în conformitate cu prevederile S.N.C. 13 „**Contabilitatea activelor nemateriale**”.
8. Cheltuielile de constituire se amortizează și se includ în componența cheltuielilor generale și administrative conform termenului stabilit prin politica de contabilitate a cooperativei.

### **Contabilitatea capitalului social**

9. Capitalul social inițial al cooperativei este compus integral din cote ordinare inițiale, iar mărimea acestuia trebuie să fie egală cu valoarea cotelor, inclusiv a părților depuse și nedepuse ale fondatorilor incluși în Registrul membrilor cooperativei.
10. Mijloacele bănești depuse în contul cotelor, până la data înregistrării de stat a cooperativei se acumulează la un cont bancar provizoriu al cooperativei.
11. Aporturile bănești în numerar depuse în contul cotelor, după înregistrarea de stat a cooperativei se reflectă conform dispoziției de încasare, iar aporturile bănești efectuate prin virament – în baza dispoziției de plată
12. Modul de evaluare a aporturilor nebănești în contul cotelor ordinare se stabilește prin statutul cooperativei, iar valoarea aporturilor nebănești în contul cotelor inițiale ale fondatorilor se aprobă prin hotărârea adunării de constituire.
13. Aporturile nebănești transmise cooperativei cu titlu de proprietate sau cu titlu de folosință se evaluează la valoarea contractuală (de utilitate), iar în ultimul caz și în dependență de termenul contractual de folosință a activului și de mărimea plății de arendă. Transmiterea aportului nebănesc se justifică prin procesul verbal de primire – predare a activului respectiv.
14. Dacă valoarea estimativă a aporturilor nebănești depășește mărimea cotei membrului cooperativei, atunci diferența se reflectă în contabilitate în conformitate cu decizia organului împuternicit al cooperativei (adunării de constituire a fondatorilor, adunării generale a membrilor sau consiliului cooperativei), luată în comun acord cu deținătorul cotei. În particular, diferența menționată poate fi înregistrată ca datorie a cooperativei față de membru ce urmează să fie achitată de cooperativă contra mijloace bănești sau să fie depusă ca aport în contul cotei suplimentare; împrumut acordat cooperativei; vărsământ în capitalul suplimentar; patrimoniu predat cu titlu gratuit.
15. Evidența analitică a capitalului social se ține pe tipuri de cote în Contul personal al membrului cooperativei (în continuare – **Cont personal**).



16. Evidența sintetică a capitalului social al cooperativei se ține în contul “Capital statutar” în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi (conturi de gradul II):
  - a) „Capital inițial înregistrat” – pentru evidența existenței și mișcării cotelor ordinare inițiale ale fondatorilor la valoarea înregistrată în documentele de constituire a cooperativei;
  - b) „Alt capital format în acord” - pentru evidența existenței și mișcării cotelor ordinare și preferențiale după înregistrarea cooperativei.
17. Cooperativa poate deschide în dezvoltarea subcontului „Alt capital format în acord” conturi de gradul III pentru evidența separată a cotelor inițiale, cotelor suplimentare, cotelor bonus și cotelor preferențiale.
18. Capitalul social inițial se reflectă în contabilitate după înregistrarea de stat a cooperativei în mărimea cotelor inițiale a fondatorilor, prevăzute în documentele de constituire. Aporturile bănești efectuate de către fondatori în contul achitării cotelor inițiale se reflectă ca intrare a mijloacelor bănești conform extrasului din contul bancar provizoriu al cooperativei, iar aporturile nebănești și cele bănești neachitate la data înregistrării de stat a cooperativei - ca capital nevărsat.
19. Stingerea datoriilor fondatorilor privind achitarea cotelor inițiale se reflectă ca intrare a mijloacelor bănești, altor active și micșorare a capitalului nevărsat.
20. Dobânda aferentă aporturilor în capitalul social neachitate la termenul stabilit se reflectă ca majorare a creanțelor pe termen scurt privind veniturile calculate și a veniturilor din activitatea de investiții.
21. La reflectarea formării și modificării capitalului social al cooperativei în evidența contabilă nu se utilizează contul “Capital retras” în urma aplicării prevederilor art. 37 (3) al Legii nr. 73-XV.
22. Modificările capitalului social al cooperativei se reflectă în contabilitate fără introducerea modificărilor în statutul cooperativei. Înregistrarea acestor modificări se efectuează în subcontul „Alt capital format în acord” al contului „Capital statutar” la data stabilită în decizia corespunzătoare a organului împuternicit al cooperativei. În calitate de documente justificative în acest caz servesc extrasul din procesul verbal al adunării sau ședinței consiliului cooperativei. Soldul subcontului „Alt capital format în acord” poate fi creditor – se înregistrează în pasivul bilanțului cu semnul plus sau debitor – se reflectă în pasivul bilanțului cu semnul minus. Soldul subcontului nominalizat cu semnul minus nu poate depăși capitalul inițial înregistrat.
23. Operațiunile cu cotele ordinare sau preferențiale, în rezultatul cărora se schimbă proprietarul cotelor, iar mărimile sumare ale cotelor respective rămân neschimbate, nu se înregistrează în conturile contabile sintetice. Modificările corespunzătoare se reflectă în conturile personale ale membrilor cooperativei. La astfel de operațiuni, în particular, se referă:
  - a) cesiunea, vânzarea cotei (unei părți a cotei) ordinare sau preferențiale altui membru sau unui membru asociat al cooperativei, precum și persoanelor terțe;

- b) moștenirea cotei;
  - c) predarea cotei în dar;
  - d) urmărirea cotei (inclusiv celei gajate) pentru obligațiile membrului sau ale membrului asociat al cooperativei față de persoane terțe (creditori).
24. Operațiunile cu cotele ordinare sau preferențiale, în rezultatul cărora se modifică mărimile sumare ale cotelor respective, se reflectă în conturi sintetice (subconturi) și respectiv în conturile personale ale membrilor cooperativei. La așa operațiuni, în particular, se referă:
- a) efectuarea aporturilor în capitalul social de un membru nou sau membru asociat nou;
  - b) transformarea cotei (unei părți a cotei) ordinare în cota preferențială și invers;
  - c) transformarea cotei (unei părți a cotei) ordinare și/sau preferențiale în împrumut acordat cooperativei și invers;
  - d) reducerea mărimii cotei ordinare și/sau preferențiale pentru recuperarea daunelor cauzate cooperativei din vina membrului cooperativei;
  - e) restituirea valorii cotei la ieșirea, excluderea din cooperativă și în alte cazuri similare;
  - f) trecerea valorii cotei fără stăpân în capitalul suplimentar al cooperativei;
  - g) reducerea cotelor ordinare în cazul acoperirii pierderilor de bilanț prin micșorarea capitalului social;
  - h) majorarea cotelor pe seama fondului de risc;
  - i) calcularea cotelor bonus.
25. Transformarea cotei (unei părți a cotei) ordinare în cota preferențială se reflectă în subcontul „Alt capital format în acord” al contului „Capital statutar” ca micșorare a mărimii cotei ordinare și majorare a mărimii cotei preferențiale. Caz invers reprezintă transformarea cotei (unei părți a cotei) preferențiale în cota suplimentară. Înregistrările contabile se efectuează la data aprobării deciziei (acordului) consiliului cooperativei privind transformarea cotelor. Modificările corespunzătoare se introduc în conturile personale ale membrilor cooperativei la care se anexează extrasul din procesul verbal al ședinței consiliului cooperativei.
26. Transformarea cotei (unei părți a cotei) ordinare sau preferențiale în împrumut acordat cooperativei se înregistrează în contabilitate ca micșorare a altui capital format în acord și majorare a împrumuturilor pe termen lung sau scurt de la părți legate. Înregistrările contabile privind reflectarea acestor operațiuni se efectuează în baza acordului de împrumut încheiat în modul adoptat de organul împuternicit al cooperativei.
27. Transformarea împrumutului acordat cooperativei de membrul sau de membrul asociat al cooperativei în cotă suplimentară ori preferențială a acestor persoane se reflectă în contabilitate ca micșorare a împrumuturilor pe termen lung sau scurt de la părți legate și majorare a altui capital format în acord. Data reflectării acestei operațiuni în contabilitate și documentul justificativ se stabilesc conform cerințelor expuse în p. 25 al prezentelor indicații metodice.

28. Recuperarea daunelor cauzate cooperativei din vina membrului prin reducerea mărimii cotei ordinare și/sau preferențiale a acestuia se reflectă în contabilitate ca micșorare a altui capital format în acord și a creanțelor pe termen scurt ale părților legate. Înregistrările contabile respective se justifică prin extrasul din procesul verbal al ședinței organului împuternicit al cooperativei sau hotărârea instanței judecătorești.
29. Restituirea valorii cotei la ieșirea benevolă, la excluderea membrului din cooperativă și în alte situații asemănătoare se reflectă în contabilitate în modul următor:
- a) la sosirea termenului de executare a deciziei organului împuternicit al cooperativei privind restituirea valorii cotei în conturile contabile se înregistrează micșorarea altui capital format în acord concomitent cu majorarea datoriei față de membru;
  - b) la data transmiterii efective a mijloacelor bănești fostului membru se reflectă stingerea datoriei privind restituirea cotei și ieșirea mijloacelor bănești. Dacă restituirea se efectuează contra patrimoniul nebănesc, ieșirea acestui patrimoniu se contabilizează ca operație ordinară de vânzare. Înregistrările contabile respective se justifică prin dispoziția de casă, dispoziția de plată, procesul verbal de primire-predare – pentru active pe termen lung, factura de expediție sau factura fiscală – pentru mărfuri și materiale.
30. Includerea cotei fără stăpân în capitalul suplimentar al cooperativei se înregistrează în contabilitate ca micșorare a altui capital format în acord și majorare a capitalului suplimentar. Aceste înregistrări se întocmesc la data aprobării deciziei organului împuternicit al cooperativei sau instanței judecătorești privind trecerea cotei fără stăpân în capitalul suplimentar. Valoarea cotei fără stăpân rămâne în componența capitalului suplimentar până la lichidarea cooperativei sau apariția stăpânului (moștenitorilor). La lichidarea cooperativei în cazul când nu este stabilit stăpânul (moștenitorii) valoarea cotei fără stăpân se trece la veniturile cooperativei.
31. În cazul răspunderii subsidiare a membrilor cooperativei pentru satisfacerea revendicărilor creditorilor cooperativei în limita părților nevărsate ale cotelor ordinare ce aparțin altor membri în contabilitate se reflectă încasarea vărsămintelor membrilor cu apariția simultană a datoriei cooperativei față de acești membri. În continuare se înregistrează în mod obișnuit satisfacerea revendicărilor creditorilor pe seama vărsămintelor percepute. Achitarea părților nevărsate ale cotelor ordinare în mod benevol sau în baza deciziei instanței judecătorești se reflectă în contabilitate în conformitate cu p. 19 al prezentelor indicații metodice. Ulterior în conturile contabile se înregistrează stingerea datoriilor cooperativei față de membrii ce au suportat răspunderea subsidiară totodată cu ieșirea activelor cooperativei.
32. Acoperirea deprecierei (pierderii) valorii reale a cotelor (din cauza inflației sau în cazuri de forță majoră) se efectuează în baza deciziei adunării generale cu privire la utilizarea fondului de risc și se reflectă în contabilitate ca micșorare a fondului de risc și majorare a altui capital format în acord al cooperativei.

### Contabilitatea tranzacțiilor operaționale

33. Cooperativa și membrii acesteia țin evidența separată a tranzacțiilor operaționale interne și externe.
34. Evidența analitică a tranzacțiilor interne ale cooperativei se ține pe fiecare membru al acesteia în Contul personal al membrului cooperativei. O astfel de evidență este ținută și de fiecare membru al cooperativei.
35. Pentru evidența sintetică a tranzacțiilor interne ale cooperativei sunt destinate conturile „Creanțe pe termen scurt ale părților legate” și „Datorii pe termen scurt față de părțile legate”.
36. Valoarea de vânzare (fără TVA și accize) a bunurilor livrate (serviciilor prestate) se înregistrează ca majorare a creanțelor părților legate sau a mijloacelor bănești și veniturilor din vânzări, iar valoarea de bilanț a bunurilor vândute (costul efectiv al serviciilor prestate) – ca majorare a costului vânzărilor și micșorare a valorii de bilanț a bunurilor materiale sau a costului efectiv al serviciilor prestate.
37. Bunurile materiale transmise cooperativei spre vânzare de către membrii acesteia sau terți (în temeiul delegației, contractului de mandat sau contractului de comision) se reflectă astfel:
  - a) în contabilitatea cooperativei (reprezentantului, mandatarului, comisionarului) – pe contul extrabilanțier respectiv;
  - b) în contabilitatea membrilor cooperativei sau a terților (reprezentatului, mandantului, comitentului) – pe un subcont distinct al contului bilanțier respectiv.Veniturile și cheltuielile membrilor cooperativei, terților și ale cooperativei se constată și se contabilizează pe măsura vânzării bunurilor transmise cooperativei spre vânzare.
38. Pentru reflectarea distinctă în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor aferente vânzării mărfurilor (prestării serviciilor) membrilor cooperativei la conturile „Venituri din vânzări” și „Costul vânzărilor” pot fi deschise conturile respective de gradul III:
  - a) „Venituri din vânzarea mărfurilor membrilor cooperativei”;
  - b) „Venituri din servicii prestate membrilor cooperativei”;
  - c) „Costul mărfurilor vândute membrilor cooperativei”;
  - d) „Costul serviciilor prestate membrilor cooperativei”.
39. Creanțele și datoriile aferente tranzacțiilor operaționale (inclusiv dobânzile și penalitățile) cu termenul de prescripție expirat se trec respectiv la cheltuielile comerciale (sau se anulează din contul corecțiilor la datorii dubioase create în prealabil) și alte venituri operaționale.
40. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste care revin unui membru al cooperativei se calculează în baza deciziei organului împuternicit al cooperativei proporțional volumului efectiv de participare a membrului respectiv la relațiile economice cu cooperativa în perioada stabilită de statutul acesteia. Drept document justificativ în acest caz servește calculul rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste, aprobat de organul împuternicit al cooperativei.

41. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate și repartizate până la aprobarea rapoartelor financiare anuale se reflectă în contabilitate prin înregistrările de ajustare pentru luna decembrie a anului de raportare în modul următor:
  - a) în contabilitatea cooperativei – rabaturile se înregistrează ca ajustare a creanțelor părților legate și a veniturilor din vânzări, iar adaosurile – ca majorare a cheltuielilor operaționale și datorii față de părțile legate;
  - b) în contabilitatea membrilor cooperativei – rabaturile se înregistrează ca ajustare a cheltuielilor operaționale și a datorii față de părțile legate, iar adaosurile – ca majorare a creanțelor părților legate și a veniturilor din activitatea operațională.
  
42. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate și repartizate după aprobarea rapoartelor financiare anuale se reflectă în debitul (creditul) contului „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”.
  
43. Stingerea datoriilor cooperativei față de membrii acesteia (creanțelor membrilor cooperativei) privind rabaturile (adaosurile) cooperatiste se poate efectua prin:
  - a) mijloace bănești;
  - b) patrimoniu nebănesc;
  - c) stingerea datoriilor reciproce;
  - d) transformarea rabaturilor (adaosurilor) calculate membrilor cooperativei în parte a cotei acestora sau în împrumut acordat cooperativei.
  
44. Achitarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste prin mijloace bănești se înregistrează astfel:
  - a) în contabilitatea cooperativei – ca micșorare a datorii față de părțile legate și a mijloacelor bănești,
  - b) în contabilitatea membrilor cooperativei – ca majorare a mijloacelor bănești și micșorare a creanțelor părților legate.
  
45. Achitarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste prin patrimoniu nebănesc poate fi efectuată cu acordul consiliului cooperativei și al fiecărui deținător al cotei și se reflectă în contabilitate ca o operațiune ordinară de vânzare-cumpărare.
  
46. În cazul în care membrul cooperativei are datorii față de cooperativă, rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate acestuia, prin decizia organului împuternicit al cooperativei confirmate prin actul privind achitățile reciproce pot fi folosite pentru stingerea datoriilor reciproce.
  
47. Transformarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste calculate membrilor cooperativei în parte a cotei acestora sau în împrumut acordat cooperativei se efectuează în baza cererii și contractului încheiat în formă scrisă. În astfel de cazuri (rabaturile) adaosurile cooperatiste se înregistrează în felul următor:
  - a) în contabilitatea cooperativei – ca micșorare a datorii față de părțile legate și majorare a altui capital format în acord sau a împrumuturilor de la părți legate;
  - b) în contabilitatea membrilor cooperativei – ca majorare a investițiilor în părțile legate și micșorare a creanțelor părților legate.

48. Penalitățile pentru nerespectarea termenelor de achitare a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste se calculează conform statutului cooperativei, dar cel puțin o dată în perioada de raportare, fiind reflectate astfel:
- a) în contabilitatea cooperativei – ca majorare a altor cheltuieli operaționale și a datoriilor față de părțile legate;
  - b) în contabilitatea membrilor cooperativei - ca majorare a creanțelor părților legate și a altor venituri operaționale.
49. Cooperativa și membrii acesteia sunt obligați să țină Contul personal al membrului cooperativei, asigurând în așa mod următoarele: exercitarea controlului asupra cotelor membrilor cooperativei, precum și asupra împrumuturilor acordate (primite); urmărirea ponderii vânzărilor și procurărilor în cadrul tranzacțiilor interne; evaluarea situației privind decontările cu membrii cooperativei; luarea oportună a măsurilor privind stingerea creanțelor și datoriilor cu termen expirat; analiza calculării, repartizării și achitării dividendelor și rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste.
50. Contul personal se completează în baza documentelor primare și trebuie să conțină minimum următorii indicatori: codul contului personal; denumirea întreprinderii-membru al cooperativei sau numele și prenumele persoanei fizice-membru al cooperativei; tipul de membru (membru sau membru-asociat); denumirea și rechizitele documentului care confirmă personalitatea sau înregistrarea de stat a membrului cooperativei; adresa membrului cooperativei cu indicarea codului poștal, telefonului, faxului, modemului (în cazul existenței acestora); codul fiscal și codul TVA; numărul conturilor bancare, codurile și denumirea băncilor, contul corespondent; mărimea și ponderea cotelor de participare în capitalului social pe tipurile acestora; informația privind achitarea cotelor de participare (cotele neachitate) pe tipurile acestora; informația privind vărsămintele în rezerve (fondurile) cooperativei; datele generalizatoare privind procurările (vânzările) efectuate între cooperativă și membrul respectiv; ponderea vânzărilor și procurărilor în cadrul tranzacțiilor interne în volumul total al procurărilor și vânzărilor cooperativei; informația privind acordarea (primirea) împrumuturilor; informația privind dividendele și rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate și achitate.
51. Verificarea reciprocă a decontărilor dintre cooperativă și membrii acesteia se efectuează în termenele stabilite în politica de contabilitate a cooperativei, dar cel puțin o dată în cursul perioadei de raportare.

### **Contabilitatea repartizării profitului net**

52. Repartizarea profitului net al cooperativei se reflectă în contabilitate în baza deciziei organului împuternicit privind:
- plata dividendelor;
  - acoperirea pierderilor de bilanț;
  - constituirea rezervelor (fondurilor);
  - calcularea cotelor bonus;
  - alte scopuri.

53. Calcularea dividendelor se reflectă în contabilitate la data anunțării acestora de organul împuternicit ca micșorare a profitului net și majorare a datoriilor cooperativei față de deținătorii cotelor preferențiale.
54. Plata dividendelor se înregistrează ca micșorare a datoriilor față de deținătorii cotelor preferențiale și a mijloacelor bănești. Eliberarea patrimoniului nebănesc în contul achitării dividendelor se reflectă în contabilitate ca operațiune ordinară de vânzare a activelor.
55. Dobânda calculată pentru dividendele anunțate și neplătite în termenul stabilit se înregistrează ca majorare a altor cheltuieli operaționale și a datoriilor cooperativei față de deținătorii cotelor preferențiale. Plata dobânzii se înregistrează ca micșorare a datoriilor față de deținătorii cotelor preferențiale și a mijloacelor bănești.
56. Dividendele calculate și utilizate pentru stingerea datoriei deținătorului cotei preferențiale privind cota sa ordinară suplimentară neachitată se reflectă în contabilitate ca micșorare a datoriei față de deținătorul cotei preferențiale și a capitalului nevărsat în baza actului privind achitățile reciproce sau cererii deținătorului cotei preferențiale.
57. Transformarea dividendelor calculate în partea cotei preferențiale (ori suplimentare) sau în împrumut acordat cooperativei se reflectă ca micșorare a datoriei față de deținătorul cotei preferențiale privind plata dividendelor și majorare a mărimii altui capital format în acord sau împrumuturilor cooperativei de la părți legate. În calitate de documente justificative în acest caz servesc: cererea deținătorului cotei preferențiale și consimțământul organului împuternicit al cooperativei; contractul de împrumut.
58. Acoperirea pierderilor cooperativei după expirarea termenului de reportare eșalonată a acestora pe următorii ani (5 ani pentru cooperative agricole de prestări servicii, 3 ani pentru alte cooperative de întreprinzător) în baza deciziei adunării generale se contabilizează ca micșorare a pierderilor neacoperite din anii precedenți și diminuare a surselor de acoperire a acestora: profitului net nerepartizat, capitalului de rezervă, altor rezerve (fondurilor) stabilite de statutul cooperativei.
59. Micșorarea proporțională a tuturor cotelor ordinare în scopul acoperirii pierderilor cooperativei se înregistrează ca diminuare simultană a altui capital format în acord și a pierderilor neacoperite din anii precedenți.
60. În cazul efectuării vărsămintelor din partea membrilor cooperativei în scopul acoperirii pierderilor din anii precedenți în conturile de evidență a activelor se reflectă încasarea vărsămintelor totodată cu majorarea altui capital format în acord al cooperativei. În continuare se înregistrează utilizarea vărsămintelor percepute prin micșorarea altui capital format în acord și diminuarea pierderilor din anii precedenți.
61. Restituirea părții capitalului social al cooperativei folosite anterior pentru acoperirea pierderilor se reflectă ca diminuare a profitului net nerepartizat al anilor precedenți, repartizat în aceste scopuri conform deciziei adunării generale și majorare a altui capital format în acord (majorare proporțională a tuturor cotelor ordinare).

62. Evidența operațiunilor privind acoperirea pierderilor de bilanț ale cooperativei se ține pe subconturi separate ale contului „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” pe perioade (ani) de apariție a rezultatelor financiare.
63. Evidența sintetică a rezervelor (fondurilor) obligatorii se ține în contul sintetic “Rezerve stabilite de legislație” în cadrul căruia se deschid următoarele subconturi:  
“Capital de rezervă”;  
“Fond de dezvoltare”.
64. Evidența sintetică a altor rezerve (fonduri) se ține în contul sintetic „Rezerve prevăzute de statut” în cadrul căruia pot fi deschise următoarele subconturi:  
“Fond indivizibil”;  
“Fond de risc” și alte subconturi necesare pentru evidența fondurilor prevăzute de statutul cooperativei.
65. Defalcările în rezerve (fonduri) din profitul nerepartizat al anilor precedenți al cooperativei se efectuează în baza deciziei adunării generale și se înregistrează ca micșorare a profitului nerepartizat și majorare a rezervelor (fondurilor).
66. Taxa de intrare se percepe conform prevederilor statutului cooperativei după obținerea calității de membru al cooperativei și se reflectă ca majorare a mijloacelor bănești și a rezervelor stabilite de legislație:
67. Contabilizarea utilizării rezervelor (fondurilor) pentru acoperirea pierderilor cooperativei se ține în conformitate cu p. 58 al prezentelor indicații metodice.
68. Pentru efectuarea controlului asupra formării și utilizării fondului de dezvoltare a cooperativei în cadrul subcontului „Fond de dezvoltare” se deschid două conturi de gradul III:  
“Fond de dezvoltare constituit”;  
“Fond de dezvoltare utilizat”.
69. Utilizarea fondului de dezvoltare pentru procurarea activelor pe termen lung cu destinație de producție conform bugetului cooperativei se înregistrează prin corespondența internă între conturile de gradul III indicate în p. 68 al prezentelor indicații metodice, adică ca diminuare a fondului de dezvoltare constituit și majorare a fondului de dezvoltare utilizat. Suma totală a fondului de dezvoltare, care se reflectă în rapoartele financiare, la efectuarea acestei operațiuni nu se micșorează. Concomitent se înregistrează formulele contabile obișnuite privind intrarea activelor pe termen lung.
70. Contabilizarea utilizării fondului de risc pentru acoperirea deprecierei (pierderii)valorii reale a cotelor (din cauza inflației sau în cazuri de forță majoră) se efectuează în conformitate cu p. 32 al prezentelor indicații metodice.
71. Calcularea cotelor bonus se efectuează în baza deciziei adunării generale a membrilor cooperativei și se înregistrează ca micșorare a profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorare a valorii cotelor ordinare în componența altui capital format în acord. În



calitate de document justificativ în acest caz servește calculul cotelor bonus pentru deținătorii cotelor ordinare aprobat de consiliul sau președintele cooperativei.

72. Dacă conform deciziei consiliului cooperativei cota bonus calculată membrului se folosește pentru achitarea datoriilor acestui membru față de cooperativă, atunci în conturile contabile se reflectă micșorarea valorii cotelor ordinare (bonus) din componența altui capital format în acord cu reducerea simultană a creanțelor membrului cooperativei.

### **Dezvăluirea informației în rapoartele financiare**

73. Cooperativele întocmesc rapoartele financiare în conformitate cu Legea nr. 426-XIII, S.N.C. 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”, S.N.C. 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești” și S.N.C. 4 „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”.
74. Nota explicativă anexată la rapoartele financiare anuale de rând cu informația cu caracter general trebuie se dezvăluie:
- a) mărimea cotelor ordinare și preferențiale la începutul și sfârșitul perioadei de raportare, precum și mișcarea lor;
  - b) mărimea cotelor bonus calculate în decursul perioadei de raportare;
  - c) informația privind mărimea cotelor neachitate de către membrii cooperativei la începutul și sfârșitul perioadei de raportare;
  - d) informația privind cotele ordinare cesionate (părțile acestora), precum și înstrăinarea, gajarea și transformarea acestora;
  - e) informația privind repartizarea profitului net al cooperativei;
  - f) mărimea dividendelor și rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste anunțate și achitate;
  - g) volumurile trimestriale (cu total cumulativ) ale vânzărilor nete membrilor cooperativei și ponderea acestora în volumul total al vânzărilor cooperativei.
75. Cooperativa prezintă rapoartele financiare pe adresele și în termenele stabilite de legislația în vigoare.

### **Contabilitatea operațiunilor de reorganizare și lichidare a cooperativei**

76. Modul de reorganizare sau lichidare a cooperativei este reglementat de prevederile capitolului XIV „Reorganizarea și lichidarea cooperativei” al Legii nr. 73-XV și de alte acte legislative.
77. Reorganizarea cooperativei se efectuează în conformitate cu Legea nr. 73-XV și Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi astfel:
- 1) la fuziunea cooperativelor, toate drepturile patrimoniale și obligațiile fiecăreia din ele trec la cooperativa înființată în urma fuziunii;
  - 2) la asocierea unei cooperative cu alta, la cea din urmă trec toate drepturile patrimoniale și obligațiile cooperativei asociate;

- 3) la divizarea cooperativei, la cooperativele înființate în urma divizării trec o parte din drepturile patrimoniale și obligațiile cooperativei reorganizate;
  - 4) la separarea din cooperativă a unei sau câtorva cooperative, la fiecare din acestea trec părțile respective din drepturile patrimoniale și obligațiile cooperativei reorganizate;
  - 5) la transformarea cooperativei în întreprindere cu altă formă juridică de organizare, la întreprinderea recent înființată trec toate drepturile patrimoniale și obligațiile cooperativei transformate.
78. În cazul fuziunii sau asocierii se recomandă evaluarea aportului de fuziune a patrimoniului și obligațiilor cooperativei nou-create sau absorbante. După evaluarea patrimoniului se stabilește raportul de schimb și se efectuează atribuirea de cote ale cooperativei absorbante către membrii cooperativei care dispore.
79. La data publicării anunțului privind lichidarea cooperativei se întocmește bilanțul inițial de lichidare.
80. Evaluarea patrimoniului cooperativei aflată în proces de lichidare se efectuează de către comisia de lichidare (în cazuri speciale prevăzute de lege evaluarea patrimoniului se efectuează de către o organizație specializată) care întocmește procesul-verbal (actul) de evaluare a patrimoniului.
81. În cazul lichidării cooperativei, după inventarierea și evaluarea patrimoniului și întocmirea proceselor verbale respective, se fac regularizările necesare și se întocmește bilanțul inițial de lichidare, conform situației la data publicării anunțului privind lichidarea cooperativei.
82. Operațiunile efectuate de comisia de lichidare a cooperativei cuprind: *încasarea creanțelor, vânzarea activelor, achitarea datoriilor bilanțiere și celor legate de lichidare, precum și stabilirea rezultatului din lichidare.*
- a) creanțele încasate de la membrii și alți clienți pentru vânzarea activelor, prestarea serviciilor sau alte operații comerciale, precum și creanțele incerte încasate se trec la majorarea mijloacelor bănești ale cooperativei. Dacă la încasarea creanțelor membrilor și clienților li se oferă sconturi pentru achitarea înainte de termen, atunci acestea se trec la alte cheltuieli operaționale;
  - b) sumele încasate sau de încasat din vânzarea activelor se trec la veniturile activității corespunzătoare, iar valoarea de bilanț a activelor vândute la cheltuielile din activitatea respectivă;
  - c) achitarea datoriilor se efectuează din contul mijloacelor bănești ale cooperativei, iar în cazul obținerii sconturilor de la furnizori pentru plata înainte de scadență a facturilor sconturile în cauză se trec la veniturile cooperativei;
  - d) cheltuielile legate de lichidarea cooperativei cuprind: cheltuieli legate de păstrarea patrimoniului, cheltuielile administrative, cheltuielile privind remunerarea comisiei de lichidare și cheltuielile judiciare după caz. Cheltuielile respective se reflectă în contabilitate în componența cheltuielilor perioadei;
  - e) după închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se determină rezultatul din lichidare și se aplică incidențele fiscale, conform legislației în vigoare.

83. Patrimoniul cooperativei rămas după satisfacerea revendicărilor tuturor creditorilor, cu excepția patrimoniului din fondul indivizibil, se distribuie între membrii asociați și membrii cooperativei în ordinea stabilită de prevederile Legii nr. 73-XV.
84. Suma datorată membrilor cooperativei rezultată din partajul patrimoniului liber de datorii se trece la diminuarea capitalului cooperativei (capitalului statutar, rezervelor, fondurilor, rezultatului din lichidare) și majorarea datoriilor față de membrii și membrii asociați ai cooperativei.
85. Plata partajului se face cu disponibilități bănești încasate din vânzarea activelor și se reflectă la diminuarea datoriilor față de membrii și membrii asociați ai cooperativei și a mijloacelor bănești.
86. La sfârșitul procesului de lichidare a cooperativei comisia de lichidare întocmește și prezintă bilanțul final de lichidare.

#### **Dispoziții finale**

87. Contabilitatea în uniunile de cooperative se ține în conformitate cu normele și regulile de evidență, stabilite pentru organizațiile necomerciale.
88. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la data publicării în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*.

*Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 33–35 din 07 martie 2002.*

## Bibliografie

---

1. Legea contabilității nr.426-XIII din 4 aprilie 1995 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1995, nr.28).
2. Legea privind cooperativele de întreprinzător nr.73-XV din 12 aprilie 2001 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr.49-50).
3. Legea bugetului de stat pe anul 2002 nr.681-XV din 27 noiembrie 2001 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr.152-154).
4. Lege pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr.646-XV din 16 noiembrie 2001 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr.161).
5. Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2002 nr.740-XV din 20 decembrie 2001 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr.161).
6. Acte normative cu privire la reforma contabilității, vol.I-III. – Chișinău, Moldpres, 1998, 1999.
7. Instrucțiune cu privire la reținerea impozitului pe venit la sursa de plată nr.14 din 19 decembrie 2001 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2002, nr.5-8).
8. Standardul Național de Contabilitate 4 “Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business” (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2000, nr.27-28).
9. Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.294 din 17 martie 1998 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr.30-33).
10. Instrucțiunea-tip privind lucrările de secretariat, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.618 din 5 octombrie 1993 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1993, nr.10).
11. Contabilitate financiară. Manual /colectiv de autori – coordonator Alexandru Nederița. – Chișinău, ACAP, 1999.
12. Noul sistem contabil al agenților economici din Republica Moldova, vol.I-II /colectiv de autori – coordonator Alexandru Nederița. – Chișinău, ACAP, 1998 (vol.I), 1999 (vol.II).

## Anexe

### Anexa 1

#### Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.) în vigoare la 01.01.2002

<i>Denumirea S.N.C.</i>	<i>Data intrării în vigoare</i>
S.N.C. 1 "Politica de contabilitate"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"	9 aprilie 2000
S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole"	1 ianuarie 2001
S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 11 "Contractele de construcție"	15 aprilie 1999
S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale"	15 aprilie 1999
S.N.C. 14 "Informații financiare privind sectoarele"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)"	9 aprilie 2000
S.N.C. 18 "Venitul"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"	15 aprilie 1999
S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 24 "Publicitatea informației privind părțile legate"	15 aprilie 1999
S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice"	15 aprilie 1999
S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"	1 ianuarie 1998
S.N.C. 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt"	15 aprilie 1999
S.N.C. 36 "Dezvăluiri în contabilitatea asociațiilor de economii și împrumut ale cetățenilor"	15 aprilie 1999

Nr. \_\_\_\_\_ Ordin \_\_\_\_\_ din "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_

Privind politica de contabilitate  
a cooperativei

Întru executarea prevederilor art. 80 alin.(1) din Legea privind cooperativele de întreprinzător nr.75-XV din 12 aprilie 2001, S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business" și în temeiul pct. \_\_\_ al statutului cooperativei

O r d o n:

1. Se aprobă politica de contabilitate a cooperativei.
2. Se pune în aplicare politica de contabilitate a cooperativei de la "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_.  
(data înregistrării de stat a cooperativei)
3. Se pune executarea politicii de contabilitate a cooperativei în sarcina

\_\_\_\_\_  
(contabilului, șefului serviciului contabil al cooperativei, organizației de audit)

Președintele cooperativei

\_\_\_\_\_  
(semnătura)

\_\_\_\_\_  
(numele de familie, prenumele)

Aprobat prin ordinul nr. \_\_\_\_\_  
din "\_\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_

**Politica de contabilitate  
a Cooperativei Agricole de Întreprinzător " \_\_\_\_\_ "**  
*(denumirea concretă)*

**1. Dispoziții generale**

- 1.1. Cooperativa agricolă de întreprinzător " \_\_\_\_\_ " (în continuare –  
*(denumirea cooperativei)*) ține contabilitatea în conformitate cu Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate, Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător, alte acte normative și cu prezenta politică de contabilitate.
- 1.2. Contabilitatea se ține în cooperativă de \_\_\_\_\_.  
*(contabil, serviciul contabil, organizația de audit)*
- 1.3. Cooperativa ține contabilitatea conform sistemului \_\_\_\_\_  
*(complet, simplificat cu utilizarea registrului-jurnal,  
simplificat cu utilizarea borderourilor de evidență a operațiilor economice)*
- 1.4. (Variantă) Cooperativa utilizează Planul de conturi contabile prevăzut de S.N.C. 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business".
- 1.5. Cooperativa ține contabilitatea cu utilizarea formei \_\_\_\_\_  
*(pe jurnale, 1-C)*
- 1.6. Nomenclatorul subconturilor conturilor sintetice, formularele registrelor contabile și ale documentelor primare, modul de păstrare și de utilizare a formularelor cu regim special se stabilesc de către președintele cooperativei.

**2. Metodele alese de contabilizare a activelor**

- 2.1. Activele nemateriale se reflectă în bilanț la valoarea lor \_\_\_\_\_  
*(de intrare, reevaluată)*
- 2.2. Amortizarea activelor nemateriale, inclusiv amortizarea valorii drepturilor de utilizare a mijloacelor fixe și a altui patrimoniu transmis cooperativei cu titlu de folosire în contul cotelor ordinare, se calculează prin metoda \_\_\_\_\_  
*(liniară (uniformă), soldului degresiv, proporțional cu volumul de produse (servicii))*  
ținându-se cont de duratele de utilizare a acestora.
- 2.3. Durata de utilizare se stabilește de către președintele cooperativei pentru fiecare obiect (grupă de obiecte) de active nemateriale și se reflectă în documentele primare de intrare și în registrele de evidență analitică a acestora.
- 2.4. Mijloacele fixe se reflectă în bilanț la valoarea \_\_\_\_\_  
*(de intrare, reevaluată)*
- 2.5. Uzura mijloacelor fixe se determină în baza valorii uzurabile și duratei de funcționare utilă a acestora prin următoarele metode:
- a) casării liniare pentru: \_\_\_\_\_;  
*(clădirile oficiului cooperativei și ale celor de producție, utilaj de producție, computere, inventar gospodăresc)*
- b) proporțional cu volumul de produse (servicii) – pentru \_\_\_\_\_;  
*(automobile și mașini)*
- c) \_\_\_\_\_  
*(la dispoziția cooperativei)*

- 2.6. Durata de funcționare utilă și valoarea rămasă a mijloacelor fixe se stabilesc de către președintele cooperativei pentru fiecare obiect (grupă de obiecte) și se reflectă în documentele de intrare și registrele de evidență analitică a acestora.
- 2.7. Evaluarea curentă a stocurilor se efectuează prin metoda \_\_\_\_\_  
(de identificare, FIFO, LIFO, costului mediu ponderat)
- 2.8. Stocurile de mărfuri și materiale, cu excepția obiectelor de mică valoare și scurtă durată, se reflectă în bilanț la suma cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.
- 2.9. Mărfurile procurate se reflectă în contabilitatea curentă la valoarea de \_\_\_\_\_  
(intrare, vânzare)
- 2.10. Obiectele de mică valoare și scurtă durată se reflectă în bilanț la suma valorii de intrare a obiectelor în stoc și valoarea rămasă a obiectelor aflate în exploatare.
- 2.11. Investițiile pe termen lung se reflectă în bilanț la valoarea \_\_\_\_\_, iar  
(de intrare, reevaluată)  
investițiile pe termen scurt – la suma cea mai mică dintre valoarea de intrare și cea de piață.
- 2.12. Creanțele cooperativei se contabilizează și se reflectă în bilanț la suma nominală, inclusiv TVA și accizele, precum și dobânzile și penalitățile aferente calculate conform pct.5.3.

### 3. Metodele alese de contabilizare a capitalului propriu și datoriilor

- 3.1. Evidența analitică a capitalului social se ține pe tipuri de cote în Conturile personale ale membrilor cooperativei.
- 3.2. Distribuirea profitului net se efectuează în baza deciziei organului împuternicit al cooperativei și se înregistrează în contabilitate după reformarea bilanțului contabil anual.
- 3.3. Cooperativa creează, prin defalcări din profitul net, și înregistrează în contabilitate capitalul de rezervă, fondul de dezvoltare, precum și \_\_\_\_\_  
(fondul de risc, fondul indivizibil etc. conform statutului cooperativei)
- 3.4. Datoriile se contabilizează la sumele care trebuie să fie plătite, inclusiv dobânzile și penalitățile aferente calculate conform pct. 5.3.
- 3.5. Dobânzile și alte cheltuieli privind împrumuturile se \_\_\_\_\_  
(contabilizează ca cheltuieli operaționale, capitalizează)
- 3.6. (Varianta I) Cooperativa nu creează rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate.  
(Varianta II) Cooperativa creează pe seama consumurilor/cheltuielilor perioadei de gestiune rezerve pentru \_\_\_\_\_  
(reparația mijloacelor fixe, concediul acordat angajaților etc.)

### 4. Metodele alese de contabilizare a veniturilor și cheltuielilor

- 4.1. Veniturile și cheltuielile se contabilizează conform metodei specializării exercițiilor în perioada de gestiune în care s-au produs, indiferent de momentul primirii sau plății efective a mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare.
- 4.2. Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor se ține în \_\_\_\_\_  
(conturile din clasele 6 și 7, contul 333)
- 4.3. Contabilitatea consumurilor se ține în \_\_\_\_\_  
(conturi de gestiune (811, 812, 813), contul financiar (215))
- 4.4. Cooperativa ține evidența separată a tranzacțiilor operaționale interne și externe. Evidența analitică a tranzacțiilor interne se ține pe fiecare membru al cooperativei în Contul personal al acestuia.
- 4.5. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se reflectă în contabilitate prin efectuarea înregistrărilor finale de ajustare pentru anul de gestiune.
- 4.6. Rabaturile cooperatiste se înregistrează ca ajustare a creanțelor părților legate și a veniturilor din vânzări, iar adaosurile cooperatiste – ca majorare a datoriilor față de părțile legate și a cheltuielilor operaționale.



- 4.7. Veniturile și cheltuielile se reflectă în **Raportul privind rezultatele financiare** separat pe tipuri de activități ale cooperativei și pe evenimente excepționale.

### 5. Dispoziții finale

- 5.1. Verificarea decontărilor reciproce între cooperativă și membrii acesteia se efectuează la data încheierii \_\_\_\_\_ de gestiune.  
*(fiecărei luni, fiecărui trimestru)*
- 5.2. Posturile monetare (mijloacele bănești, titlurile de valoare, creanțele și datoriile) în valută străină se reflectă în bilanț în valuta națională prin aplicarea cursului de schimb valutar stabilit de Banca Națională a Moldovei la data încheierii \_\_\_\_\_ de gestiune.  
*(trimestrului, anului)*
- 5.3. Dobânzile și penalitățile aferente creanțelor și datoriilor cooperativei se calculează și se reflectă în contabilitate la data încheierii \_\_\_\_\_ de gestiune.  
*(fiecărei luni, fiecărui trimestru)*
- 5.4. Cooperativa efectuează inventarierea patrimoniului și a datoriilor cel puțin o dată pe an, nu mai târziu de \_\_\_\_\_ al anului de gestiune.  
*(1 noiembrie, 1 decembrie)*
- 5.5. Cooperativa întocmește rapoarte financiare conform prevederilor și formularelor prevăzute de \_\_\_\_\_.  
*(S.N.C. 5 și 7, S.N.C. 4)*
- 5.6. Modificările și completările în prezenta politică de contabilitate vor fi reflectate în anexa care este parte integrantă a politicii de contabilitate.

**LISTA**  
**modificărilor și completărilor operate**  
**în politica de contabilitate a C.Î. “ \_\_\_\_\_ ”**  
*(denumirea concretă)*

<b>Data operării</b>	<b>Ordinul (nr. și data)</b>	<b>Punctele modificate și completate din politica de contabilitate</b>	<b>Semnătura</b>	<b>Ștampila</b>

---

*(denumirea cooperativei agricole de întreprinzător)*

Cod fiscal \_\_\_\_\_

Cod TVA \_\_\_\_\_

**PROCES-VERBAL  
de prestare a serviciilor nr. \_\_\_\_\_**

---

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_   
*(localitatea)*

Noi, subsemnații, \_\_\_\_\_, membru al Cooperativei și Cooperativa Agricolă de Întreprinzător \_\_\_\_\_, reprezentată de \_\_\_\_\_, am întocmit prezentul proces-verbal, prin care confirmăm că volumul serviciilor prestate:

Tipuri de servicii	Unitatea de măsură	Cantitatea	Prețul, lei	Suma, lei

în conformitate cu clauzele contractului nr. \_\_\_\_ din \_\_\_\_\_ 200\_ s-a efectuat integral în luna \_\_\_\_\_ 200\_.

Reclamații nu sunt.

Prezentul proces-verbal confirmă recepția serviciilor prestate.

Predat din partea C.Î.:

Primit din partea membrului C.Î.:

Cod fiscal \_\_\_\_\_

Cod TVA \_\_\_\_\_

Cod personal \_\_\_\_\_

---

*(semnătura)*

L. Ș.

---

*(semnătura)*

L. Ș.

**Denumirea Cooperativei Agricole de Întreprinzător** “ \_\_\_\_\_ ”

**Cod fiscal**

**CONTURI PERSONALE**

**ale membrilor cooperativei**

**pe anul 200\_\_**





















# CUPRINS

<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>3</b>
<b>CAPITOLUL 1. BAZELE NORMATIVE ALE CONTABILITĂȚII COOPERATIVEI AGRICOLE DE ÎNTEPRINZĂTOR.....</b>	<b>4</b>
1.1. REGLEMENTAREA NORMATIVĂ A CONTABILITĂȚII.....	4
1.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII.....	5
1.2.1. Reguli generale privind ținerea contabilității.....	5
1.2.2. Documentarea operațiunilor economice.....	6
1.2.3. Sisteme de organizare a contabilității.....	8
1.3. POLITICA DE CONTABILITATE.....	12
1.3.1. Elaborarea politicii de contabilitate.....	12
1.3.2. Dezvăluirea politicii de contabilitate.....	13
<b>CAPITOLUL 2. CONTABILITATEA ACTIVELOR PE TERMEN LUNG.....</b>	<b>15</b>
2.1. CONTABILITATEA ACTIVELOR NEMATERIALE.....	15
2.1.1. Caracteristica, componența, constatarea și evaluarea activelor nemateriale.....	15
2.1.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire.....	16
2.1.3. Contabilitatea intrării activelor nemateriale.....	18
2.1.4. Contabilitatea amortizării activelor nemateriale.....	19
2.1.5. Contabilitatea ieșirii activelor nemateriale.....	21
2.2. CONTABILITATEA ACTIVELOR MATERIALE PE TERMEN LUNG.....	22
2.2.1. Contabilitatea mijloacelor fixe.....	23
2.2.1.1. Contabilitatea intrării mijloacelor fixe.....	23
2.2.1.2. Contabilitatea uzurii mijloacelor fixe.....	26
2.2.1.3. Evidența reparației mijloacelor fixe.....	32
2.2.1.4. Contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe.....	36
2.2.2. Contabilitatea altor active materiale pe termen lung.....	39
2.2.2.1. Contabilitatea activelor materiale în curs de execuție.....	39
2.2.2.2. Contabilitatea terenurilor.....	43
2.3. CONTABILITATEA ARENDEI MIJLOACELOR FIXE.....	45
2.3.1. Contabilitatea mijloacelor fixe primite în arendă.....	45
2.3.2. Contabilitatea mijloacelor fixe transmise în arendă.....	49
<b>CAPITOLUL 3. CONTABILITATEA STOCURILOR.....</b>	<b>56</b>
3.1. CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA STOCURILOR.....	56
3.2. REGULI ȘI METODE DE EVALUARE A STOCURILOR.....	57
3.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII STOCURILOR DE MĂRFURI ȘI MATERIALE.....	62
3.3.1. Contabilitatea materialelor.....	62
3.3.2. Contabilitatea obiectelor de mică valoare și scurtă durată.....	65
3.3.4. Contabilitatea producției (serviciilor) în curs de execuție.....	66
3.3.5. Contabilitatea mărfurilor.....	68
<b>CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA MIJLOACELOR BĂNEȘTI ȘI A DECONTĂRILOR CU TITULARII DE AVANS.....</b>	<b>71</b>
4.1. CARACTERISTICA ȘI CLASIFICAREA MIJLOACELOR BĂNEȘTI.....	71
4.2. DOCUMENTAREA ȘI CONTABILITATEA MIJLOACELOR BĂNEȘTI ÎN CASIERIE.....	73
4.3. CONTABILITATEA MIJLOACELOR BĂNEȘTI ÎN CONTUL DE DECONTARE.....	76
4.4. DOCUMENTAREA ȘI CONTABILITATEA MIJLOACELOR BĂNEȘTI ÎN CONTUL VALUTAR ȘI ALTE CONTURI LA BĂNCI.....	78
4.5. DOCUMENTAREA ȘI CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TITULARII DE AVANS.....	81
<b>CAPITOLUL 5. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR.....</b>	<b>84</b>
5.1. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR AFERENTE TRANZACȚIILOR OPERAȚIONALE.....	84
5.2. CONTABILITATEA RABATURILOR (ADAOSURILOR) COOPERATISTE.....	91
5.3. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL.....	95
5.4. CONTABILITATEA DATORIILOR PRIVIND ASIGURĂRILE.....	102
5.5. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL.....	105
5.6. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU ALȚI DEBITORI ȘI CREDITORI.....	107

<b>CAPITOLUL 6. CONTABILITATEA CONSUMURILOR, CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR..</b>	<b>112</b>
6.1. CONTABILITATEA CONSUMURILOR .....	112
6.1.1. <i>Componența, modul de evaluare și constatare a consumurilor</i> .....	112
6.1.2. <i>Evidența analitică și sintetică a consumurilor</i> .....	113
6.2. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR .....	118
6.2.1. <i>Caracteristica, evaluarea și constatarea cheltuielilor</i> .....	118
6.2.2. <i>Evidența analitică și sintetică a cheltuielilor</i> .....	120
6.3. CONTABILITATEA VENITURILOR .....	129
6.3.1. <i>Componența, evaluarea și constatarea veniturilor</i> .....	129
6.3.2. <i>Evidența analitică și sintetică a veniturilor</i> .....	132
<b>CAPITOLUL 7. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL.....</b>	<b>136</b>
7.1. CONTABILITATEA FORMĂRII CAPITALULUI SOCIAL .....	136
7.2. CONTABILITATEA MODIFICĂRII CAPITALULUI SOCIAL.....	140
<b>CAPITOLUL 8. CONTABILITATEA REPARTIZĂRII PROFITULUI NET .....</b>	<b>148</b>
<b>CAPITOLUL 9. RAPOARTELE FINANCIARE ALE COOPERATIVEI: MODUL DE ÎNTOCMIRE ȘI PREZENTARE.....</b>	<b>156</b>
9.1. DESTINAȚIA, COMPONENTA ȘI MODUL DE PREZENTARE A RAPOARTELOR FINANCIARE .....	156
9.2. LUCRĂRILE PREMERGĂTOARE ÎNTOCMIRII RAPOARTELOR FINANCIARE .....	158
9.3. DATE INIȚIALE PENTRU ÎNTOCMIREA RAPOARTELOR FINANCIARE .....	170
9.4. CONȚINUTUL ȘI MODUL DE ÎNTOCMIRE A BILANȚULUI CONTABIL .....	201
9.5. CONȚINUTUL ȘI MODUL DE ÎNTOCMIRE A RAPORTULUI PRIVIND REZULTATELE FINANCIARE .....	213
9.6. RAPORTUL PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI .....	220
9.7. CONȚINUTUL ȘI MODUL DE ÎNTOCMIRE A RAPORTULUI PRIVIND FLUXUL CAPITALULUI PROPRIU .....	232
9.8. NOTA EXPLICATIVĂ LA RAPORTUL FINANCIAR PE ANUL 2001 AL C.Î. "ALTERNATIVA".....	237
<b>INDICAȚII METODICE PRIVIND PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN COOPERATIVELE DE ÎNȚEPRINZĂTOR.....</b>	<b>240</b>
<b>BIBLIOGRAFIE.....</b>	<b>253</b>
<b>ANEXE.....</b>	<b>254</b>

**Stimați cititori!**

**În cazul în care Dumneavoastră aveți obiecții și sugestii Vă rugăm să ne contactați la adresa:**

***Asociația Contabililor și Auditorilor  
Profesioniști din Republica Moldova (ACAP)  
Republica Moldova, Chișinău, MD-2012,  
str. M. Varlaam 65, bir. 411, 434, 435.  
Tel. (373-2) 21-35-92, 22-19-25,  
tel./fax 22-19-25  
e-mail: [acap@moldnet.md](mailto:acap@moldnet.md)  
www: <http://acap.ngo.moldnet.md>***