



GHID PRACTIC PRIVIND CONTABILITATEA PARTIDELOR POLITICE



**Editura CECCAR, București,
2024**



Ghid practic privind CONTABILITATEA PARTIDELOR POLITICE

Editura CECCAR, București, 2024

Autorii în ordine alfabetică:

Monica Marilena Avram	dr. ec., director adjunct al Direcției de legislație și reglementări contabile, Ministerul Finanțelor
Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru	prof. univ. dr., Departamentul de Contabilitate și Audit, Academia de Studii Economice din București
Steliana Busuioceanu	conf. univ. dr., Departamentul Finanțe, Contabilitate și Teorie Economică, Facultatea de Științe Economice și Administrarea Afacerilor, Universitatea Transilvania din Brașov
Toni Greblă	președintele Autorității Electorale Permanente
Alexandra Lazăr	dr. ec., director al Direcției de legislație și reglementări contabile, Ministerul Finanțelor
Mirela Păunescu	conf. univ. dr., Departamentul de Contabilitate și Audit, Academia de Studii Economice din București
Adriana-Florina Popa	conf. univ. dr., Departamentul de Contabilitate și Audit, Academia de Studii Economice din București
Constantin Rada	director general al Departamentului de control al finanțării partidelor politice și a campaniilor electorale, Autoritatea Electorală Permanentă
Robert-Aurelian Șova	prof. univ. dr., vicepreședinte al Consiliului superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
Carmen-Raluca Voicu-Toader	consilier parlamentar în cadrul Departamentului de control al finanțării partidelor politice și a campaniilor electorale, Autoritatea Electorală Permanentă

Editor: Editura CECCAR
Intrarea Pielari nr. 1, sector 4, București
Telefon: 021 330 88 69 / 70 / 71
E-mail: edituraceccar@ceccar.ro
www.ceccar.ro

© Toate drepturile pentru prezenta ediție sunt rezervate CECCAR (Editurii CECCAR).
Orice reproducere parțială sau totală este interzisă.

CUPRINS

PARTEA I. Reglementări legale privind finanțarea campaniilor electorale	5
Capitolul 1. Mandatarii financiari	5
Capitolul 2. Deschiderea conturilor bancare pentru campania electorală	8
Capitolul 3. Contribuțiile pentru campania electorală	9
3.1. Contribuțiile partidelor politice și ale organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale pentru campania electorală	9
3.2. Contribuțiile candidaților	9
Capitolul 4. Cheltuielile electorale	12
Capitolul 5. Materialele de propagandă electorală	14
Capitolul 6. Raportarea cheltuielilor la Autoritatea Electorală Permanentă	16
Capitolul 7. Rambursarea cheltuielilor electorale	17
 PARTEA II. Reglementări contabile aplicabile de către un partid politic	 20
Capitolul 1. Obligații impuse de reglementările contabile	20
1.1. Acte normative relevante	20
1.2. Aspecte privind ținerea contabilității. Reglementări contabile aplicabile	20
1.3. Registrele, jurnalele și alte documente contabile obligatorii	22
Capitolul 2. Tratamente contabile specifice activelor imobilizate și activelor circulante	25
2.1. Activele imobilizate: reglementări privind entitățile care aplică OMFP nr. 3.103/2017. Particularități în cazul partidelor politice	25
2.2. Exemple practice privind contabilizarea imobilizărilor. Aspecte specifice privind partidele politice	26
2.3. Imobilizări corporale deținute în regim de leasing financiar	38
2.4. Particularități privind contabilitatea stocurilor	46
Capitolul 3. Contabilitatea decontărilor cu terții	52
3.1. Delimitări privind terții	52
3.2. Recunoașterea și evaluarea creanțelor și datoriilor	52
3.3. Decontări cu personalul, asigurările și protecția socială	58
Capitolul 4. Contabilitatea cheltuielilor	62
4.1. Organizarea și conducerea contabilității cheltuielilor curente în cazul partidelor politice	62
4.2. Contractul de comodat și contractul de locațiune	63
4.3. Stimulente acordate în cadrul contractelor de leasing operațional	66
4.4. Cheltuieli și beneficii de natură salarială	67

Capitolul 5. Contabilitatea veniturilor	76
5.1. Modalități și surse de finanțare ale activității curente a partidelor politice	76
5.2. Organizarea și conducerea contabilității curente a veniturilor la partidele politice	82
Capitolul 6. Contabilitatea capitalurilor proprii	101
Capitolul 7. Monografie contabilă generală privind înregistrarea principalelor operațiuni ale activității curente la nivelul unei filiale a unui partid politic	108
Capitolul 8. Monografie contabilă generală privind finanțarea campaniilor electorale la nivelul unei filiale a unui partid politic	121
PARTEA III. Lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar	123
Capitolul 1. Lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar	123
1.1. Balanța conturilor înainte de inventariere	123
1.2. Inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii	124
1.3. Contabilitatea operațiunilor de regularizare	131
1.4. Determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea excedentului sau finanțarea deficitului	149
1.5. Alte aspecte relevante înainte de redactarea situațiilor financiare	155
1.6. Particularități privind obligațiile de raportare, componența, întocmirea și verificarea situațiilor financiare ale partidelor politice	156
PARTEA IV. Reorganizarea partidelor politice	160
Capitolul 1. Reguli generale referitoare la reorganizare	160
Capitolul 2. Fuziunea partidelor politice	162
Capitolul 3. Divizarea partidelor politice	172
Capitolul 4. Încetarea existenței partidelor politice	183
Bibliografie selectivă	185

PARTEA I. Reglementări legale privind finanțarea campaniilor electorale

Principalele acte normative incidente sunt:

- ▶ Legea nr. 334/2006 privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- ▶ Hotărârea Guvernului nr. 10/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006 privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale, cu modificările ulterioare.

Capitolul 1. Mandatarii financiari

Partidele politice, alianțele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți care vor participa la alegeri, individual sau într-o alianță politică ori electorală, au obligația să își desemneze mandatarii financiari coordonatori, respectiv mandatarii financiari pentru fiecare județ, pentru municipiul București și pentru fiecare sector al municipiului București, în funcție de tipul de alegeri.

Partidul politic, alianța politică și organizația cetățenilor aparținând minorităților naționale sau candidatul independent care participă la alegeri la nivel național sau doar într-un județ, într-un sector al municipiului București sau numai în municipiul București își desemnează câte un singur mandatar financiar, care va avea calitatea de mandatar financiar coordonator.

Partidele politice care fac parte din aceeași alianță pot desemna aceiași mandatarii financiari.

Mai multe partide, organizații ale cetățenilor aparținând minorităților naționale sau candidați independenți nu pot folosi serviciile aceluiași mandatar, indiferent de nivel. Candidații nu pot fi mandatarii financiari.

Poate fi desemnată ca mandatar financiar numai persoana fizică ce are calitatea de expert contabil sau contabil autorizat, respectiv numai persoana juridică ce oferă servicii specializate de contabilitate.

Prin excepție, în cazul în care mandatarul financiar nu are calitatea de expert contabil sau de contabil autorizat, partidul politic, organizația cetățenilor aparținând minorităților naționale sau candidatul independent, după caz, are obligația de a încheia un contract de asistență de specialitate cu persoane fizice autorizate sau persoane juridice, specializate în oferirea serviciilor de contabilitate.

Atribuțiile mandatarilor financiari pot fi realizate în baza unui contract cu titlu gratuit sau cu titlu oneros, după caz, începând cu data desemnării până la data îndeplinirii tuturor atribuțiilor legale, respectiv până la data restituirii sumelor rambursate și/sau necheltuite cuvenite candidaților.

În vederea înregistrării mandatarilor financiari, partidele politice, alianțele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți sau persoanele desemnate de către aceștia vor depune la Autoritatea Electorală Permanentă următoarele documente:

- a) cererile de înregistrare a mandatarilor financiari;
- b) copiile actelor de identitate, în cazul persoanelor fizice, sau extrase din registrul comerțului, în cazul persoanelor juridice;
- c) copiile documentelor care atestă calitatea de expert contabil sau contabil autorizat a persoanelor fizice, cum ar fi copie de pe carnetul de expert contabil sau de contabil autorizat cu viza pentru anul în curs, certificată pentru conformitate cu originalul;
- d) copiile atestatelor pentru persoanele juridice specializate în oferirea de servicii de contabilitate;
- e) copiile contractelor de asistență de specialitate cu persoane fizice autorizate sau persoane juridice specializate în oferirea de servicii de contabilitate pentru mandatarii financiari care nu au calitatea de expert contabil sau de contabil autorizat;
- f) copiile contractelor încheiate între partidul politic, organizația cetățenilor aparținând minorităților naționale sau candidatul independent, după caz, și mandatarii financiari;
- g) împuternicirea partidului politic sau a organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale sau candidatului independent, după caz, precum și acceptul mandatarilor financiari.

Documentele necesare înregistrării mandatarului financiar și mandatarului financiar coordonator se depun la sediul central sau teritorial al Autorității Electorale Permanente, după caz.

Mandatarii financiari înregistrați la Autoritatea Electorală Permanentă pot fi înlocuiți ori-când de către partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți care i-au desemnat, în baza acelorași condiții de înregistrare.

La data înregistrării la Autoritatea Electorală Permanentă, mandatarul financiar coordonator primește un cod unic de identificare al partidului politic, organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale, alianței politice sau al candidatului independent, după caz, care va fi imprimat pe toate materialele de propagandă electorală care vor fi produse și utilizate în campania electorală aparținând partidului politic, organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale, alianței politice sau candidatului independent pe care îl reprezintă.

Înregistrarea mandatarului financiar trebuie realizată de către fiecare partid politic, alianță politică, organizație a cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidat independent în termenul și condițiile prevăzute de lege pentru următoarele motive:

- a) numai mandatarul financiar coordonator întocmește și depune raportările obligatorii către Autoritatea Electorală Permanentă;
- b) candidatului declarat ales nu i se poate valida mandatul dacă raportul detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale ale partidului politic, organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale sau ale candidatului independent nu a fost depus de către mandatarul financiar coordonator, în condițiile legii;
- c) în lipsa unui mandatar financiar, cheltuielile electorale nu pot fi angajate, efectuate și rambursate.

Mandatarul financiar coordonator are următoarele atribuții principale:

- a) asigură evidența operațiunilor financiare derulate prin contul destinat finanțării campaniei electorale;
- b) supervizează activitatea celorlalți mandatarii financiari ai partidului politic sau ai organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale și centralizează evidențele acestora;

- c) poate aviza angajarea cheltuielilor electorale;
- d) centralizează și transmite Autorității Electorale Permanente informațiile comunicate de mandatarii financiari desemnați la nivel județean, la nivelul municipiului București și la nivelul sectoarelor municipiului București privind contribuțiile și cheltuielile electorale realizate de către formațiunea politică sau de către candidat;
- e) întocmește raportul detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale;
- f) transmite Autorității Electorale Permanente documentele și rapoartele prevăzute de Legea nr. 334/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în scris și în format electronic;
- g) întocmește și depune la Autoritatea Electorală Permanentă cererea de rambursare a cheltuielilor aferente campaniei electorale;
- h) depune la Autoritatea Electorală Permanentă lista candidaților care au depus și către care urmează să se facă restituirea contribuțiilor încasate pentru campania electorală, vizată de conducerea partidului politic la nivel județean, la nivelul sectoarelor municipiului București, la nivelul municipiului București sau la nivel central, după caz;
- i) poate efectua plăți din contul bancar deschis pentru campania electorală la nivelul său de competență pe baza împuternicirii scrise a competitorului electoral;
- j) notifică Autoritatea Electorală Permanentă cu privire la conturile și/sau subconturile bancare deschise pentru campania electorală, înaintea efectuării oricărei operațiuni.

Mandatarul financiar desemnat la nivel județean, la nivelul municipiului București sau la nivelul sectoarelor municipiului București, în funcție de tipul alegerilor, are următoarele atribuții principale:

- a) organizează evidența operațiunilor financiare efectuate pentru campania electorală și verifică legalitatea acestora, la nivelul la care a fost desemnat;
- b) la primirea contribuției electorale, verifică și înregistrează contribuitorul în formularul al cărui model este prevăzut în anexa nr. 14 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- c) avizează angajarea cheltuielilor electorale din punctul de vedere al îndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 28 alin. (1) lit. a), c) și d) din Legea nr. 334/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- d) transmite, de îndată, mandatarului financiar coordonator, prin mijloace electronice, informațiile referitoare la contribuții și cheltuieli;
- e) efectuează operațiunile de plăți din contul bancar deschis pentru campania electorală la nivelul său de competență pe baza împuternicirii scrise a partidului politic, organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale sau a candidatului independent, după caz;
- f) transmite mandatarului financiar coordonator datele și informațiile necesare întocmirii raportului detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale.

Capitolul 2. Deschiderea conturilor bancare pentru campania electorală

Partidele politice, alianțele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți deschid conturi și/sau subconturi bancare ce vor fi folosite pentru campania electorală, după cum urmează:

- a) un cont sau un subcont bancar la nivel central;
- b) câte un cont sau un subcont bancar la nivelul fiecărui județ și al municipiului București, la nivelul sectoarelor municipiului București sau la nivel de circumscripție electorală externă, după caz.

Partidele politice care doresc să utilizeze venituri din subvenții de la bugetul de stat pentru finanțarea campaniei electorale vor deschide la nivel central un cont sau un subcont bancar distinct, precum și câte un cont sau un subcont bancar distinct cu aceeași destinație la nivel județean, la nivelul sectoarelor municipiului București și la nivelul municipiului București sau la nivel de circumscripție electorală externă, în funcție de tipul alegerilor.

Candidatul independent deschide un cont sau un subcont bancar pentru campania electorală.

Toate operațiunile de încasări și plăți privind campania electorală se efectuează numai prin conturile sau subconturile bancare deschise pentru campania electorală, notificate în prealabil Autorității Electorale Permanente.

Lista conturilor și subconturilor bancare deschise pentru campania electorală se notifică de către mandatarul financiar coordonator Autorității Electorale Permanente.

De la data notificării Autorității Electorale Permanente, conturile și subconturile bancare deschise pentru campania electorală sunt destinate exclusiv încasării contribuțiilor electorale, respectiv efectuării plății cheltuielilor electorale, fiind interzisă derularea altor tipuri de tranzacții.

Prin conturile și subconturile bancare de subvenții se vor efectua numai transferuri având ca sursă de finanțare subvențiile primite de la bugetul de stat și se vor efectua plăți ale cheltuielilor electorale realizate distinct din subvenții.

Nu sunt permise transferurile de fonduri între cele două tipuri de conturi bancare deschise pentru finanțarea campaniei electorale (finanțare privată versus finanțare publică), fiecare cont având surse de finanțare distincte care trebuie evidențiate și gestionate separat și corespunzător.

Conturile și subconturile bancare pentru campania electorală rămân deschise până la data restituirii către candidați a sumelor de bani necheltuite sau rambursate de Autoritatea Electorală Permanentă, conform legii.

Alimentarea contului sau a subcontului bancar central pentru campania electorală se poate face de la data înregistrării mandatarului financiar coordonator și până la data încheierii campaniei electorale, numai din:

- a) contribuții electorale ale candidaților;
- b) transferuri de fonduri din contul sau subcontul bancar de campanie deschis la nivel central.

Din contul sau subcontul bancar central pentru campania electorală se pot transfera, prin virament bancar, sume în celelalte conturi și/sau subconturi bancare pentru campania electorală și se pot face plăți numai pentru cheltuielile electorale proprii, efectuate la nivelul respectiv, în funcție de tipul de alegeri.

Din contul bancar central de subvenții se pot transfera sume de bani în limitele prevăzute de lege în celelalte conturi și/sau subconturi bancare deschise pentru campania electorală, în funcție de tipul de alegeri, și se vor efectua plăți ale cheltuielilor electorale realizate distinct din subvenții.

Capitolul 3. Contribuțiile pentru campania electorală

3.1. Contribuțiile partidelor politice și ale organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale pentru campania electorală

Partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți pot contribui cu sume de bani la campania electorală proprie până la concurența limitelor totale prevăzute de Legea nr. 334/2006, în funcție de tipul de alegeri.

Contribuțiile partidelor politice și ale organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale pot proveni numai din transferuri ale fondurilor obținute din următoarele surse de finanțare:

- a) cotizații ale membrilor de partid;
- b) donații, legate și alte liberalități;
- c) venituri provenite din activități proprii, conform legii;
- d) subvenții de la bugetul de stat;
- e) împrumuturi în bani de la persoane fizice și juridice.

În cel mult trei zile lucrătoare de la data depunerii sau virării unei sume de bani provenite din fonduri obținute din sursele de finanțare a unui partid politic în contul sau subcontul bancar pentru campania electorală deschis la nivel central, partidul politic sau organizația cetățenilor aparținând minorităților naționale are obligația de a-i preda mandatarului financiar coordonator o declarație cu indicarea sursei contribuției, respectiv: cotizați, donații, venituri provenite din activități proprii, împrumuturi în bani de la persoane fizice și juridice sau subvenții de la bugetul de stat, după caz.

Fondurile transferate din contul sau subcontul bancar central pentru campania electorală în conturile și/sau subconturile bancare pentru campania electorală deschise la nivel teritorial trebuie declarate la Autoritatea Electorală Permanentă de către mandatarul financiar, în termen de trei zile lucrătoare de la data încasării în contul sau subcontul bancar notificat Autorității Electorale Permanente.

Fondurile transferate din contul sau subcontul central pentru campania electorală, inclusiv cele provenite din subvenții de la bugetul de stat, în conturile și/sau subconturile bancare pentru campania electorală deschise la nivel teritorial vor fi cuprinse în calculul limitelor maxime ale contribuțiilor electorale care pot fi depuse la nivelul respectiv.

Contribuțiile pentru campania electorală pot fi depuse în conturile bancare notificate Autorității Electorale Permanente numai până la data încheierii campaniei electorale.

3.2. Contribuțiile candidaților

Contribuțiile candidaților pentru campania electorală pot proveni exclusiv din următoarele surse:

- a) venituri proprii ale acestora;
- b) donații primite de la persoane fizice;
- c) împrumuturi de la persoane fizice sau contractate cu instituții de credit.

Limitele maxime ale contribuțiilor ce pot fi depuse sau virate de către candidați sau de către mandatarii financiari desemnați la nivel central sau teritorial, în conturile și/sau subconturile

bancare pentru campania electorală deschise la nivel central sau teritorial, sunt cele prevăzute de art. 28 alin. (12) din Legea nr. 334/2006, după caz, în funcție de tipul alegerilor, respectiv:

- a) 60 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de deputat sau de senator;
- b) un salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul local al comunei;
- c) trei salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul local al orașului;
- d) cinci salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul local al municipiului;
- e) 30 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul local al municipiului reședință de județ;
- f) 50 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul de sector al municipiului București;
- g) 500 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la Consiliul General al Municipiului București;
- h) 100 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare listă de candidați la consiliul județean;
- i) cinci salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de primar al comunei;
- j) șapte salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de primar al orașului;
- k) 10 salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de primar al municipiului;
- l) 50 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de primar al municipiului reședință de județ;
- m) 100 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de primar de sector al municipiului București;
- n) 200 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de președinte al consiliului județean și de primar al municipiului București;
- o) 750 de salarii de bază minime brute pe țară pentru fiecare candidat la funcția de parlamentar european;
- p) 20.000 de salarii de bază minime brute pe țară pentru candidatul la funcția de Președinte al României.

Contribuțiile pentru campania electorală se depun sau se virează în conturile sau subconturile bancare deschise pentru campania electorală numai de către candidați sau de către mandatarul financiar, la împuternicirea acestora, până cel mai târziu la data încheierii campaniei electorale.

În cazul listelor de candidați pentru consilii, contribuțiile pot fi depuse de către orice candidat din lista formațiunii politice.

Donățiile care vor fi folosite de către candidați drept contribuții pentru campania electorală trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) să respecte plafoanele stabilite de lege pentru donațiile către partidele politice;
- b) să fie primite numai în conturile bancare proprii, în cazul în care valoarea acestora este mai mare de 10 salarii de bază minime brute pe țară;

- c) să fie însoțite de declarații ale donatorilor privind sursa acestora, în cazul în care nu provin din veniturile proprii.

La acceptarea donațiilor, indiferent de modul și forma în care au fost făcute, candidatul trebuie să verifice și să înregistreze în mod corespunzător identitatea donatorilor în formularul prevăzut în anexa nr. 3 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006.

Împrumuturile primite de către candidați drept contribuții pentru campania electorală pot fi doar în bani, de la persoane fizice și/sau de la instituții de credit, și trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) să fie contractate numai prin acte autentice notariale, însoțite de documente de predare-primire, în contract prevăzându-se modul și termenul de restituire a acestora, în cazul împrumuturilor contractate cu persoane fizice;
- b) să fie efectuate și restituite doar prin virament bancar, în cazul împrumuturilor în bani de la persoane fizice și/sau de la instituții de credit.

Este interzisă finanțarea în orice mod a campaniei electorale de către:

- ◇ orice autoritate publică, instituție publică, regie autonomă, companie națională, societate reglementată de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ori instituție de credit, la care sunt acționari majoritari statul sau unități administrativ-teritoriale, ori de către societăți reglementate de Legea nr. 31/1990 care desfășoară activități finanțate din fonduri publice. Interdicția se aplică și în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990 care, cu 12 luni înainte de începerea campaniei electorale, au desfășurat activități finanțate din fonduri publice, conform legii;
- ◇ syndicate, culte religioase, asociații ori fundații de naționalitate română sau de altă naționalitate decât cea română;
- ◇ persoane fizice care nu au cetățenia română sau persoane juridice de altă naționalitate decât cea română, cu excepția persoanelor fizice cetățeni ai statelor membre ale Uniunii Europene care au domiciliul în România și dețin calitatea de membru al partidului politic la a cărui campanie electorală contribuie financiar.

Nu pot fi primite donații care au alt obiect decât sume de bani și nu pot fi acceptate servicii prestate cu titlu gratuit pentru finanțarea campaniei electorale.

Capitolul 4. Cheltuielile electorale

Eficiența și oportunitatea cheltuielilor pentru campania electorală se hotărăsc de către partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți, cu respectarea prevederilor Legii nr. 334/2006.

Cheltuielile aferente campaniei electorale trebuie să respecte următoarele condiții:

- a) să provină numai din contribuții ale candidaților sau ale formațiunilor politice;
- b) să fie angajate numai cu viza prealabilă a mandatarului financiar competent;
- c) să se încadreze în limitele prevăzute de Legea nr. 334/2006;
- d) să fie efectuate numai pentru promovarea candidaților și a programelor electorale proprii.

Limitele maxime ale cheltuielilor electorale trebuie să se încadreze în limitele maxime ale contribuțiilor pentru campania electorală pentru fiecare circumscripție electorală și funcție eligibilă în parte, în funcție de tipul alegerilor.

Cheltuielile efectuate nu pot fi mai mari decât contribuțiile electorale depuse.

Organizarea unui al doilea tur de scrutin presupune reducerea la jumătate a limitelor contribuțiilor electorale și ale cheltuielilor electorale.

În campania electorală, competitorii electorali pot utiliza contribuțiile numai pentru următoarele categorii de cheltuieli:

Tipurile de cheltuieli permise pentru campania electorală	Procentul admisibil*
Cheltuieli pentru producția și difuzarea materialelor de propagandă electorală la radio, televiziune și în presa scrisă	40%
Cheltuieli pentru producția și difuzarea materialelor de propagandă electorală online	30%
Cheltuieli pentru cercetări sociologice	30%
Cheltuieli pentru afișe electorale	20%
Cheltuieli pentru broșuri, pliante și alte materiale de propagandă electorală tipărite	50%
Cheltuieli aferente serviciilor de telefonie și internet, cheltuieli de transport și cazare ale candidaților, cheltuieli de hrană, cazare și transport ale voluntarilor și ale membrilor partidului politic, cheltuieli pentru închirierea de spații și echipamente, cheltuieli pentru vestimentația voluntarilor și a membrilor partidului politic înscrisă cu denumirea sau numele competitorului electoral, cheltuieli de protocol destinate organizării de reuniuni electorale, cheltuieli pentru asistență juridică și alte tipuri de consultanță, precum și pentru plata serviciilor mandatarilor financiari	30%
Cheltuieli pentru comisioane bancare	Variabil

* Plafoanele stabilite în tabel se determină prin raportare la fiecare județ, la municipiul București, la nivelul sectoarelor municipiului București sau la nivel de circumscripție electorală externă, după caz, respectiv la nivel central, prin raportare la valoarea maximă a cheltuielilor electorale la care are dreptul competitorul electoral în aceste circumscripții electorale și la nivel central, după caz, în funcție de tipul de alegeri.

Cheltuielile privind realizarea materialelor de propagandă electorală sunt suportate exclusiv de către partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și de către candidații independenți, după caz.

Facturile vor fi întocmite separat pentru fiecare tip/destinație de cheltuială electorală, cu menționarea, în mod obligatoriu, a circumscripției electorale și a funcției eligibile, în funcție de tipul de alegeri.

Ordinele de plată vor cuprinde în mod obligatoriu mențiuni privind numărul facturii, tipul de material de propagandă electorală sau serviciu aferent campaniei electorale.

În cel mult trei zile lucrătoare de la data angajării cheltuielilor de către formațiunea politică sau de către candidat, după caz, mandatarul financiar competent îi comunică Autorității Electorale Permanente, după caz, valoarea și destinația acestora.

Emiterea facturilor se va face cel mai târziu până la data încheierii campaniei electorale, facturile emise după această dată nefiind luate în considerare pentru rambursarea cheltuielilor electorale.

Capitolul 5. Materialele de propagandă electorală

Este considerat material de propagandă electorală orice material scris, audio sau video care îndeplinește următoarele condiții:

- a) se referă în mod direct la un candidat sau la un partid politic care participă la alegeri, clar identificat;
- b) este utilizat în perioada campaniei electorale;
- c) are obiectiv electoral și se adresează publicului larg;
- d) depășește limitele activității jurnalistice de informare a publicului.

În campania electorală, partidele politice, alianțele politice și organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale care participă la alegeri, precum și candidații independenți pot finanța **numai** următoarele tipuri de materiale de propagandă electorală:

- a) afișe electorale cu dimensiuni de cel mult 500 mm o latură și 350 mm cealaltă latură; afișele electorale prin care se convoacă o reuniune electorală vor avea 400 mm o latură și 250 mm cealaltă latură și vor fi amplasate în locurile speciale pentru afișaj;
- b) materiale de propagandă electorală audio sau video, difuzate de mass-media audiovizuală;
- c) publicitate în presa scrisă;
- d) materiale de propagandă electorală online;
- e) broșuri, pliante și alte materiale tipărite.

Prin materiale tipărite din aceeași categorie cu broșurile și pliantele se înțelege materialele tipărite pe suport de hârtie, precum calendare, fluturași, flyere etc.

Următoarele tipuri de acțiuni și materiale de propagandă electorală nu pot fi finanțate în campania electorală:

- a) utilizarea vehiculelor inscripționate sau colantate cu sloganuri de campanie, imagini ale candidaților, precum și orice alte referiri la competitorii electorali;
- b) utilizarea vehiculelor care difuzează materiale audio, în mers sau staționar;
- c) spectacole, serbări, focuri de artificii etc.;
- d) bannere, mesh-uri, corturi publicitare, pavilioane publicitare, panouri publicitare mobile, steaguri publicitare, calcane, ecrane publicitare, indicatoare publicitare direcționale, structuri de publicitate autoportante, mijloace de publicitate, panouri publicitare, proiecte publicitare speciale, publicitate luminoasă, publicitate pe vehicule.

În campania electorală, partidelor politice, organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidaților independenți le este interzisă efectuarea de cheltuieli în legătură cu oferirea, darea sau distribuirea către alegători, în mod direct sau indirect, de măști, dezinfectanți, odorizante auto, pixuri, căni, ceasuri, tricouri, jachete, geți, impermeabile, pelerine, veste, șepci, căciuli, fulare, sacoșe, pungi, umbrele, găleți, brichete, chibrituri, produse alimentare, produse alcoolice, țigări și a altor asemenea produse.

Partidele politice, alianțele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți au obligația de a imprima, în mod vizibil, pe toate materialele de propagandă electorală tipărite, următoarele date:

- a) numele candidatului independent, denumirea partidului politic, a alianței electorale/alianței politice din care acesta face parte sau a organizației cetățenilor aparținând minorităților naționale, după caz;
- b) denumirea operatorului economic care le-a realizat;
- c) codul unic de identificare atribuit de Autoritatea Electorală Permanentă la desemnarea mandatarului financiar coordonator;
- d) tirajul, pentru afișe electorale și broșuri, pliante și alte materiale tipărite.

Înainte de difuzarea materialelor de propagandă electorală audiovideo, mass-media audiovizuală are obligația să comunice toate datele de mai sus, cu excepția celor prevăzute la litera d).

Producerea și difuzarea de materiale de propagandă electorală în alte condiții decât cele prevăzute de Legea nr. 334/2006 sunt interzise.

Partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale și candidații independenți nu pot produce materiale de propagandă electorală în regie proprie.

În termen de 30 de zile de la data încheierii campaniei electorale, competitorii electorali au obligația de a transmite la Autoritatea Electorală Permanentă o declarație cuprinzând informații privind descrierea materialelor de propagandă electorală online, producția, perioada și spațiul de difuzare ale acestora, sub sancțiunea prevăzută de lege.

Partidele politice pot primi materiale de propagandă care se folosesc numai în cadrul campaniei electorale pentru alegerea reprezentanților României în Parlamentul European de la organizații politice internaționale la care partidul politic respectiv este afiliat sau de la partide politice ori formațiuni politice aflate în relații de colaborare politică.

Capitolul 6. Raportarea cheltuielilor la Autoritatea Electorală Permanentă

În termen de 15 zile de la data desfășurării alegerilor, mandatarii financiari coordonatori ai partidelor politice, organizațiilor cetățenilor aparținând minorităților naționale sau ai candidaților independenți sunt obligați să depună la Autoritatea Electorală Permanentă, în scris și în format electronic editabil, următoarele documente:

- a) raportul detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale, conform modelului prevăzut în anexa nr. 17 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- b) declarația privind cuantumul total al datoriilor înregistrate în urma campaniei electorale, conform modelului prevăzut în anexa nr. 18 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- c) declarația privind numărul de materiale de propagandă electorală produse și utilizate, defalcat pe categorii, conform modelului prevăzut în anexa nr. 19 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- d) declarația privind respectarea plafoanelor maxime pentru cheltuielile electorale, conform modelului prevăzut în anexa nr. 20 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- e) lista furnizorilor serviciilor și/sau bunurilor utilizate în campania electorală;
- f) declarațiile candidatului privind proveniența contribuțiilor electorale, conform modelului prevăzut în anexa nr. 21 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- g) formularele de înregistrare a contribuitorilor, al căror model este prevăzut în anexa nr. 14 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006; se anexează documentele justificative privind sursa de proveniență a contribuției electorale, excepție făcând cea provenită din venituri proprii;
- h) împuternicirile scrise privind depunerea sau virarea contribuțiilor electorale ale candidatului;
- i) declarația reprezentantului legal al partidului politic sau al organizației cetățenilor români aparținând minorităților naționale, după caz, cu privire la neefectuarea cheltuielilor electorale din venituri destinate activității curente.

Raportul detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale întocmit pentru partidul politic la nivel central va fi semnat și datat de către mandatarul financiar coordonator și va fi întocmit pe baza declarațiilor și rapoartelor detaliate ale veniturilor și cheltuielilor electorale întocmite de către mandatarii financiari desemnați la nivelul circumscripțiilor electorale.

Raportul detaliat al veniturilor și cheltuielilor electorale întocmit pentru o alianță electorală va fi semnat și datat de către mandatarul financiar coordonator al alianței și va fi întocmit pe baza declarațiilor și rapoartelor detaliate ale veniturilor și cheltuielilor electorale ale fiecărui partid politic care face parte din alianța electorală.

Capitolul 7. Rambursarea cheltuielilor electorale

Rambursarea sumelor aferente cheltuielilor efectuate în circumscripțiile electorale, în funcție de tipul alegerilor, precum și a celor efectuate la nivel central se realizează în termen de 90 de zile de la data alegerilor pentru sumele validate de Autoritatea Electorală Permanentă, sub condiția obținerii a cel puțin 3% din voturile valabil exprimate așa cum sunt prevăzute de art. 48 din Legea nr. 334/2006.

Organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale care au obținut un mandat de deputat la nivel național au dreptul de a obține rambursarea cheltuielilor electorale.

În cel mult 30 de zile de la data alegerilor, mandatarul financiar coordonator depune la Autoritatea Electorală Permanentă cererea de rambursare a cheltuielilor electorale, conform modelului prevăzut în anexa nr. 23 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006, însoțită de documentele justificative.

Cererea de rambursare depusă după 30 de zile de la data alegerilor nu este luată în considerare.

În cererea de rambursare vor fi incluse numai cheltuielile efectuate sau angajate pe durata campaniei electorale și plătite până cel târziu la data depunerii cererii.

Dacă pentru verificarea legalității încasărilor și plăților efectuate în campania electorală sunt necesare declarații și documente suplimentare, termenul se prelungește cu cel mult 15 zile.

Depunerea după data-limită a cererii de rambursare a cheltuielilor electorale de către mandatarul financiar coordonator și desemnarea de către reprezentantul legal al partidului politic sau împuternicitul acestuia, conform statutului, încălcarea obligației de a depune documentele prevăzute de art. 54 și art. 59 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006, lipsa documentelor justificative sau caracterul incomplet al acestora, precum și nedepunerea eventualelor declarații și documente suplimentare solicitate de Autoritatea Electorală Permanentă pot atrage nerambursarea totală sau parțială, după caz, a sumelor aferente cheltuielilor electorale.

În cazul neîndeplinirii condițiilor de rambursare de către partidul politic, organizația cetățenilor aparținând minorităților naționale sau de către candidatul independent care a formulat și a depus cerere de rambursare, Autoritatea Electorală Permanentă adoptă o decizie de nerambursare a cheltuielilor electorale, care poate fi contestată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, conform Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Nu se rambursează:

- a) sumele de bani aferente cheltuielilor care depășesc plafoanele stabilite conform art. 37 din Legea nr. 334/2006;
- b) sumele de bani aferente cheltuielilor finanțate din alte surse decât cele prevăzute de Legea nr. 334/2006;
- c) sumele de bani utilizate în campania electorală cu încălcarea prevederilor art. 38 alin. (2) din Legea nr. 334/2006;
- d) sumele de bani aferente cheltuielilor electorale care au fost finanțate din subvenții primite de la bugetul de stat.

Rambursarea cheltuielilor electorale se realizează în baza extraselor de cont bancar, care vor conține mențiuni privind factura plătită, a facturilor, care vor conține mențiuni privind tipul de serviciu furnizat, și a ordinelor de plată, care vor conține mențiuni privind tipul cheltuielii, sau a bonului fiscal, în cazul în care cheltuielile au fost efectuate prin intermediul unui card asociat contului bancar pentru campania electorală, precum și a următoarelor documente:

- ◇ **pentru producția și difuzarea materialelor de propagandă electorală la radio și televiziune:** procesele-verbale de recepție a materialelor de propagandă electorală audiovizuale produse și declarația privind datele și orele difuzării materialelor de propagandă electorală la postul de radio/televiziune, conform modelului prevăzut în anexa nr. 24 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- ◇ **pentru producția și difuzarea materialelor de propagandă electorală în presa scrisă:** declarația privind data apariției publicației și tirajul, conform modelului prevăzut în anexa nr. 25 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006, și câte un exemplar al fiecărei publicații;
- ◇ **pentru producția și difuzarea materialelor de propagandă electorală online:** declarația privind postarea pe internet a materialului de propagandă electorală, conform modelului prevăzut în anexa nr. 26 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006, și câte un exemplar, pe suport electronic, al fiecărui material de propagandă electorală online;
- ◇ **pentru cercetări sociologice:** o copie scrisă a rezultatelor cercetării sociologice;
- ◇ **pentru producția și difuzarea afișelor electorale:** procesele-verbale de recepție a afișelor electorale sau orice alte documente justificative care atestă realitatea cheltuielii, lista de distribuție a afișelor electorale, cuprinzând numărul de afișe electorale din fiecare localitate, și orice alte documente justificative privind distribuția acestora și câte un exemplar al fiecărui tip de afiș electoral;
- ◇ **pentru producția și difuzarea broșurilor, pliantelor și a altor materiale de propagandă electorală tipărite:** procesele-verbale de recepție a broșurilor, pliantelor și a altor materiale de propagandă electorală tipărite sau orice alte documente justificative care atestă realitatea cheltuielii, lista de distribuție a broșurilor, pliantelor și a altor materiale de propagandă electorală tipărite și orice alte documente justificative privind distribuția acestora și câte un exemplar al fiecărui tip de broșură, pliant și material tipărit de propagandă electorală;
- ◇ **pentru închirierea de spații și echipamente:** fotografii ale spațiilor și ale echipamentelor închiriate;
- ◇ **pentru organizarea de evenimente cu tematică politică, economică, culturală sau socială:** declarația reprezentantului legal al formațiunii politice privind numărul de participanți, conform modelului prevăzut în anexa nr. 27 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- ◇ **pentru vestimentația voluntarilor și a membrilor partidului politic, inscripționată cu denumirea sau numele competitorului electoral:** procesul-verbal de recepție;
- ◇ **pentru asistență juridică și alte tipuri de consultanță:** contractele încheiate.

Documentele justificative vor fi depuse în original și copie. Copiile exemplarelor originale ale documentelor justificative sunt certificate pentru conformitate cu originalul de către reprezentanții Autorității Electorale Permanente.

Exemplele originale ale documentelor justificative se restituie mandatarilor financiari după finalizarea controlului veniturilor și cheltuielilor electorale.

Partidele politice, organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale, precum și candidații independenți care nu depun toate documentele justificative pot asigura completarea acestora până cel mai târziu la data expirării termenului de 30 de zile de la data alegerilor.

Partidele politice și organizațiile cetățenilor aparținând minorităților naționale, prin intermediul mandatarilor financiari coordonatori, au obligația de a restitui candidaților, în termen de 30 de zile de la data rambursării de către Autoritatea Electorală Permanentă, sumele rambursate și sumele necheltuite, conform listei candidaților, depuse la Autoritatea Electorală Permanentă.

PARTEA II. Reglementări contabile aplicabile de către un partid politic

Capitolul 1. Obligații impuse de reglementările contabile

În acest capitol vom prezenta succint care sunt obligațiile impuse de lege în sarcina unui partid politic în ceea ce privește organizarea contabilității, reglementările contabile aplicabile, registrele contabile, situațiile financiare anuale și alte aspecte.

1.1. Acte normative relevante

Principalele reglementări legale analizate opozabile acestui capitol sunt:

- ▶ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare;
- ▶ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare;
- ▶ Legea nr. 334/2006 privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- ▶ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

1.2. Aspecte privind ținerea contabilității. Reglementări contabile aplicabile

✓ Obligatorietatea

Ținerea contabilității de către partidele politice este obligatorie, potrivit următoarelor reglementări:

Reglementarea aplicabilă	Prevederea
Legea nr. 82/1991	Instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial au obligația de a organiza și de a conduce contabilitatea financiară. (art. 1 alin. (2))
Legea nr. 334/2006	Partidele politice au obligația de a-și organiza contabilitate proprie, conform reglementărilor contabile aplicabile. (art. 3 alin. (8))
Legea partidelor politice nr. 14/2003, republicată	Partidele politice sunt asociații cu caracter politic ale cetățenilor români cu drept de vot, care participă în mod liber la formarea și exercitarea voinței lor politice, îndeplinind o misiune publică garantată de Constituție. Ele sunt persoane juridice de drept public. (art. 1)
HG nr. 10/2016	Registrele, formularele și documentele contabile se întocmesc atât pe suport hârtie, cât și pe suport electronic, conform reglementărilor contabile aplicabile. Conturile de venituri, cheltuieli și rezultate, specifice partidelor politice, trebuie dezvoltate astfel încât să răspundă cerințelor de evidență și raportare pentru fiecare activitate electorală sau curentă, precum și pentru identificarea filialei, organizației sau a candidatului.

Reglementarea aplicabilă	Prevederea
	Contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la activitatea economico-financiară desfășurată, atât pe format hârtie, cât și în format electronic, pentru cerințele interne ale acestora, precum și în relațiile cu instituțiile publice și alți utilizatori. Evidența veniturilor se ține separat pe fiecare sursă de finanțare prevăzută de lege, iar evidența cheltuielilor se ține separat după destinație, potrivit legii. Inventarierea patrimoniului se face în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. (art. 45)

✓ **Cum poate fi organizată și condusă contabilitatea unui partid politic?**

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității îi aparține persoanei care are obligația gestionării entității respective, în cazul partidelor politice **Biroul Permanent Județean** sau **președintele partidului**, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului (Legea contabilității nr. 82/1991, art. 10 alin. (1)).

Important de precizat este faptul că, potrivit legii sus-menționate, organizarea contabilității poate fi realizată în două variante:

1. Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în **compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție**. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare. Prin persoană împuternicită să îndeplinească funcția de director economic sau contabil-șef se înțelege o persoană angajată potrivit legii, care are studii economice superioare și care are atribuții privind conducerea contabilității entității (art. 10 alin. (2)). În acest caz, răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile îi revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine (art. 10 alin. (4)).
2. Contabilitatea poate fi organizată și condusă **pe bază de contracte de prestări de servicii** în domeniul contabilității, **încheiate cu persoane fizice sau juridice**, autorizate potrivit legii, **membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România** (art. 10 alin. (3)). În acest caz, răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile le revine acestor persoane fizice sau juridice cu care partidul politic a încheiat contractele de prestări servicii (art. 10 alin. (4)).

Indiferent de varianta aleasă, așa cum prevede art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, contabilitatea trebuie să asigure *înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată*, atât pentru cerințele interne ale partidului, cât și în relațiile cu creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Ținerea contabilității se face în limba română și în moneda națională, iar contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens (Legea nr. 82/1991, art. 3).

De asemenea, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate (Legea nr. 82/1991, art. 6 alin. (1)). În plus, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat,

precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz (Legea nr. 82/1991, art. 6 alin. (2)). În ceea ce privește documentele justificative utilizate, atragem atenția asupra obligațiilor impuse de legislație cu privire la utilizarea facturii electronice, potrivit dispozițiilor Legii nr. 227/2015 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, cu modificările și completările ulterioare.

✓ Ce reglementări contabile aplicăm?

Art. 46 din HG nr. 10/2016 prevede că partidele întocmesc situații financiare simplificate potrivit OMFP nr. 3.103/2017. În hotărârea menționată, referința este la OMEF nr. 1.969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, care a fost abrogat și înlocuit de OMFP nr. 3.103/2017. Având în vedere cele menționate, rezultă că reglementarea contabilă aplicabilă este OMFP nr. 3.103/2017, prevederile acesteia fiind incidente și partidelor politice.

Acest act normativ reglementează:

- ◇ *formatul și conținutul situațiilor financiare anuale;*
- ◇ *princiipiile contabile;*
- ◇ *regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare ale elementelor în situațiile financiare anuale;*
- ◇ *regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și depunere a situațiilor financiare anuale;*
- ◇ *Planul de conturi general;*
- ◇ *conținutul și funcțiunea conturilor contabile. (anexa nr. 1, art. 1 alin. (1)).*

În cazul **entităților** care desfășoară și **activități economice**, aceste reglementări se completează cu cele din OMFP nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

1.3. Registrele, jurnalele și alte documente contabile obligatorii

✓ Registrele contabile

Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, registrele de contabilitate obligatorii sunt Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare (art. 20):

- În **Registrul-jurnal** se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de partid.
- **Registrul-inventar** este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate în funcție de natura lor, inventariate de entitate. Detalierea acestuia o vom regăsi în capitolul dedicat lucrărilor contabile de închidere a exercițiului financiar.
- În **Cartea mare** se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză și sistematizare și conține simbolul contului și al conturilor corespondente (debitoare sau creditoare), rulajul debitor și creditor, precum și soldul contului. Registrul Cartea mare poate conține câte o filă pentru

fiecare cont sintetic utilizat de entitate. Acest registru stă la baza întocmirii balanței de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse.

Potrivit art. 21 din Legea contabilității, registrele de contabilitate se utilizează în funcție de destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.

✓ **Balanța de verificare**

Art. 22 din Legea contabilității prevede că pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate se întocmește balanța de verificare, cel puțin:

- ◇ la încheierea exercițiului financiar;
- ◇ la termenele de întocmire a situațiilor financiare;
- ◇ la termenele de întocmire a raportărilor contabile.

Deși Legea contabilității se referă doar la situațiile în care este obligatorie întocmirea balanței de verificare, în realitate entitățile care au obligația organizării evidenței contabile întocmesc balanța de verificare mai des, de exemplu, lunar. Motivele sunt de a înțelege mai bine activitatea raportată, de a vedea anumite informații sau pur și simplu de a asigura în mod rezonabil reflectarea corectă a operațiunilor desfășurate în evidența contabilă a partidului.

Întocmirea balanței de verificare se face, de regulă, după efectuarea unei serii de operațiuni de regularizare (cum ar fi, spre exemplu, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli). Pregătirea acesteia cu o frecvență mai mare decât lunar sau în lipsa operațiunilor de regularizare menționate ar putea fi irelevantă.

Balanța de verificare poate fi întocmită în format analitic sau sintetic. Formatul sintetic presupune prezentarea informațiilor pe conturi sintetice, potrivit reglementării contabile, pe când formatul analitic presupune raportarea detaliilor în legătură cu elementul respectiv. Spre exemplu, o balanță de verificare sintetică va prezenta contul de disponibilități la bancă folosind suma consolidată (suma totală din toate conturile deschise în toate băncile, în lei sau în valută), pe când o balanță analitică va conține informații despre fiecare cont bancar, grupate pe băncile unde au fost deschise, și cu detalii în ceea ce privește moneda relevantă pentru acel cont.

Detalierea conturilor în analitice este o chestiune care depinde de entitatea respectivă și care trebuie făcută în funcție de nevoia specifică de informații și de particularitățile acesteia. Uneori, informații relevante se pot găsi atât în sistemul de conturi, cât și în alte surse. Spre exemplu, salariile de plată nu presupun în general utilizarea unor conturi analitice distincte pentru fiecare salariat al entității. Informații privind drepturile salariale specifice fiecărei persoane pot fi obținute din statul de salarii.

✓ **Situațiile financiare**

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale. Potrivit Legii contabilității, de regulă, exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic și are o durată de 12 luni (art. 27 alin. (1) și (2)). Același act normativ precizează că exercițiul financiar al partidelor nou-înființate începe la data înființării acestora (art. 27 alin. (8)).

Legea contabilității permite și exercitarea opțiunii de a avea un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, situație în care durata sa este tot de 12 luni, cu începere de la data aleasă pentru exercițiul financiar respectiv. Excepțiile de la regula de mai sus, cum ar fi, de exemplu, cazul lichidării, le regăsim în capitolul destinat reorganizării partidelor politice.

Potrivit reglementărilor contabile aprobate prin OMFP nr. 3.103/2017, partidele au obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă și de a întocmi situații financiare anuale.

Așa cum am arătat, legislația specifică partidelor prevede că acestea întocmesc situații financiare simplificate potrivit OMFP nr. 3.103/2017 (HG nr. 10/2016, art. 46).

Conform pct. 81 din OMFP nr. 3.103/2017, situațiile financiare anuale simplificate se compun din bilanțul prescurtat și contul prescurtat al rezultatului exercițiului.

În cazul partidelor care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, în afară de obligația de a întocmi situații financiare la data aleasă, acestea trebuie să întocmească raportări contabile anuale la sfârșitul fiecărui an calendaristic, în conformitate cu OMF nr. 1.240/2021 privind unele prevederi aplicabile persoanelor care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.

Aspectele legate de întocmirea situațiilor financiare anuale constituie un capitol distinct al acestui ghid, respectiv cel dedicat lucrărilor contabile de închidere a exercițiului financiar. În plus, în ceea ce privește situațiile financiare întocmite în scop special, respectiv fuziuni, divizări, lichidări, acestea vor fi prezentate în capitolul dedicat reorganizării partidelor politice.

✓ **Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate**

Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor. În prezent, normele relevante în acest scop impun următoarele termene:

Registrul contabil/ Documentul financiar	Perioada de păstrare
Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară	Timp de cinci ani calculați de la data de 1 iulie a anului următor celui de încheiere a exercițiului financiar în care au fost întocmite, inclusiv pentru statele de salarii (Legea contabilității, art. 25).
Registreele de contabilitate obligatorii	Timp de cinci ani calculați de la data de 1 iulie a anului următor celui de încheiere a exercițiului financiar în care au fost întocmite, inclusiv pentru statele de salarii (Legea contabilității, art. 25).
Situațiile financiare anuale	Timp de 10 ani (Legea contabilității, art. 28 alin. (2 ¹)).

✓ **Utilizarea sistemelor informatice**

Partidele care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice timp de cinci ani calculați de la data de 1 iulie a anului următor celui de încheiere a exercițiului financiar în care au fost întocmite și să asigure autorităților accesul la datele păstrate pe suporturi tehnice (Legea contabilității, art. 23 alin. (1)-(2)).

✓ **Reconstituirea documentelor financiar-contabile**

Potrivit art. 26 din Legea contabilității, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

IMPORTANT:

Partidul trebuie să aibă **proceduri proprii** privind arhivarea, păstrarea, reconstituirea și distrugerea documentelor primare.

Capitolul 2. Tratamente contabile specifice activelor imobilizate și activelor circulante

În acest capitol ne propunem să prezentăm tratamentele contabile și fiscale aferente activelor imobilizate și activelor circulante în cazul partidelor politice. Ținând cont de specificitatea activității acestora, este evident că anumite structuri, prezente de altfel în contabilitatea altor entități care aplică OMFP nr. 3.103/2017, nu pot face obiectul discuției noastre (de exemplu, imobilizări financiare sau investiții financiare pe termen scurt, materii prime, produse finite etc). De asemenea, pentru a evita redundanța informațiilor, anumite aspecte specifice vor fi tratate în capitolul legat de lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar.

2.1. Activele imobilizate: reglementări privind entitățile care aplică OMFP nr. 3.103/2017. Particularități în cazul partidelor politice

Conform pct. 92 din OMFP nr. 3.103/2017, **activele imobilizate** sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Acestea se împart în:

- ◇ imobilizări necorporale;
- ◇ imobilizări corporale;
- ◇ imobilizări financiare.

Principalele **particularități** ale persoanelor juridice fără scop patrimonial în ceea ce privește activele imobilizate sunt următoarele:

- **Cheltuielile de constituire** pot fi recunoscute în **contul rezultatului exercițiului** sau pot fi **capitalizate**.
- **Conturile de imobilizări corporale** sunt dezvoltate pe două analitice: **01, corespunzător activităților fără scop patrimonial**, și **02, corespunzător activităților economice**. Similar, pe cele două activități sunt dezvoltate și conturile de amortizări privind imobilizările și cele de ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor. Întrucât partidele politice nu desfășoară activitățile economice, în contabilitatea lor nu vom regăsi analiticul corespunzător activităților economice.
- Partidele politice nu sunt înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și ca urmare **TVA din facturile primite se include în costul de achiziție**.
- Persoanele juridice fără scop patrimonial amortizează imobilizările corporale privind activitățile fără scop patrimonial utilizând **amortizarea liniară**.
- **Veniturile din cedarea imobilizărilor necorporale și corporale** se recunosc în două conturi distincte pe cele două categorii de activități. În contabilitatea partidelor politice vom regăsi contul **7383 „Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale”** corespunzător **doar activității nonprofit**.
- În general, în contabilitatea persoanelor juridice fără scop patrimonial, contul 475 „Subvenții pentru investiții” trebuie urmărit distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și cele economice. Corespunzător celor două activități, și reluarea veniturilor în avans la venituri curente pe măsura amortizării imobilizărilor se va face în două conturi distincte, respectiv **7382 „Venituri din subvenții pentru investiții” – pentru activitățile fără scop patrimonial** și **7584 „Venituri din subvenții pentru investiții” – pentru activitățile economice**. În particular, pentru contabilitatea partidelor politice nu va fi

nevoie să dezvoltăm contul 475 pe cele două analitice, iar **reluarea acestuia la venituri curente o vom contabiliza doar pe seama contului 7382.**

- În varianta trecerii de la modelul costului la modelul valorii juste, avem în vedere următoarele reguli:
 - ◇ Conturile 105 „Rezerve din reevaluare” și 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” se dezvoltă și ele pe două analitice corespunzător celor două categorii de activități, respectiv fără scop patrimonial și economice, dar în contabilitatea partidelor politice vom utiliza doar conturile **105.01 „Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial”** și respectiv **1175.01 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial”**.
 - ◇ Există două conturi pentru recunoașterea plusurilor de valoare recunoscute în categoria veniturilor și un singur cont pentru recunoașterea minusurilor de valoare recunoscute în categoria cheltuielilor: **7385 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” – pentru activitățile fără scop patrimonial**, **755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” – pentru activitățile economice** și **655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” – pentru întreaga activitate**. Evident, în contabilitatea partidelor politice nu vom regăsi contul 755, care este specific activităților economice.
 - ◇ În cazul organizațiilor nonprofit, care aplică OMFP nr. 3.103/2017, **nu este posibilă trecerea de la metoda reevaluării la metoda costului pentru activitățile fără scop patrimonial.**

2.2. Exemple practice privind contabilizarea imobilizărilor. Aspecte specifice privind partidele politice

A. Particularități privind cheltuielile de constituire

Din punct de vedere contabil, nu există obligativitatea includerii cheltuielilor de constituire în categoria imobilizărilor necorporale.

Astfel, pct. 134 alin. (1) din OMFP nr. 3.103/2017 precizează că o entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active”, caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

În acest caz se ridică problema pragului de semnificație. Atunci când sumele sunt nesemnificative, ele pot fi recunoscute direct în contul rezultatului exercițiului. Dacă suma totală a cheltuielilor de constituire este semnificativă și recunoașterea lor în cadrul cheltuielilor ar influența rezultatul entității, în funcție de politica contabilă a partidului, sumele pot fi capitalizate sau recunoscute direct pe cheltuieli. În această situație, evidența cheltuielilor ocazionate de înființarea persoanei juridice fără scop patrimonial se ține cu ajutorul contului 201 „Cheltuieli de constituire”. Acest cont se debitează în corespondență cu unul dintre următoarele conturi, în funcție de caz:

- ◇ 404 „Furnizori de imobilizări”, cu cheltuielile ocazionate de înființarea partidului, în situația în care pentru cheltuielile de constituire sunt emise facturi pe numele partidului;
- ◇ 462 „Creditori diverși”, cu cheltuielile ocazionate de înființarea partidului, în situația în care aceste cheltuieli sunt suportate de membrii fondatori.

EXEMPLU:

Presupunem că Alfa este un partid politic care a efectuat cheltuieli de constituire în sumă de 5.000 lei.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- a) *Ce variante are partidul politic legat de contabilizarea cheltuielilor de constituire?*
 b) *În ipoteza în care partidul politic ar alege varianta capitalizării cheltuielilor de constituire și ar alege o perioadă de amortizare de cinci ani, ce înregistrări contabile s-ar efectua în anul constituirii acestuia în următoarele ipoteze:*

Ipoteza 1: Cheltuielile ocazionate de înființare sunt suportate de membrii fondatori;

Ipoteza 2: Pentru cheltuielile de constituire sunt emise facturi pe numele partidului?

- c) *Ce înregistrare contabilă se efectuează la sfârșitul perioadei de amortizare a cheltuielilor de constituire?*

a) Așa cum am precizat anterior, există varianta recunoașterii cheltuielilor de constituire în contul rezultatului exercițiului sau varianta capitalizării lor. În varianta recunoașterii drept cheltuieli ale perioadei, înregistrarea contabilă este:

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

b1) Recunoașterea cheltuielilor de constituire:

» **Ipoteza 1:**

5.000 lei	201	=	462	5.000 lei
	Cheltuieli de constituire		Creditori diverși	

» **Ipoteza 2:**

5.000 lei	201	=	404	5.000 lei
	Cheltuieli de constituire		Furnizori de imobilizări	

b2) În ambele variante:

Înregistrarea amortizării anuale a cheltuielilor de constituire:

5.000 lei / 5 ani = 1.000 lei/an

1.000 lei	6811	=	2801.01	1.000 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea cheltuielilor de constituire privind activitățile fără scop patrimonial	

c) Când cheltuielile de constituire sunt complet amortizate, acestea vor fi scoase din evidență prin înregistrarea contabilă:

5.000 lei	2801.01	=	201	5.000 lei
	Amortizarea cheltuielilor de constituire privind activitățile fără scop patrimonial		Cheltuieli de constituire	

B. Particularități privind imobilizările corporale**EXEMPLUL 1:****Achiziții de la un furnizor intern – avans plătit**

La data de 26.02.2023, un partid politic primește de la un furnizor intern înregistrat în scopuri de TVA o factură de avans în valoare de 30.000 lei, TVA 19%, pentru achiziția unui autoturism. Avansul este achitat prin bancă în ziua următoare. La data de 01.03.2023, partidul primește factura finală privind achiziția autoturismului, care cuprinde: cost de achiziție 45.000 lei, cheltuieli de transport 10.000 lei, cheltuieli cu prima de înmatriculare 1.000 lei. Se stornează avansul reținut.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce înregistrări contabile se efectuează la primirea facturii de avans și la plata acesteia?*
- Ce înregistrări contabile se efectuează la primirea facturii finale?*
- Cum se contabilizează plata diferenței datorate furnizorului?*

Conform OMFP nr. 3.103/2017, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, **costul de achiziție** al bunurilor cuprinde *prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe* (cu excepția celor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), *cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective*.

În **costul de achiziție** se includ, de asemenea, *comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective*. (Secțiunea 1.2, Definiții)

Partidul politic nefiind înregistrat în scopuri de TVA, taxa va fi inclusă în costul de achiziție ca taxă nerecuperabilă.

- a1) Contabilizarea facturii de avans primite:

Factura de avans primită:

Avans = 30.000 lei

TVA = 30.000 lei x 19% = 5.700 lei

Total factură avans = 35.700 lei

35.700 lei	4093	=	404	35.700 lei
	Avansuri acordate pentru		Furnizori de imobilizări	
	imobilizări corporale			

- a2) Plata facturii de avans:

35.700 lei	404	=	5121	35.700 lei
	Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

- b) Factura finală:

Cost de achiziție = 45.000 lei + 10.000 lei + 1.000 lei = 56.000 lei

TVA = 56.000 lei x 19% = 10.640 lei

Total factură cu TVA = 56.000 lei + 10.640 lei = 66.640 lei

– Avans plătit = 35.700 lei

Rest de plată = 66.640 lei – 35.700 lei = 30.940 lei

b1) Stornarea avansului:

(35.700 lei)	4093	=	404	(35.700 lei)
	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		Furnizori de imobilizări	

b2) Achiziția autoturismului:

66.640 lei	2133.01	=	404	66.640 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

c) Plata diferenței:

30.940 lei	404	=	5121	30.940 lei
	Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

EXEMPLUL 2:

Achiziții intracomunitare

La data de 26.02.2023, un partid politic achiziționează un autoturism de la un furnizor din Ungaria înregistrat în scopuri de TVA, care nu este considerat mijloc de transport nou, în valoare de 6.500 euro; cursul de schimb valutar la data achiziției este de 5 lei/euro. Cota de TVA din Ungaria este de 27%. La data plății, respectiv 01.03.2023, cursul de schimb valutar este de 4,8 lei/euro.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce înregistrare contabilă se efectuează la achiziția autoturismului?*
- Ce înregistrare contabilă se efectuează la plata furnizorului din Ungaria?*
- Ce înregistrări contabile s-ar fi efectuat în ipoteza în care mijlocul de transport ar fi fost nou?*

a) Partidul politic **nu are obligația înregistrării în scopuri de taxă** și, neavând un cod de TVA valid, furnizorul facturează cu TVA din țara sa. În acest caz, în costul de achiziție intră și TVA din țara furnizorului plătită acestuia.

Factura primită din Ungaria:

Valoarea autoturismului = 6.500 euro

TVA = 6.500 euro x 27% = 1.755 euro

Total factură = 8.255 euro

Valoarea la cursul zilei = 6.500 euro x 5 lei/euro = 32.500 lei

Această valoare se află **sub plafonul de 34.000 lei**, deci partidul politic nu este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA, chiar dacă totalul facturii este peste plafon (8.255 euro x 5 lei/euro = 41.275 lei).

În acest caz sunt aplicabile prevederile art. 268 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează că nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

- sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

- b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit la 34.000 lei prin normele metodologice.

De asemenea, alin. (5) al art. 268 din Codul fiscal menționează că plafonul pentru achizițiile intracomunitare este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază ori se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

Prin urmare, achiziția autoturismului se va contabiliza prin formula contabilă:

41.275 lei	2133.01	=	404	41.275 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

- b) Plata furnizorului:

$$8.255 \text{ euro} \times 4,8 \text{ lei/euro} = 39.624 \text{ lei}$$

În acest caz avem în vedere prevederile pct. 235 din OMFP nr. 3.103/2017, conform cărora diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în luna în care apar.

41.275 lei	404	=	%	<u>41.275 lei</u>
	Furnizori de imobilizări		5124.01	39.624 lei
			Disponibil în valută privind activitățile fără scop patrimonial	
			7343	1.651 lei
			Venituri din diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial	

- c) Dacă mijlocul de transport ar fi fost nou, TVA se datora în țară (mașina neputându-se înmatricula în lipsa dovezii privind plata TVA) și înregistrările contabile ar fi fost:

32.500 lei	2133.01	=	404	32.500 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

Și respectiv pentru TVA ($32.500 \text{ lei} \times 19\% = 6.175 \text{ lei}$):

6.175 lei	446/TVA de plată	=	5121	6.175 lei
	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	

TVA neputând fi dedusă, aceasta va face parte din costul de achiziție al autoturismului:

6.175 lei	2133.01	=	446/TVA de plată	6.175 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

EXEMPLUL 3:**Achiziții intracomunitare în ipoteza în care este depășit plafonul de 10.000 euro (34.000 lei)**

La data de 26.02.2023, un partid politic achiziționează un autoturism de la un furnizor din Germania, care nu este considerat mijloc de transport nou, în valoare de 7.000 euro; cursul de schimb valutar la data achiziției este de 5 lei/euro. La data plății, respectiv 01.03.2023, cursul de schimb valutar este de 4,8 lei/euro.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce înregistrare contabilă se efectuează la achiziția autoturismului?*
- În acest caz există vreo particularitate legată de TVA?*
- Ce înregistrare contabilă se efectuează la plata furnizorului?*

În acest caz, partidul **are obligația înregistrării în scopuri speciale de TVA** conform art. 317 din Codul fiscal. Având un cod de TVA valid, furnizorul va factura fără TVA, obligat la plată fiind partidul politic român.

Valoarea achiziției = 7.000 euro x 5 lei/euro = 35.000 lei

Această valoare este **peste plafonul de 34.000 lei** (10.000 euro la cursul de la data aderării, care a fost 3,4 lei/euro), deci partidul politic este obligat să ia un cod special de TVA. După efectuarea achiziției intracomunitare, prin declarația 301 *Decont special de taxă pe valoarea adăugată*, partidul politic va plăti TVA în România. Factura emisă de furnizorul din Germania nu va cuprinde TVA.

Pentru factura primită din Germania:

Valoarea autoturismului = 7.000 euro x 5 lei/euro = 35.000 lei

TVA = 35.000 lei x 19% = 6.650 lei

- a) Contabilizarea achiziției cu includerea TVA în costul de achiziție:

41.650 lei	2133.01	=	%	<u>41.650 lei</u>
	Mijloace de transport		404	35.000 lei
	pentru activitățile		Furnizori de imobilizări	
	fără scop patrimonial		446/TVA de plată	6.650 lei
			Alte impozite, taxe	
			și vărsăminte asimilate	

- b) Plata TVA:

6.650 lei	446/TVA de plată	=	5121	6.650 lei
	Alte impozite, taxe		Conturi la bănci în lei	
	și vărsăminte asimilate			

- c) Plata furnizorului:

7.000 euro x 4,8 lei/euro = 33.600 lei

35.000 lei	404	=	%	<u>35.000 lei</u>
	Furnizori de imobilizări		5124.01	33.600 lei
			Disponibil în valută privind	
			activitățile fără scop patrimonial	
			7343	1.400 lei
			Venituri din diferențe de	
			curs valutar rezultate din	
			activitățile fără scop patrimonial	

PRECIZARE:

În acest caz sunt aplicabile prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, care la pct. 3 alin. (8) titlul VII „Taxa pe valoarea adăugată” precizează că în cazul în care plafonul pentru achizițiile intracomunitare de bunuri este depășit, persoana juridică neimpozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 317 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (așa-numitul cod special de TVA sau codul de TVA pentru operațiuni intracomunitare). Înregistrarea va rămâne valabilă pentru perioada până la sfârșitul anului calendaristic în care a fost depășit plafonul de achiziții și cel puțin pentru anul calendaristic următor sau, după caz, până la data la care persoana respectivă se înregistrează în scopuri de TVA, dacă această dată este anterioară termenului respectiv.

Persoana juridică neimpozabilă (partidul politic, în cazul nostru) poate solicita anularea înregistrării pentru codul special de TVA oricând după încheierea anului calendaristic următor celui în care s-a înregistrat. Prin excepție, persoana respectivă rămâne înregistrată în scopuri de TVA pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cel puțin pentru încă un an calendaristic dacă plafonul pentru achiziții de bunuri este depășit și în anul calendaristic care a urmat celui în care persoana a fost înregistrată.

Dacă după expirarea anului calendaristic următor celui în care s-a obținut codul special de TVA partidul respectiv efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri în baza codului special de TVA obținut pentru operațiunile intracomunitare, se consideră că persoana a optat să plătească TVA în România pentru operațiunile intracomunitare, cu excepția cazului în care ea este obligată să rămână înregistrată în urma depășirii plafonului pentru achiziții de bunuri în anul următor celui în care s-a înregistrat.

Persoanele juridice neimpozabile, care nu sunt înregistrate și nu au obligația de a fi înregistrate în scopuri de TVA, care nu depășesc plafonul pentru achiziții intracomunitare pot opta pentru dobândirea codului special de TVA obținut pentru operațiunile intracomunitare. Aceste persoane sunt obligate la plata taxei în România pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri de la data la care își exercită opțiunea și vor solicita un cod special de înregistrare în scopuri de TVA. Aceste persoane pot solicita anularea înregistrării oricând după încheierea a doi ani calendaristici ce urmează celui în care s-au înregistrat.

În cazul partidelor care achiziționează bunuri sau servicii în alte state (spre exemplu, achiziții de bunuri efectuate în alte state unde există filiale), taxele locale plătite aferente acestor achiziții vor face parte din costul de achiziție al lor, neexistând obligația înregistrării în scopuri de TVA în România chiar dacă sumele respective depășesc plafonul menționat.

EXEMPLUL 4:

Import

La data de 26.02.2023, un partid politic achiziționează de la un furnizor din Turcia, persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA, un autoturism în valoare de 10.000 \$; cursul de schimb valutar la data achiziției este de 4 lei/\$. Presupunem o taxă vamală de 200 \$.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce particularități există în acest caz legat de taxele vamale și TVA? Cum se contabilizează plata acestora?*
- Cum se contabilizează achiziția autoturismului?*

În acest caz, taxele vamale și TVA vor fi plătite în vamă și ulterior vor fi incluse în costul de achiziție al activului cumpărat:

Valoarea mijlocului de transport = 10.000 \$ x 4 lei/\$ = 40.000 lei

Taxa vamală = 200 \$ x 4 lei/\$ = 800 lei

TVA = (40.000 lei + 800 lei) x 19% = 7.752 lei

a1) Plata taxei vamale în vamă:

800 lei	446/Taxa vamală	=	5121	800 lei
	Alte impozite, taxe		Conturi la bănci în lei	
	și vărsăminte asimilate			

a2) Plata TVA în vamă:

7.752 lei	446/TVA de plată	=	5121	7.752 lei
	Alte impozite, taxe		Conturi la bănci în lei	
	și vărsăminte asimilate			

b) Recunoașterea achiziției: TVA și taxa vamală se includ în costul de achiziție:

48.552 lei	2133.01	=	%	<u>48.552 lei</u>
	Mijloace de transport		404	40.000 lei
	pentru activitățile		Furnizori de imobilizări	
	fără scop patrimonial		446/TVA de plată	7.752 lei
			Alte impozite, taxe	
			și vărsăminte asimilate	
			446/Taxa vamală	800 lei
			Alte impozite, taxe	
			și vărsăminte asimilate	

EXEMPLUL 5:

Cheltuieli ulterioare recunoașterii inițiale a imobilizărilor corporale

Schematic, în sinteză, tratamentul contabil al acestor cheltuieli poate fi redat astfel:

► La ce se referă aceste cheltuieli?

1. Achiziția activului imobilizat: 2xx = 404	
👉	
2. Ce cheltuieli pot interveni ulterior în legătură cu activul cumpărat?	
👉	
◇ Schimbarea tonerului la o imprimantă pentru că s-a consumat ◇ Schimbarea uleiului și filtrelor la un autoturism pentru că s-au consumat ◇ Zugrăvirea interiorului/exteriorului unei clădiri pentru a da culoarea dorită ◇ Consolidarea unei clădiri pentru că este foarte veche și există posibilitatea să nu reziste în cazul unui cutremur ◇ Schimbarea motorului unui autoturism pentru a avea mai mulți cai putere etc.	
👉	
3. Ce probleme contabile apar?	
Rămân aceste cheltuieli înregistrate doar în contul de excedent sau deficit drept cheltuieli (consumuri?)	Trebuie adăugate aceste cheltuieli la valoarea activului? (Majorăm valoarea activului? Le capitalizăm?)

» Ce contează?

Rămân aceste cheltuieli înregistrate doar în contul de deficit sau excedent drept cheltuieli? (consumuri?)	Trebuie adăugate aceste cheltuieli la valoarea activului? (Majorăm valoarea activului? Le capitalizăm?)
Da cu condiția să NU conducă la creșterea beneficiilor economice viitoare legate de activ	Da cu condiția să conducă la creșterea beneficiilor economice viitoare legate de activ
◇ Schimbarea tonerului la o imprimantă pentru că s-a consumat ◇ Schimbarea uleiului și filtrelor la un autoturism pentru că s-au consumat ◇ Zugrăvirea interiorului/exteriorului unei clădiri pentru a da culoarea dorită	◇ Consolidarea unei clădiri pentru că este foarte veche și există posibilitatea să nu reziste în cazul unui cutremur ◇ Schimbarea motorului unui autoturism pentru a avea mai mulți cai putere

La data de 31.12.2022, un partid politic deține o clădire, formată din parter și un etaj, achiziționată în trecut la costul de achiziție de 1.000.000 lei, amortizare cumulată 200.000 lei, durată de viață utilă rămasă 5 ani.

În luna martie 2023, partidul zugrăvește fațada într-o altă culoare, zugrăvește toate camerele de la parter și etaj și schimbă instalațiile sanitare. În acest demers, partidul apelează la serviciile unei firme specializate, factura primită cuprinzând servicii în valoare de 40.000 lei, TVA 19%. În luna septembrie 2023, partidul consolidează clădirea considerând că prezintă un risc seismic ridicat. În acest demers, partidul apelează la serviciile unei firme specializate, factura primită cuprinzând servicii în valoare de 50.000 lei, TVA 19%. În urma studiului tehnic de specialitate realizat și prezentat de firma furnizoare, durata de viață a clădirii va fi prelungită cu 10 ani. Partidul a calculat adăugarea celor 10 ani începând cu data de 1 octombrie 2023. Pe durata modernizării nu se întrerupe amortizarea clădirii.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce înregistrări contabile se efectuează în lunile ianuarie și februarie?
- Ce înregistrări contabile se efectuează în luna martie? Se capitalizează sau nu cheltuielile efectuate?
- Ce înregistrări contabile se efectuează în lunile aprilie-august?
- Ce înregistrări contabile se efectuează în luna septembrie? Se capitalizează sau nu cheltuielile efectuate?
- Ce înregistrări contabile se efectuează în luna octombrie? Se recalculează sau nu amortizarea?

01.01.2023-28.02.2023 (2 luni)	Martie (1 lună)	01.04.2023-31.08.2023 (5 luni)	Septembrie (1 lună)	Octombrie
◇ Contabilizarea amortizării lunare: Amortizarea anuală = (1.000.000 lei – 200.000 lei) / 5 ani = 160.000 lei - Amortizarea lunară = 160.000 lei / 12 luni = 13.333 lei	◇ Contabilizarea cheltuielilor cu zugrăvirea și schimbarea instalațiilor sanitare Sunt capitalizate cheltuielile? Nu ◇ Contabilizarea amortizării lunare = 13.333 lei	◇ Contabilizarea lunară a cheltuielii cu amortizarea = 13.333 lei	◇ Contabilizarea cheltuielii cu amortizarea = 13.333 lei ◇ Contabilizarea cheltuielilor cu consolidarea Sunt capitalizate cheltuielile? Da	Este recalculată amortizarea? Da De ce? ◇ S-a majorat valoarea clădirii capitalizând cheltuielile cu consolidarea ◇ S-a schimbat durata de viață

a) Perioada 01.01.2023-28.02.2023 (2 luni):

Contabilizarea amortizării lunare:

13.333 lei	6811	=	2812.01	13.333 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

b) Luna martie (1 lună):

b1) Contabilizarea cheltuielilor cu zugrăvitul și schimbarea instalațiilor sanitare:

47.600 lei	628	=	401	47.600 lei
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

b2) Contabilizarea amortizării lunare cu aceeași sumă ca în luna precedentă:

13.333 lei	6811	=	2812.01	13.333 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

c) Perioada 01.04.2023-31.08.2023 (5 luni):

Contabilizarea amortizării lunare cu aceeași sumă ca în lunile precedente:

13.333 lei	6811	=	2812.01	13.333 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

d) Luna septembrie (1 lună):

d1) Contabilizarea amortizării lunare cu aceeași sumă ca în lunile precedente:

13.333 lei	6811	=	2812.01	13.333 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

d2) Contabilizarea cheltuielilor cu consolidarea:

59.500 lei	628	=	401	59.500 lei
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		Furnizori	

d3) Capitalizarea cheltuielilor cu consolidarea:

59.500 lei	212.01	=	722	59.500 lei
	Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial		Venituri din producția de imobilizări corporale	

e) Luna octombrie:

Recalcularea amortizării:

Care este valoarea rămasă a clădirii la 01.10?

$800.000 \text{ lei} - 13.333 \text{ lei/lună} \times 9 \text{ luni} + 59.500 \text{ lei} = 739.500 \text{ lei}$

Care este durata de viață rămasă a clădirii la 01.10 exprimată în luni?

$5 \text{ ani} \times 12 \text{ luni} - 9 \text{ luni} + 10 \text{ ani} \times 12 \text{ luni} = 171 \text{ luni}$

Care este amortizarea lunii octombrie?

$739.500 \text{ lei} / 171 \text{ luni} = 4.325 \text{ lei/lună}$

EXEMPLUL 6:

Reevaluare

La data de 31.12.2022, un partid achiziționează de la un furnizor intern neînregistrat în scopuri de TVA o clădire la costul de achiziție de 100.000 lei, amortizată, conform politicilor sale contabile, în 10 ani.

La sfârșitul anului 2023 are loc reevaluarea clădirii, valoarea justă stabilită de un evaluator autorizat fiind de 95.000 lei.

La data de 02.04.2024, clădirea este vândută la prețul de vânzare de 150.000 lei.

Ipoteze:

» **Ipoteza 1: Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat se realizează la scoaterea din evidență a activului;**

» **Ipoteza 2: Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat se realizează pe măsura amortizării activului.**

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- a) Ce înregistrări contabile se efectuează la sfârșitul anului 2023 în cele două ipoteze?*
- b) Ce înregistrări contabile se efectuează în lunile ianuarie, februarie și martie 2024 în cele două ipoteze?*
- c) Ce înregistrări contabile se efectuează la vânzarea clădirii în cele două ipoteze?*

Conform OMFP nr. 3.103/2017, regulile aplicabile în acest sens sunt:

- ☐ În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital și rezerve” (contul 105 „Rezerve din reevaluare”). Acesta se urmărește distinct pentru **activitățile fără scop patrimonial** și pentru activitățile economice. (pct. 72) Evident, în cazul nostru vom utiliza contul 105.01 „Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial”.
- ☐ Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”) atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. (pct. 73 alin. (1)) Și în acest caz, pentru exemplul nostru vom folosi doar contul 1175.01 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial”.

- În sensul prezentelor reglementări, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizată pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului. (pct. 73 alin. (2))

Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat la scoaterea din evidență a activului	Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat pe măsura amortizării activului
2023	
a) Înregistrarea lunară a amortizării clădirii: Pentru simplificare, contabilizarea amortizării anuale = 100.000 lei / 10 ani = 10.000 lei/an	
10.000 lei 6811 = 2812.01 10.000 lei Cheltuieli de exploatare Amortizarea construcțiilor privind amortizarea privind activitățile imobilizărilor fără scop patrimonial	
b) Calculul diferenței din reevaluare: Valoarea rămasă = 100.000 lei – 10.000 lei = 90.000 lei Valoarea justă = 95.000 lei Diferență pozitivă din reevaluare = 95.000 lei – 90.000 lei = 5.000 lei	
c) Anularea amortizării cumulate:	
10.000 lei 2812.01 = 212.01 10.000 lei Amortizarea construcțiilor Construcții pentru activitățile privind activitățile fără scop patrimonial fără scop patrimonial	
d) Contabilizarea diferenței pozitive din reevaluare:	
5.000 lei 212.01 = 105.01 5.000 lei Construcții pentru activitățile Rezerve din reevaluare fără scop patrimonial privind activitățile fără scop patrimonial	
2024 – ianuarie:	
a) Amortizarea lunară: 95.000 lei / 9 ani / 12 luni = 880 lei	a) Amortizarea lunară: 95.000 lei / 9 ani / 12 luni = 880 lei
880 lei 6811 = 2812.01 880 lei Cheltuieli de exploatare Amortizarea construcțiilor privind amortizarea privind activitățile imobilizărilor fără scop patrimonial	880 lei 6811 = 2812.01 880 lei Cheltuieli de exploatare Amortizarea construcțiilor privind amortizarea privind activitățile imobilizărilor fără scop patrimonial
	b) Concomitent, transferul lui 105 la 1175: 5.000 lei / 9 ani / 12 luni = 46 lei
	46 lei 105.01 = 1175.01 46 lei Rezerve din reevaluare Rezultatul reportat privind activitățile reprezentând fără scop patrimonial surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial

Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat la scoaterea din evidență a activului		Transferul rezervei din reevaluare la rezultatul reportat pe măsura amortizării activului	
2024 – februarie: la fel ca în ianuarie			
2024 – martie: la fel ca în ianuarie și februarie			
La 02.04.2024			
a) Vânzarea:			
150.000 lei	461 Debitori diverși	=	7383 Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale
			150.000 lei
b) Scoaterea din evidență a clădirii vândute:			
95.000 lei	%	=	212.01 Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial
2.640 lei	2812.01		
(880 lei x 3 luni)	Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial		
92.360 lei	6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		
c) Reluarea lui 105 la 1175 pentru soldul său de 5.000 lei:		c) Reluarea lui 105 la 1175 pentru soldul său de 5.000 lei – 46 lei x 3 luni = 4.862 lei:	
5.000 lei	105.01 Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial	=	1175.01 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial
			4.862 lei
			105.01 Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial
			=
			1175.01 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial
			4.862 lei

2.3. Imobilizări corporale deținute în regim de leasing financiar

Un subcapitol distinct pe care îl vom aborda este cel alocat leasingului financiar.

În sinteză, reglementările contabile din OMFP nr. 3.103/2017 sunt redată în paragrafele de mai jos:

Contractul de leasing este un **acord** prin care **locatorul** (proprietarul bunurilor din punct de vedere juridic) cedează **locatarului** (utilizatorul bunului), **în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită**. Transferul dreptului de proprietate poate fi făcut sau nu către locatar la finalul perioadei contractuale.

Potrivit legislației, imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți. Astfel, contractele de leasing pot fi clasificate în contracte de **leasing financiar** și contracte de **leasing operational**.

Clasificarea contractelor de leasing în contracte de leasing financiar sau de leasing operațional se efectuează la **începutul contractului**. Contabilizarea contractelor de leasing se efectuează ținând cont de fondul economic al tranzacțiilor sau al angajamentelor în cauză, și nu numai de forma juridică a contractelor.

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului. **Leasingul operațional** este operațiunea de leasing care nu intră în categoria leasingului financiar.

Potrivit legislației, un contract de **leasing financiar** este cel care **îndeplinește cel puțin una dintre următoarele** condiții:

- a) leasingul îi transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
- b) locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât la începutul contractului de leasing există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;
- c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
- d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care bunul a fost achiziționat de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
- e) bunurile care constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

În cazul **leasingului financiar**, reflectarea în **contabilitatea locatarilor** a activelor aferente operațiunilor de leasing se face cu ajutorul **conturilor de imobilizări corporale** sau necorporale, după caz. **Înregistrarea amortizării** bunului care face obiectul contractului se face de către **locatar/utilizator** pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunurile similare ale locatarului.

În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operațional inventariază și îi transmit societății de leasing lista bunurilor deținute în baza contractelor de leasing.

În cazul **datoriilor de leasing financiar în lei**, cu **decontare în funcție de cursul unei valute**, acestea se înregistrează la **cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR la data acordării finanțării**. În situația în care data acordării finanțării este zi ne-bancară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, **se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs** înregistrate se recunosc în contabilitate **la alte venituri financiare** sau **alte cheltuieli financiare**, după caz.

Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul BNR, utilizându-se cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, existente în sold la sfârșitul lunii. Diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

PARTEA II

EXEMPLU:

Presupunem că la data de 10.04.2023 s-a încheiat un contract de leasing având ca obiect un autoturism cu valoarea de 15.000 euro. Condițiile de finanțare sunt prezentate mai jos:

Nr.	Elementul	Valoare
1	Valoarea bunului	15.000 euro
2	Avansul plătit	20%
3	Valoarea reziduală	2%
4	Valoarea finanțată	12.000 euro
5	Numărul de rate lunare	24
6	Dobânda anuală	8,65%
7	Dobânda lunară	0,7208%
8	Valoarea ratei înainte de comisioane și TVA	534,8 euro
9	Taxă logistică	150 euro
10	Taxă de arhivă electronică	30 euro
11	Taxă de administrare (la valoarea bunului)	2,5%
12	Comision de gestiune (presupune contravaloarea unor servicii acordate lunar)	7,5 euro/lună
13	Cursul BNR la data semnării contractului și plății avansului	4,95 lei/euro
14	Cursul BNR la data primirii autoturismului	5,00 lei/euro
15	Cursul de schimb valutar de referință din contract –	cursul BNR + 2%
16	Costul CASCO pe un an	6.000 lei
17	Durata de utilizare conform politicilor contabile proprii ale locatarului	6 ani

Scadențarul inițial:

Rată	Capital (euro)	Dobândă (euro)	Total rată (euro)	Rest de ram-bursat (euro)	Comi-sion lunar (euro)	Total rată (euro)	Capital (lei)	Comi-sion (lei)	Do-bândă (lei)	TVA (lei)	Total (lei)
1	2	3 = prev. 5 x 9,29%	4 = 2 + 3	5 = prev. 5 – 2	6	7 = 2 + 3 + 6	8 = col. 2 x 5 lei	9 = col. 6 x 5 lei	10 = col. 3 x 5 lei	11 = col. 7 x 19%	12 = col. 8 : 11
0	3.000,00	0,00	3.000,00	12.000,00	-	3.570,00	15.147,00	0,00	0,00	2.877,93	18.024,93
1	448,30	86,50	534,80	11.551,70	7,50	645,34	2.263,47	37,87	436,74	520,23	3.258,31
2	451,53	83,27	534,80	11.100,17	7,50	645,34	2.279,78	37,87	420,42	520,23	3.258,31
3	454,79	80,01	534,80	10.645,38	7,50	645,34	2.296,22	37,87	403,99	520,23	3.258,31
4	458,06	76,74	534,80	10.187,32	7,50	645,34	2.312,77	37,87	387,44	520,23	3.258,31
5	461,37	73,43	534,80	9.725,95	7,50	645,34	2.329,44	37,87	370,77	520,23	3.258,31
6	464,69	70,11	534,80	9.261,26	7,50	645,34	2.346,23	37,87	353,97	520,23	3.258,31
7	468,04	66,76	534,80	8.793,22	7,50	645,34	2.363,14	37,87	337,06	520,23	3.258,31
8	471,42	63,38	534,80	8.321,80	7,50	645,34	2.380,18	37,87	320,03	520,23	3.258,31

Reglementări contabile aplicabile de către un partid politic

Rată	Capital (euro)	Dobândă (euro)	Total rată (euro)	Rest de ram-bursat (euro)	Comi-sion lunar (euro)	Total rată (euro)	Capital (lei)	Comi-sion (lei)	Do-bândă (lei)	TVA (lei)	Total (lei)
1	2	3 = prev. 5 x 9,29%	4 = 2 + 3	5 = prev. 5 - 2	6	7 = 2 + 3 + 6	8 = col. 2 x 5 lei	9 = col. 6 x 5 lei	10 = col. 3 x 5 lei	11 = col. 7 x 19%	12 = col. 8 : 11
9	474,81	59,99	534,80	7.846,99	7,50	645,34	2.397,33	37,87	302,87	520,23	3.258,31
10	478,24	56,56	534,80	7.368,75	7,50	645,34	2.414,62	37,87	285,59	520,23	3.258,31
11	481,68	53,12	534,80	6.887,07	7,50	645,34	2.432,02	37,87	268,18	520,23	3.258,31
12	485,16	49,64	534,80	6.401,91	7,50	645,34	2.449,55	37,87	250,65	520,23	3.258,31
13	488,65	46,15	534,80	5.913,26	7,50	645,34	2.467,21	37,87	233,00	520,23	3.258,31
14	492,18	42,62	534,80	5.421,08	7,50	645,34	2.484,99	37,87	215,21	520,23	3.258,31
15	495,72	39,08	534,80	4.925,36	7,50	645,34	2.502,91	37,87	197,30	520,23	3.258,31
16	499,30	35,50	534,80	4.426,07	7,50	645,34	2.520,95	37,87	179,26	520,23	3.258,31
17	502,90	31,90	534,80	3.923,17	7,50	645,34	2.539,12	37,87	161,09	520,23	3.258,31
18	506,52	28,28	534,80	3.416,65	7,50	645,34	2.557,42	37,87	142,78	520,23	3.258,31
19	510,17	24,63	534,80	2.906,48	7,50	645,34	2.575,86	37,87	124,35	520,23	3.258,31
20	513,85	20,95	534,80	2.392,63	7,50	645,34	2.594,42	37,87	105,78	520,23	3.258,31
21	517,55	17,25	534,80	1.875,08	7,50	645,34	2.613,13	37,87	87,08	520,23	3.258,31
22	521,28	13,52	534,80	1.353,79	7,50	645,34	2.631,96	37,87	68,24	520,23	3.258,31
23	525,04	9,76	534,80	828,75	7,50	645,34	2.650,93	37,87	49,27	520,23	3.258,31
24	528,83	5,97	534,80	299,92	7,50	645,34	2.670,04	37,87	30,16	520,23	3.258,31
25	300	0	300,00	-0,08		357,00	1.514,70	0,00	0,00	287,79	1.802,49

În primul rând, la data semnării contractului de leasing se va face clasificarea sa. Ținând cont de prevederile contractuale, contractul este unul de leasing financiar și va fi înregistrat ca atare.

1. Înregistrarea facturii de avans:

Cursul BNR la data plății avansului este de 4,95 lei/euro, iar firma de leasing va emite factura folosind cursul de schimb valutar de referință din contract, respectiv cursul BNR + 2%, adică, în exemplul nostru, $4,95 \text{ lei/euro} + 2\% \times 4,95 \text{ lei/euro} = 5,049 \text{ lei/euro}$.

$$\text{Avans} = 15.000 \text{ euro} \times 20\% = 3.000 \text{ euro}$$

TVA aferentă avansului = 3.000 euro x 19% = 570 euro

Total factură = 3.570 euro

Total factură în lei = 3.570 euro x 5,049 lei/euro = 18.025 lei

Aşa cum am arătat mai sus, întrucât partidele politice, de regulă, nu sunt plătitoare de TVA, valoarea TVA va fi inclusă în valoarea avansului, înregistrarea contabilă fiind:

18.025 lei	4093	=	404	18.025 lei
	Avansuri acordate		Furnizori de imobilizări	
	pentru imobilizări corporale			

2. Înregistrarea plății facturii de avans:

18.025 lei	404	=	5121	18.025 lei
	Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

3. Înregistrarea contractului de leasing se face la cursul BNR al zilei în care este primit autoturismul (în cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la **data recepției bunurilor** (pct. 227 alin. (4) din reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 3.103/2017):

Valoarea mașinii = 15.000 euro x 5,00 lei/euro = 75.000 lei

75.000 lei	2133.01	=	167	75.000 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Alte împrumuturi și datorii asimilate	

4. Reglarea avansului:

Avans = 3.570 euro

Curs valutar utilizat pentru avans = 5,049 lei/euro

Cursul valutar utilizat pentru împrumut a fost de 5,00 lei/euro, astfel încât vom diminua valoarea împrumutului cu 3.570 euro x 5,00 lei/euro = 17.850 lei

Diferență de curs valutar = 3.570 euro x (5,049 lei/euro – 5,00 lei/euro) = 175 lei

<u>18.025 lei</u>	%	=	4093	18.025 lei
17.850 lei	167		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	
	Alte împrumuturi și datorii asimilate			
175 lei	668			
	Alte cheltuieli financiare			

5. Înregistrarea facturii de taxe (logistică, înregistrare în arhivă și administrare):

Întrucât acestea reprezintă taxe nerecuperabile, considerăm că trebuie contabilizate prin capitalizarea lor în costul de achiziție al bunului:

Suma facturată = 150 euro + 30 euro + 2,5% x 15.000 euro = 555 euro

Cursul BNR la data primirii mașinii a fost de 5,00 lei/euro, iar firma de leasing va emite factura pentru taxe folosind cursul de schimb valutar de referință din contract, respectiv cursul BNR + 2%, adică, în exemplul nostru, 5,00 lei/euro + 2% x 5,00 lei/euro = 5,10 lei/euro.

Valoarea în lei = 555 euro x 5,10 lei/euro = 2.831 lei

TVA = 2.831 lei x 19% = 538 lei

Total factură = 3.369 lei

3.369 lei	2133.01	=	404	3.369 lei
	Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

Costul de achiziție al autoturismului = 75.000 lei + 3.369 lei = 78.369 lei

6. Înregistrare cheltuielilor cu asigurarea CASCO:

6.000 lei	471	=	401	6.000 lei
	Cheltuieli înregistrate în avans		Furnizori	

Plata poliței de asigurare CASCO:

6.000 lei	401	=	5121	6.000 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

7. La finalul lunii se actualizează suma restantă din contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” la cursul de închidere, potrivit reglementărilor contabile. Presupunem un curs de închidere de 4,92 lei/euro.

În acest moment, soldul contului 167 este de 15.000 euro – 3.570 euro = 11.430 euro, care în lei reprezintă 75.000 lei – 17.850 lei = 57.150 lei.

La sfârșitul lunii, utilizând cursul de închidere, soldul contului 167 ar trebui să fie de 11.430 euro x 4,92 lei/euro = 56.235,6 lei.

Prin urmare, va fi contabilizată o diferență de curs valutar favorabilă de 57.150 lei – 56.235,6 lei = 914,4 lei.

914,4 lei	167	=	768	914,4 lei
	Alte împrumuturi și datorii asimilate		Alte venituri financiare	

8. Începând cu luna următoare achiziției și utilizării autovehiculului, se va înregistra amortizarea acestuia, după cum urmează:

Costul de achiziție al autoturismului = 75.000 lei + 3.369 lei = 78.369 lei

Durata de utilizare = 72 luni

Amortizare lunară = 78.369 lei / 72 luni = 1.088 lei

1.088 lei	6811	=	2813.01	1.088 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport privind activitățile fără scop patrimonial	

9. Tot lunar, înregistrarea pe cheltuieli a poliței de asigurare CASCO:

6.000 lei / 12 luni = 500 lei/lună

500 lei	613	=	471	500 lei
	Cheltuieli cu primele de asigurare		Cheltuieli înregistrate în avans	

În continuare, pentru următoarele două rate lunare, presupunem un curs valutar BNR de 5,02 lei/euro (curs de facturare 5,02 lei/euro x 102% = 5,1204 lei/euro) și, respectiv, de 4,88 lei/euro (curs de facturare 4,88 lei/euro x 102% = 4,9776 lei/euro).

10. Înregistrarea în contabilitate a primei rate facturate de societatea de leasing:

Factura va cuprinde:

Rambursare de capital = 448,3 euro x 5,1204 lei/euro = 2.295,48 lei

TVA aferentă rambursării de capital = 448,3 euro x 19% x 5,1204 lei/euro = 436,14 lei

Dobânda aferentă primei rate = 86,5 euro x 5,1204 lei/euro = 442,91 lei

Comision = 7,5 euro x 5,1204 lei/euro = 38,4 lei

TVA aferentă dobânzii aferente ratei și comisionului = (442,91 lei + 38,4 lei) x 19% = 91,45 lei

Total rată = 2.295,48 lei + 436,14 lei + 442,91 lei + 38,4 lei + 91,45 lei = 3.304,38 lei

Total TVA = 436,14 lei + 91,45 lei = 527,59 lei

PARTEA II

Contul 167 va fi diminuat prin utilizarea cursului valutar de închidere din luna anterioară, respectiv 4,92 lei/euro: 448,3 euro x 4,92 lei/euro = 2.205,64 lei.

3.304,38 lei	%	=	404	3.304,38 lei
2.205,64 lei	167		Furnizori de imobilizări	
	Alte împrumuturi și datorii asimilate			
442,91 lei	666			
	Cheltuieli privind dobânzile			
38,4 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			
527,59 lei	635			
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			
89,84 lei	668			
	Alte cheltuieli financiare			

11. La finalul lunii, se actualizează suma restantă din contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” la cursul de închidere, potrivit reglementărilor contabile. Presupunem un curs de închidere de 5,15 lei/euro.

În acest moment, soldul contului 167 este de 11.430 euro – 448,3 euro = 10.981,7 euro, care în lei reprezintă 56.235,6 lei – 2.205,64 lei = 54.029,96 lei.

La sfârșitul lunii, utilizând cursul de închidere, soldul contului 167 ar trebui să fie de 10.981,7 euro x 5,15 lei/euro = 56.555,76 lei.

Prin urmare, vom contabiliza o diferență de curs valutar nefavorabilă de 56.555,76 lei – 54.029,96 lei = 2.525,8 lei.

2.525,8 lei	668	=	167	2.525,8 lei
	Alte cheltuieli financiare		Alte împrumuturi și datorii asimilate	

12. Înregistrarea în contabilitate a celei de-a doua rate facturate de societatea de leasing:

Cursul de facturare = 4,88 lei/euro x 102% = 4,9776 lei/euro

Factura va cuprinde:

Rambursare de capital = 451,53 euro x 4,9776 lei/euro = 2.247,54 lei

TVA aferentă rambursării de capital = 451,53 euro x 19% x 4,9776 lei/euro = 427,03 lei

Dobânda aferentă primei rate = 83,27 euro x 4,9776 lei/euro = 414,48 lei

Comision = 7,5 euro x 4,9776 lei/euro = 37,33 lei

TVA aferentă dobânzii aferente ratei și comisionului = (414,48 lei + 37,33 lei) x 19% = 85,84 lei

Total rată = 2.247,54 lei + 427,03 lei + 414,48 lei + 37,33 lei + 85,84 lei = 3.212,22 lei

Total TVA = 427,03 lei + 85,84 lei = 512,87 lei

Contul 167 trebuie diminuat prin utilizarea cursului valutar de închidere din luna anterioară, respectiv 5,15 lei/euro: 451,53 euro x 5,15 lei/euro = 2.325,37 lei.

Reglementări contabile aplicabile de către un partid politic

3.290,05 lei	%	=	%	3.290,05 lei
2.325,37 lei	167		404	3.212,22 lei
	Alte împrumuturi și datorii asimilate		Furnizori de imobilizări	
414,48 lei	666		768	77,83 lei
	Cheltuieli privind dobânzile		Alte venituri financiare	
37,33 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			
512,87 lei	635			
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			

PRECIZARE:

Pentru a evita înregistrarea contabilă de mai sus, este recomandată varianta:

3.212,22 lei	%	=	404	3.212,22 lei
2.247,54 lei	167		Furnizori de imobilizări	
	Alte împrumuturi și datorii asimilate			
414,48 lei	666			
	Cheltuieli privind dobânzile			
37,33 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			
512,87 lei	635			
	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			

Și pentru diferența de 2.325,37 lei – 2.247,54 lei = 77,83 lei:

77,83 lei	167	=	768	77,83 lei
	Alte împrumuturi și datorii asimilate		Alte venituri financiare	

13. Înregistrarea amortizării lunare:

1.088 lei	6811	=	2813.01	1.088 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport privind activitățile fără scop patrimonial	

14. Lunar, înregistrarea pe cheltuieli a poliței de asigurare CASCO:

500 lei	613	=	471	500 lei
	Cheltuieli cu primele de asigurare		Cheltuieli înregistrate în avans	

15. La finalul lunii, se actualizează suma restantă din contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” la cursul de închidere, potrivit reglementărilor contabile. Presupunem un curs de închidere de 6,00 lei/euro.

În acest moment, soldul contului 167 este de 10.981,7 euro – 451,53 euro = 10.530,17 euro, care în lei reprezintă 56.555,76 lei – 2.325,37 lei = 54.230,39 lei.

La sfârșitul lunii, utilizând cursul de închidere, soldul contului 167 ar trebui să fie de 10.530,17 euro x 6,00 lei/euro = 63.181,02 lei.

Prin urmare, vom contabiliza o diferență de curs valutar nefavorabilă de 63.181,02 lei – 54.230,39 lei = 8.950,63 lei.

8.950,63 lei	668	=	167	8.950,63 lei
	Alte cheltuieli financiare		Alte împrumuturi și datorii asimilate	

2.4. Particularități privind contabilitatea stocurilor

Conform pct. 192 din OMFP nr. 3.103/2017, **stocurile** sunt **active circulante**:

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

În continuare, pct. 193 alin. (1) enumeră componența stocurilor. Dată fiind **specificitatea activității** desfășurate de **partidele politice**, nu toate elementele de natura stocurilor se pot regăsi în contabilitatea acestora, ci doar următoarele:

- ◇ **mărfurile**, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării. Este cazul particular al unor activități pe care partidele politice le pot desfășura în legătură cu **vânzarea de materiale tipărite cu însemnele partidului politic**. În varianta în care aceste materiale sunt achiziționate, iar ulterior sunt inscripționate și vândute, ele se clasifică în categoria mărfurilor;
- ◇ **materialele consumabile** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb și alte materiale consumabile);
- ◇ materialele de natura **obiectelor de inventar**;
- ◇ **produsele** sub forma **materialelor recuperabile** și a **deșeurilor**;
- ◇ **ambalajele**.

Aspectele contabile și fiscale prezentate anterior în secțiunea privind imobilizările aferente **achizițiilor** de la furnizori interni, de la furnizori din Uniunea Europeană sau din import **rămân valabile** și în cazul **achiziției stocurilor**. Prin urmare, în această secțiune vom aborda doar câteva particularități specifice stocurilor care nu se regăsesc tratate în secțiunea precedentă.

O primă particularitate o reprezintă **achiziția** stocurilor pe baza **avizului de însoțire a mărfii**. Legat de acest aspect, pct. 223 alin. (2) din OMFP nr. 3.103/2017 prevede că datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii de la care **nu s-au primit facturile până la finele lunii** se evidențiază distinct în contabilitate (cu ajutorul contului **408 „Furnizori – facturi nesosite”**), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

EXEMPLU:

La data de 07.05.2023, un partid politic achiziționează două etajere de la un furnizor român înregistrat în scopuri de TVA. Din cauza unei defecțiuni a calculatorului, furnizorul livrează etajerele fără factură, doar în baza avizului de însoțire a mărfii, pe care a făcut mențiunea „Urmează factura”. Avizul cuprinde o valoare în lei fără TVA de 1.000 lei. Partidul recepționează etajerele pe baza avizului și le dă în folosință la data achiziției. La data de 10.05.2023, furnizorul emite factura, care cuprinde o valoare în lei fără TVA de 1.500 lei, partidul acceptând această diferență de preț.

Ne propunem să răspundem la următoarele întrebări:

- Cum se contabilizează achiziția stocurilor pe baza avizului de însoțire a mărfii?*
- Ce înregistrare contabilă se efectuează în momentul consumului?*
- Ce înregistrare contabilă se efectuează la primirea facturii?*

a) Achiziția etajerelor în baza avizului de însoțire a mărfii:

1.190 lei	303	=	408	1.190 lei
	Materiale de natura		Furnizori – facturi nesosite	
	obiectelor de inventar			

b) Darea în consum a etajerelor:

1.190 lei	603	=	303	1.190 lei
	Cheltuieli privind		Materiale de natura	
	materialele de natura		obiectelor de inventar	
	obiectelor de inventar			

Concomitent,

Debit 8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	1.190 lei
-------------------	--	-----------

c) La primirea facturii:

1.190 lei	408	=	401	1.190 lei
	Furnizori – facturi nesosite		Furnizori	

Și pentru diferență:

595 lei	303	=	401	595 lei
	Materiale de natura		Furnizori	
	obiectelor de inventar			

Dat fiind faptul că etajerele au fost date în consum, se suplimentează și cheltuiala aferentă cu 595 lei:

595 lei	603	=	303	595 lei
	Cheltuieli privind		Materiale de natura	
	materialele de natura		obiectelor de inventar	
	obiectelor de inventar			

Concomitent,

Debit 8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	595 lei
-------------------	--	---------

La primirea facturii există și varianta stornării înregistrării contabile efectuate cu ocazia achiziției pe baza avizului și ulterior contabilizarea facturii primite.

O a doua particularitate o reprezintă achiziția unor stocuri pentru care după recunoașterea inițială **se primesc prin facturi ulterioare reduceri comerciale**. Legat de acest aspect, pct. 42 alin. (3) al reglementării amintite precizează că **reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune**. Dacă **stocurile** pentru care au fost primite reducerile ulterioare **nu mai sunt în gestiune**, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul **609 „Reduceri comerciale primite”**), pe seama **conturilor de terți**.

» **Cazul 1:**

EXEMPLU:

La data de 07.03.2023, un partid politic, MACS, achiziționează un lot de piese de schimb pentru aparatele de aer condiționat de la un furnizor intern înregistrat în scopuri de TVA, pe baza facturii: preț de cumpărare 1.000 lei, TVA 19%. MACS este nemulțumit de calitatea unor piese de schimb și îi comunică acest aspect furnizorului său, care, simțindu-se vinovat, se hotărăște să îi acorde clientului său un rabat pentru defecte de calitate. Astfel, la data de 15.03.2023, MACS primește de la furnizorul său printr-o factură ulterioară o reducere comercială (rabat) în valoare de 200 lei, TVA 19%.

Varianta 1: La data de 15.03.2023, MACS avea încă în stoc piesele de schimb.

Varianta 2: La data de 09.03.2023, MACS a dat în consum toate piesele de schimb.

Ne propunem să răspundem la întrebarea:

Cum se contabilizează primirea facturii de reducere în cele două variante?

Varianta 1: La data achiziției pieselor de schimb se efectuează înregistrarea:

1.190 lei	3024	=	401	1.190 lei
	Piese de schimb		Furnizori	

La data primirii facturii ulterioare privind rabatul, piesele de schimb se află încă în stoc; costul acestora va fi redus prin efectuarea aceleiași înregistrări ca mai sus, dar în roșu:

(238 lei)	3024	=	401	(238 lei)
	Piese de schimb		Furnizori	

Varianta 2: La data achiziției pieselor de schimb se efectuează înregistrarea:

1.190 lei	3024	=	401	1.190 lei
	Piese de schimb		Furnizori	

În continuare, la data de 09.03.2023, când toate piesele de schimb au fost date în consum, se înregistrează:

1.190 lei	6024	=	3024	1.190 lei
	Cheltuielile privind piesele de schimb		Piese de schimb	

La data primirii facturii ulterioare privind rabatul, piesele de schimb nu mai există în stoc, soldul contului 3024 fiind egal cu zero. Prin urmare, se înregistrează:

(238 lei)	609	=	401	(238 lei)
	Reduceri comerciale primite		Furnizori	

Un al doilea caz legat de **reducerile comerciale primite ulterior recunoașterii imobilizărilor corporale**, aspect netratat în subcapitolul precedent, este prezentat mai jos. Această abordare are menirea de a ajuta la identificarea cu ușurință a diferențelor majore legate de contabilizare.

» **Cazul 2:**

EXEMPLU:

La data de 31.12.2022, partidul politic MACS achiziționează de la un furnizor român înregistrat în scopuri de TVA un televizor pe baza facturii: preț de cumpărare 3.000 lei, TVA 19%. Perioada de amortizare aleasă conform politicii contabile a partidului este de 5 ani. Televizorul este pus în funcțiune la data achiziției. Ulterior, la o examinare mai atentă a televizorului, MACS observă pe ecranul acestuia câteva zgârieturi, precum și o tastă a telecomenzii lipsă și îi comunică aceste aspecte furnizorului, care, simțindu-se vinovat, se hotărăște să îi acorde clientului său un rabat pentru defecte de calitate. Astfel, la data de 01.03.2023, MACS primește de la furnizorul său printr-o factură ulterioară o reducere comercială (rabat) în valoare de 500 lei, TVA 19%. Înregistrările contabile relevante sunt prezentate în continuare.

Legat de aceste reduceri, pct. 42 alin. (5) din OMFP nr. 3.103/2017 precizează că **reducerile comerciale primite ulterior facturării** unor **imobilizări corporale** și necorporale identificabile reprezintă **venituri în avans** (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), fiind **reluete** în contul rezultatului exercițiului **pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective**.

a) Achiziția televizorului:

3.570 lei	214.01	=	404	3.570 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

b) **Înregistrarea amortizării lunare** pentru lunile **ianuarie** și **februarie**:

3.570 lei / 60 luni = 60 lei/lună

60 lei	6811	=	2814.01	60 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial	

c) Martie:

c1) Primirea reducerii comerciale:

595 lei	404	=	4758	595 lei
	Furnizori de imobilizări		Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții	

c2) Înregistrarea amortizării pentru luna martie:

60 lei	6811	=	2814.01	60 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial	

c3) Transferul venitului în avans la venituri curente pentru perioada rămasă:

60 luni – 2 luni = 58 luni

Valoarea transferată = 595 lei / 58 luni = 10 lei/lună

10 lei	4758	=	7382	10 lei
	Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

O a treia particularitate o reprezintă **reducerile financiare primite**, respectiv **scon-
turile de decontare** acordate pentru **achitarea datoriilor înainte de termenul normal
de exigibilitate**. Legat de contabilizarea acestora, pct. 43 alin. (2) din OMFP nr. 3.103/2017
precizează că **reducerile financiare primite de la furnizor** reprezintă **venituri ale pe-
rioadei**, indiferent de perioada la care se referă (contul **734 „Venituri financiare rezultate
din activitățile fără scop patrimonial”**).

EXEMPLU:

La data de 02.03.2023, partidul politic MACS și societatea comercială LARA, persoană juridică
română înregistrată în scopuri de TVA, încheie un contract de vânzare-cumpărare pentru achi-
ziția unor telefoane mobile. În contract se prevede ca plata contravalorii telefoanelor vândute să
fie efectuată în termen de 60 de zile de la data primirii facturii.

MACS achiziționează telefoanele de la LARA pe baza facturii primite în data de 07.03.2023,
care cuprinde prețul de cumpărare de 10.000 lei, TVA 19%. MACS își anunță furnizorul că va
plăti datoria prin bancă peste trei zile, respectiv la data de 10.03.2023. Prin urmare, la data de
10.03.2023, pentru plata facturii înainte de scadență, LARA îi acordă clientului său o factură
de reducere care cuprinde un scont de decontare în valoare de 1.000 lei, TVA 19%, încasând în
aceeași zi prin bancă restul creanței.

a) Achiziția telefoanelor:

11.900 lei	303	=	401	11.900 lei
	Materiale de natura obiectelor de inventar		Furnizori	

b) Primirea scontului:

1.190 lei	401	=	7348	1.190 lei
	Furnizori		Alte venituri de natură financiară	

c) Plata diferenței:

11.900 lei – 1.190 lei = 10.710 lei

10.710 lei	401	=	5121	10.710 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

O a patra particularitate o reprezintă **evaluarea stocurilor la ieșire**. Legat de acest aspect, OMFP nr. 3.103/2017 precizează la pct. 61:

Costul de achiziție sau costul de producție al stocurilor din aceeași categorie și al tuturor elementelor fungibile se calculează prin aplicarea uneia dintre următoarele metode:

- ◇ **metoda costului mediu ponderat (CMP);**
- ◇ **metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO);**
- ◇ **metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO).**

Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare.

Potrivit metodei primul intrat – primul ieșit, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

Potrivit metodei ultimul intrat – primul ieșit, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (ultimului lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Capitolul 3. Contabilitatea decontărilor cu terții

3.1. Delimitări privind terții

Contabilitatea decontărilor cu terții asigură evidența datoriilor și creanțelor partidului în relațiile acestuia cu furnizorii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate, diverși debitori și creditori.

În activitatea unui partid, datoriile și creanțele pot fi generate de:

- ◇ cumpărările și vânzările de materiale, de bunuri pentru realizarea activităților permise, respectiv editarea, realizarea și difuzarea de publicații și alte materiale de propagandă, vânzarea de materiale cu însemnele partidului, vânzarea de bilete, taxele de participare la acțiuni culturale, înstrăinarea bunurilor din patrimoniul propriu, închirierea de bunuri etc.;
- ◇ relațiile cu angajații;
- ◇ decontările cu bugetul asigurărilor și protecției sociale privind contribuțiile specifice ale partidului și ale personalului;
- ◇ decontările cu bugetul statului și alte bugete privind impozitele, taxele, fondurile speciale;
- ◇ împrumuturile primite pe termen scurt, inclusiv dobânzile datorate, respectiv împrumuturile acordate, inclusiv dobânzile cuvenite;
- ◇ relațiile cu diverși creditori și debitori etc.

3.2. Recunoașterea și evaluarea creanțelor și datoriilor

✓ Particularități privind evaluarea la intrare

Datoriile și creanțele sunt înregistrate în contabilitate la valoarea lor nominală.

Datoriile	⇒ sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări, la valoarea care se așteaptă să fie plătită în numerar sau în echivalente de numerar pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al activității
Creanțele	⇒ sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente de numerar care se așteaptă să fie încasată în momentul vânzării bunurilor și serviciilor sau la valoarea justă a sumei încasate în momentul vânzării bunurilor și serviciilor

Creanțele și datoriile unui partid pot fi atât în lei, cât și în valută, conform prevederilor contractuale.

Principalele prevederi cuprinse în OMFP nr. 3.103/2017 cu privire la evaluarea creanțelor și datoriilor în valută și a creanțelor și datoriilor exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute sunt sintetizate mai jos:

Evaluarea	Creanțe și datorii în valută	Creanțe și datorii exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute
Inițială	O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României de la data efectuării operațiunii. (pct. 233) În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute sunt asimilate elementelor exprimate în valută. (pct. 232)	

Evaluarea	Creanțe și datorii în valută	Creanțe și datorii exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute
	În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente). (pct. 216 alin. (1))	
La bilanț	Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. (pct. 59 lit. a))	
La bilanț	Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. (pct. 59 lit. a)) Conturile utilizate sunt: – 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; – 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, pentru activitatea economică; – 7343 „Venituri din diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial”, pentru activitatea nonprofit.	Pentru creanțele și datoriile exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. (pct. 59 lit. b)) Conturile utilizate sunt: – 668 „Alte cheltuieli financiare”; – 768 „Alte venituri financiare”, pentru activitatea economică; – 7348 „Alte venituri de natură financiară”, pentru activitatea nonprofit.
La decontare	Modalitatea de decontare	
	– În valută Conturile corespondente sunt: – 5124.01 „Disponibil în valută privind activitățile fără scop patrimonial”; – 5124.02 „Disponibil în valută privind activitățile economice”.	– În lei, în funcție de cursul unei valute Conturile corespondente sunt: – 5121 „Conturi la bănci în lei”.
	Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României de la data efectuării operațiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emitere de documente). (pct. 216 alin. (1))	

Evaluarea	Creanțe și datorii în valută	Creanțe și datorii exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute
La decontare	Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în luna în care apar. (pct. 235) Conturile utilizate sunt: – 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; – 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, pentru activitatea economică; – 7343 „Venituri din diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial”, pentru activitatea nonprofit.	Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună. (pct. 236) Conturile utilizate sunt: – 668 „Alte cheltuieli financiare”; – 768 „Alte venituri financiare”, pentru activitatea economică; – 7348 „Alte venituri de natură financiară”, pentru activitatea nonprofit.

Încasările și plățile în numerar trebuie făcute cu respectarea legislației în vigoare, inclusiv ținând cont de dispozițiile Legii nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar și pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 193/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată, cu modificările și completările ulterioare.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar. Pot apărea următoarele două situații:

Creanța sau datoria în valută este decontată în cursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit.	⇒ Întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu.
Creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior.	⇒ Diferența de curs valutar este recunoscută în fiecare exercițiu financiar care intervine până la exercițiul decontării și se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

EXEMPLU:

Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma plății unei datorii în valută

Un partid achită o datorie față de un furnizor extern pentru bunuri achiziționate în sumă de 5.000 euro. Cursul de schimb de la data facturării este de 4,56 lei/euro, iar cursul de schimb de la data plății este de 4,68 lei/euro. Diferența de curs valutar nefavorabilă este de 600 lei (5.000 lei x (4,68 lei/euro – 4,56 lei/euro)).

a) Înregistrarea în contabilitate a diferenței de curs valutar nefavorabile:

<u>23.400 lei</u>	%	=	5124	23.400 lei
22.800 lei	401		Conturi la bănci în valută	
	Furnizori			
600 lei	665			
	Cheltuieli din			
	diferențe de curs valutar			

b) Dacă datoria a fost achitată în anul 2023 pentru bunuri achiziționate în 2022, la sfârșitul anului 2022, înregistrarea datoriei la cursul valutar de la 31.12.2022, presupunând un curs valutar la sfârșitul anului de 4,60 lei/euro:

200 lei	665	=	401	200 lei
	Cheltuieli din		Furnizori	
	diferențe de curs valutar			

c) În anul 2023, achitarea datoriei la cursul valutar de 4,68 lei/euro:

<u>23.400 lei</u>	%	=	5124	23.400 lei
23.000 lei	401		Conturi la bănci în valută	
	Furnizori			
400 lei	665			
	Cheltuieli din			
	diferențe de curs valutar			

EXEMPLU:

Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma evaluării creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar

Un partid are o creanță în valută în sumă de 5.000 euro. Cursul valutar de la data ultimei evaluări este de 4,61 lei/euro, iar cursul valutar de la data de 31 decembrie a anului curent este de 4,52 lei/euro. Diferența de curs valutar nefavorabilă este de 450 lei (5.000 lei x (4,61 lei/euro – 4,52 lei/euro)):

Înregistrarea în contabilitate a diferenței de curs valutar nefavorabile:

450 lei	665	=	4111	450 lei
	Cheltuieli din		Clienți	
	diferențe de curs valutar			

Pentru creanțele și datoriile exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz.

EXEMPLU:

La sfârșitul exercițiului financiar al anului 2022, odată cu evaluarea datoriilor în valută, se constată o diferență favorabilă aferentă unei datorii de leasing financiar, de 8.240 euro, aflată în sold între cursul de schimb actual de 4,52 lei/euro și cel inițial, de 4,65 lei/euro.

Înregistrarea diferenței:

8.240 euro x 0,13 lei/euro = 1.071,2 lei

1.071,2 lei	167	=	768	1.071,2 lei
	Alte împrumuturi și datorii asimilate		Alte venituri financiare	

Înregistrarea unei eventuale diferențe nefavorabile se realizează cu ajutorul contului 668 „Alte cheltuieli financiare”.

✓ Particularități privind evaluarea la data ieșirii din entitate

La data ieșirii din entitate, creanțele și datoriile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate.

La scoaterea din evidență a creanțelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere aferente acestora.

✓ Particularități privind evaluarea la inventar

Evaluarea la inventar a creanțelor și datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată.

În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la **valoarea probabilă de încasat**.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

1. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor din conturile de clienți cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare:

6814	=	491
Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți

La închiderea exercițiului următor calculării ajustărilor pentru depreciere se face analiza și regularizarea lor după o tehnică similară celei folosite în cazul provizioanelor, pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile sau au încetat să mai existe într-o anumită măsură, ajustarea devine total sau parțial fără obiect și trebuie reluată în mod corespunzător la venituri.

491	=	7814
Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți		Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

2. Evaluarea la data bilanțului a creanțelor și datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute a fost analizată în tabelul prezentat în contextul recunoașterii creanțelor și datoriilor în valută.

3. Creanțele incerte se înregistrează în contabilitate distinct. Ca regulă, în momentul în care încasarea clientului devine incertă, creanța se transferă din contul de clienți (4111) în contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu”.

EXEMPLU:

Un partid deține o creanță de 3.720 lei neîncasată în termenul de scadență.

a) Înregistrarea trecerii creanței în stare de incertitudine:

3.720 lei	4118	=	4111	3.720 lei
	Clienți incerti sau în litigiu		Clienți	

b) La sfârșitul anului, constituirea ajustării pentru deprecierea creanței:

3.720 lei	6814	=	491	3.720 lei
	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți	

c) După trecerea termenului de prescripție de trei ani prevăzut în Codul de procedură civilă sau ca urmare a hotărârii judecătorești de declarare a falimentului, are loc înregistrarea creanței prescrise. Această constatare se face de regulă cu ocazia inventarierii patrimoniului.

Înregistrarea creanței prescrise, presupunând că nu s-a încasat nimic din aceasta:

3.720 lei	654	=	4118	3.720 lei
	Pierderi din creanțe și debitori diverși		Clienți incerti sau în litigiu	

d) Concomitent, reluarea la venituri a ajustării deja constituite:

3.720 lei	491	=	7814	3.720 lei
	Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți		Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	

d) Înregistrarea în cazul reactivării clientului:

3.720 lei	4111	=	754	3.720 lei
	Clienți		Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși	

În cazul debitorilor care au fost scoși din evidența contabilă a partidului ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție, evidența se face cu ajutorul contului 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”.

D 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”	⇒ Sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ
C 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”	⇒ Sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriiilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora (pct. 238 al OMFP nr. 3.103/2017).

4. Avansurile acordate furnizorilor se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.
Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de cele acordate altor furnizori.

EXEMPLU:

În scopul achiziției de materiale de campanie, organizația locală plătește un avans de 2.500 lei, pentru care primește factură de la furnizor.

- a) Înregistrarea avansului acordat:

2.500 lei	4091	=	401	2.500 lei
	Furnizori – debitori pentru		Furnizori	
	cumpărări de bunuri			
	de natura stocurilor			

- b) Înregistrarea avansului în cazul în care acesta s-ar acorda pentru servicii care vor fi facturate și primite ulterior:

2.500 lei	4092	=	401	2.500 lei
	Furnizori – debitori pentru		Furnizori	
	prestări de servicii			

- c) Înregistrarea avansului în cazul în care acesta s-ar acorda pentru achiziția unei imobilizări, spre exemplu, un echipament:

2.500 lei	4093	=	404	2.500 lei
	Avansuri acordate pentru		Furnizori de imobilizări	
	imobilizări corporale			

În situația inversă, în care organizația primește un avans, există o singură variantă de contabilizare, așa cum reiese din exemplul următor.

În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, înregistrarea se va face cu ajutorul contului 404 „Furnizori – facturi nesosite”.

EXEMPLU:

Organizația de partid locală achiziționează pe bază de aviz materiale nestocate de natura produselor de papetărie (hârtie de xerox, pixuri, capse etc.) în valoare de 410 lei.

Înregistrarea în contabilitate a materialelor:

410 lei	604	=	404	410 lei
	Cheltuieli privind		Furnizori – facturi nesosite	
	materialele nestocate			

PRECIZARE:

În cazul achizițiilor de la furnizori externi, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

3.3. Decontări cu personalul, asigurările și protecția socială

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale cuvenite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire, în care sunt incluse:

- ◇ salariile de bază;
- ◇ sporurile;
- ◇ adaosurile;
- ◇ recompensele și premiile de orice fel;
- ◇ indemnizațiile pentru concediile de odihnă plătite din fondul de salarii;
- ◇ indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii; și
- ◇ alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

În veniturile salariale pot intra și avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu activitatea desfășurată în calitate de salariat, precum și cele primite de la terți ca urmare a unei relații contractuale între părți, cu excepția celor prevăzute ca fiind venituri neimpozabile conform art. 76 alin (4) și (4¹) din Codul fiscal.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii.

EXEMPLU:

Un partid le acordă angajaților săi în cursul lunii tichete de masă în sumă totală de 1.260 lei.

Înregistrarea în contabilitate a tichetelor:

1.260 lei	642	=	5328	1.260 lei
	Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților		Alte valori	

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

EXEMPLU:

Salariul neridicat de unul dintre salariații organizației, aflat în deplasare, este în sumă de 1.400 lei.

a) Înregistrarea în contabilitate a salariului neridicat:

1.400 lei	421	=	426	1.400 lei
	Personal – salarii datorate		Drepturi de personal neridicate	

b) Dacă drepturile de personal neridicate s-au prescris, acestea se înregistrează ca alte venituri din activitățile fără scop patrimonial:

1.400 lei	426	=	7388	1.400 lei
	Drepturi de personal neridicate		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

PARTEA II

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților datorate terților (popriri, pensii alimentare etc.) se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

EXEMPLU:

Un partid reține din salariul datorat unui angajat rata aferentă unei instituții de creditare cu care acesta are convenție. Suma reținută în luna curentă este de 400 lei.

Înregistrarea în contabilitate a sumei reținute în luna curentă se face astfel:

400 lei	421	=	427	400 lei
	Personal – salarii datorate		Rețineri din salarii datorate terților	

Sumele datorate și neachitate personalului (concedii de odihnă și alte drepturi de personal) sunt înregistrate ca alte datorii în legătură cu personalul:

%	=	4281
421		Alte datorii în legătură cu personalul
Personal – salarii datorate		
423		
Personal – ajutoare materiale datorate		

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuii de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul angajat al partidului se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

EXEMPLUL 1:

La sfârșitul lunii decembrie, se constată că nu a fost justificată suma de 150 lei acordată în luna noiembrie unui salariat drept avans de trezorerie.

Înregistrarea acestei sume ca o creanță a partidului față de salariatul respectiv se face astfel:

150 lei	4282	=	542	150 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Avansuri de trezorerie	

EXEMPLUL 2:

În urma constatării unui minus în gestiunea unui partid, i se impută salariatului responsabil suma de 2.300 lei. Se decide oprirea lunară din salariu a sumei de 230 lei, timp de 10 luni. În luna curentă, angajatul este în concediu medical, prin urmare i se rețin doar 100 lei din indemnizația de concediu.

a) Imputarea minusului:

2.300 lei	4282	=	7388	2.300 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

b) Reținerea din salariu a sumei:

100 lei	423	=	4282	100 lei
	Personal – ajutoare materiale datorate		Alte creanțe în legătură cu personalul	

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile persoanei juridice pentru persoanele fizice angajate sau care obțin venituri de natura salariilor pentru următoarele contribuții:

- ◇ contribuția la asigurările sociale;
- ◇ contribuția la asigurările sociale de sănătate;
- ◇ impozitul pe venitul din salarii.

Eventualele sume aferente exercițiului în curs datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale.

Înregistrarea salariilor și asigurărilor sociale pentru activitatea nonprofit este prezentată în capitolul dedicat tratamentului cheltuielilor.

Capitolul 4. Contabilitatea cheltuielilor

Întrucât în capitolele precedente am evidențiat o mare parte dintre cheltuielile contabilizate de către partidele politice, în cel de față ne propunem să trecem în revistă câteva dintre tipurile de contracte care pot ridica dificultăți în ceea ce privește recunoașterea lor în contabilitate: de comodat; de locațiune; de stimulente acordate în cadrul contractelor de leasing operațional. De asemenea, o analiză aparte este alocată problematicii cheltuielilor și beneficiilor de natură salarială tratate atât din punct de vedere contabil, cât și fiscal.

4.1. Organizarea și conducerea contabilității cheltuielilor curente în cazul partidelor politice

Cheltuielile persoanelor juridice fără scop patrimonial sunt definite în OMFP nr. 3.103/2017 ca fiind reprezentate de **valorile plătite** sau **de plătit** pentru:

- ◇ consumul de stocuri și servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- ◇ cheltuielile cu personalul;
- ◇ executarea unor obligații legale sau contractuale.

Contabilitatea cheltuielilor la persoanele juridice fără scop patrimonial se ține cu ajutorul conturilor din **clasa 6 „Conturi de cheltuieli”**, din care fac parte următoarele grupe de conturi:

- 60 „Cheltuieli privind stocurile și alte consumuri”;
- 61 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți”;
- 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”;
- 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”;
- 64 „Cheltuieli cu personalul”;
- 65 „Alte cheltuieli de exploatare”;
- 66 „Cheltuieli financiare”;
- 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”;
- 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”.

Evidența și contabilitatea cheltuielilor în cazul partidelor politice se țin **separat** în funcție de **natura** lor, iar **dezvoltarea pe conturi analitice** se face în funcție de **necesitățile de detaliere a activității curente**, dar și cu **identificarea filialei, organizației sau candidatului, după caz**. Având în vedere faptul că partidele politice desfășoară activități specifice foarte riguros reglementate, iar veniturile acestora nu pot fi altele decât cele care provin din sursele de finanțare definite de Legea nr. 334/2006, și în privința cheltuielilor se manifestă anumite **particularități și limitări**. Astfel, o serie de **conturi** din grupele aparținând clasei 6 „Conturi de cheltuieli” **nu își găsesc utilizarea în contabilitatea partidelor politice**, deoarece ele corespund unor categorii de cheltuieli care nu se regăsesc în activitatea curentă a partidelor, potrivit legii.

Principalele înregistrări contabile privind cheltuielile activității curente a partidelor politice le vom regăsi în capitolul destinat studiilor de caz, unde este prezentat câte un registru-jurnal detaliat privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor curente, a operațiunilor determinate de campania electorală și a operațiunilor determinate de restituirea contribuțiilor candidaților la campania electorală locală.

Încasările și plățile în numerar trebuie făcute cu respectarea legislației în vigoare, inclusiv ținând cont de dispozițiile Legii nr. 70/2015, cu modificările și completările ulterioare.

PRECIZARE:

Cheltuielile cu **utilitățile** (energia electrică, termică, apa, canalul, telecomunicațiile etc.) necesare funcționării unui partid politic **în sediul său propriu sau închiriat** vor fi **suportate de acesta la tariful spațiilor cu destinație de locuință**.

4.2. Contractul de comodat și contractul de locațiune

✓ Contractul de comodat – reglementări legale

Comodatul reprezintă un **împrumut de folosință**. Reglementarea legală relevantă poate fi găsită la art. 2.144 și următoarele din **Legea nr. 287/2009 privind Codul civil**, republicată, cu modificările și completările ulterioare. **Împrumutul de folosință** este contractul **cu titlu gratuit** prin care o parte, numită **comodant**, **îi remite un bun**, mobil sau imobil, celeilalte părți, numite **comodatar**, pentru a se folosi de acest bun. **Comodatarul** are **obligția** de a **restitui bunul** după un anumit timp.

Dacă nu i s-a interzis prin lege sau prin contract, orice persoană care are dreptul de a folosi bunul poate fi comodant, cu alte cuvinte, considerăm că inclusiv partidele politice, cu respectarea prevederilor legislative aplicabile, pot fi beneficiarii unui contract de comodat.

Obligațiile și drepturile fiecărei părți contractuale dintr-un contract de comodat sunt prevăzute tot de Codul civil. În cazul contractelor de comodat care au ca obiect locuința, considerăm că prevederile Codului civil se completează cu cele ale **Legii locuinței nr. 114/1996**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, comodatarul este ținut să păzească și să conserve bunul împrumutat cu prudența și diligența unui bun proprietar, neputând să folosească bunul împrumutat decât în conformitate cu destinația acestuia determinată prin contract ori, în lipsă, după natura bunului. El nu îi poate permite unui terț să îl folosească decât cu aprobarea prealabilă a comodantului. Comodatarul nu răspunde pentru pierderea ori deteriorarea bunului rezultată numai din folosința în scopul căreia bunul i-a fost împrumutat.

La art. 2.151, Codul civil precizează **cine este responsabil pentru cheltuielile necesare utilizării bunului**. Astfel, comodatarul suportă cheltuielile pe care le-a făcut pentru a folosi bunul. Cu toate acestea, comodatarul are dreptul să îi fie rambursate cheltuielile pentru lucrările necesare asupra bunului care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, atunci când comodantul, înștiințat în prealabil, nu s-a opus efectuării lor ori când, din cauza urgenței lucrărilor, acesta nu a putut fi înștiințat în timp util.

În cazul contractelor de comodat și al utilităților care nu sunt achitate de comodatar există posibilitatea interpretării ca fiind servicii/beneficii puse la dispoziția partidelor cu titlu gratuit, cu toate implicațiile legale care pot rezulta din această situație.

✓ Contractul de locațiune – reglementări legale

Potrivit art. 1.777 din Codul civil, **locațiunea** este **contractul** prin care o parte, numită **locator**, **se obligă să îi asigure** celeilalte părți, numite **locatar**, **folosința unui bun** pentru o anumită perioadă, **în schimbul unui preț**, denumit **chirie**. Locațiunea bunurilor imobile și mobile se numește închiriere, chiria putând consta într-o **sumă de bani** sau în **orice alte bunuri sau prestații**.

Potrivit art. 1.780 alin. (2), dispozițiile Codului civil cu privire la stabilirea prețului vânzării sunt aplicabile, în mod corespunzător, și în cazul chiriei. Aceste dispoziții se regăsesc la art. 1.660 și următoarele.

Astfel, **prețul** trebuie să fie **serios** și **determinat** sau cel puțin **determinabil**. Art. 1.664 alin. (2) precizează că atunci când contractul are ca obiect bunuri pe care vânzătorul le vinde în mod obișnuit, se prezumă că părțile au avut în vedere **prețul practicat în mod obișnuit de vânzător**. Art. 1.665 precizează că vânzarea este anulabilă atunci când prețul este stabilit fără intenția de a fi plătit sau când prețul este atât de disproporționat față de valoarea bunului încât este evident că părțile nu au dorit să consimtă la o vânzare.

Codul civil și **Legea locuinței** stabilesc **obligațiile locatorului** și ale **locatarului**. Astfel, potrivit art. 1.786 și următoarelor din Codul civil, locatorul este ținut să predea bunul împreună cu toate accesoriile sale în starea corespunzătoare utilizării acestuia și să efectueze toate reparațiile care sunt necesare pentru a menține bunul în starea de întrebuințare corespunzătoare pe toată durata locațiunii.

Dimpotrivă, pe lângă obligația de a plăti chiria în cuantumul și la termenul stabilite prin contract, locatarul este cel responsabil să efectueze reparațiile locative a căror necesitate rezultă din folosința obișnuită a bunului. Așa cum precizează art. 1.802 și următoarele din Codul civil, reparațiile de întreținere curentă sunt în sarcina locatarului.

În cazul îmbunătățirilor făcute, locatorul are dreptul de a păstra lucrările adăugate și autonome efectuate asupra bunului pe durata locațiunii și nu poate fi obligat la despăgubiri decât dacă locatarul a efectuat lucrările cu acordul prealabil al locatorului.

Dacă lucrările au fost efectuate fără acordul prealabil al locatorului, acesta poate alege să îi ceară locatarului aducerea bunului în starea inițială, precum și plata de despăgubiri pentru orice pagubă i-ar fi cauzată bunului de către locatar.

În plus, tot chiriașii sunt obligați să contribuie la cheltuielile pentru iluminarea, încălzirea, curățarea părților și instalațiilor de folosință comună, precum și la orice alte cheltuieli pe care legea le stabilește în sarcina lor.

Prevederile legale sunt importante deoarece orice înțelegere diferită între părți trebuie analizată pentru a decide dacă duce sau nu la înregistrarea unor venituri sau cheltuieli.

EXEMPLUL 1:

Un partid a încheiat cu un proprietar un contract de închiriere la o valoare lunară mai mare decât prețul pieței. Potrivit contractului, în chiria lunară proprietarul suportă toate costurile curente cu utilitățile consumate, fără a le refactura distinct chiriașului (de regulă, se stabilesc niște plafoane maximale la nivelul anului pentru aceste sume). Cu alte cuvinte, potrivit înțelegerii dintre părți, suma plătită de chiriaș acoperă prețul plătit pentru utilizarea spațiului și costurile curente rezultate din utilizarea bunului.

În măsura în care nu se cunosc aceste costuri cu utilitățile, suma plătită proprietarului, de 7.000 lei, în contul acestor consumuri curente este tratată împreună cu chiria plătită, după cum rezultă din înregistrările contabile prezentate mai jos:

7.000 lei	6123	=	401	7.000 lei
	Cheltuieli cu chiriile		Furnizori	

Și:

7.000 lei	401	=	5121	7.000 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

EXEMPLUL 2:

Un partid a luat în chirie un spațiu pe care îl amenajează potrivit nevoilor proprii. Toate îmbunătățirile sunt agreate cu proprietarul, dar, potrivit contractului, spațiul va trebui lăsat așa cum a fost primit, chiriașul având obligația să demoleze aceste amenajări la finalul contractului. Contractul este semnat pe 5 ani. Chiria lunară este de 2.000 lei. Valoarea amenajărilor este de 60.000 lei. Potrivit experienței anterioare, partidul estimează că vor fi necesari încă 20.000 lei pentru a aduce spațiul la starea în care a fost primit. În final sumele plătite pentru a aduce spațiul la starea inițială sunt de 23.000 lei.

Înregistrările contabile propuse sunt următoarele:

a) Amenajarea spațiului:

60.000 lei	212.01	=	404	60.000 lei
	Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial		Furnizori de imobilizări	

b) Înregistrarea unui provizion pentru sumele care se estimează că vor fi suportate la finalul contractului:

20.000 lei	212.01	=	1518	20.000 lei
	Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial		Alte provizioane	

PRECIZARE:

Din motive de simplificare, nu am actualizat provizionul recunoscut pentru suma estimată a fi plătită peste 5 ani.

c) Lunar, recunoașterea chiriei ca datorie:

2.000 lei	6123	=	401	2.000 lei
	Cheltuieli cu chiriile		Furnizori	

d) Lunar, amortizarea îmbunătățirilor aduse spațiului: 60.000 lei / 60 luni = 1.000 lei/lună:

1.000 lei	6811	=	2812.01	1.000 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

e) La finalul contractului, suportarea cheltuielilor de demolare și aducere a spațiului la starea inițială:

23.000 lei	611	=	401	23.000 lei
	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		Furnizori	

Și, concomitent, reluarea provizionului la venituri:

20.000 lei	1518	=	7812	20.000 lei
	Alte provizioane		Venituri din provizioane	

4.3. Stimulente acordate în cadrul contractelor de leasing operațional

Acordarea unor stimulente chiriașilor/locatarilor de către proprietari cu ocazia încheierii sau renegocierii unor contracte de leasing operațional sau de închiriere reprezintă o practică des întâlnită, având drept scop atragerea clienților de către proprietari. Spre exemplu, prin contract se poate conveni ca în perioadele inițiale sau finale ale duratei contractului de leasing sau de închiriere locatarul să plătească o chirie mai mică sau să beneficieze de o perioadă de grație.

Legat de reflectarea în contabilitate a stimulentele acordate/primate cu ocazia încheierii sau reînnoirii unui contract, **OMFP nr. 1.802/2014** prevede:

- La negocierea sau la renegocierea unui leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costurile de reamplasare, modernizările activului în regim de leasing și costurile aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc chirie (pct. 221).
- Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata (pct. 222 alin. (1)).
- Stimulentele dintr-un leasing operațional se referă la contraprestația pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unui existent nu se consideră ca făcând parte din costurile inițiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing (pct. 222 alin. (2)).
- De exemplu, în cazul încheierii unui contract de leasing nou pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord să achite costurile de reamplasare ale locatarului, să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locatar sau este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locatar (acordarea unei perioade de grație), atât locatorul, cât și locatarul vor recunoaște valoarea netă a contraprestației de-a lungul duratei contractului de leasing utilizând o singură metodă de amortizare (pct. 222 alin. (3)).
- Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentele drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing (pct. 223 alin. (1)).
- Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentele drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing (pct. 223 alin. (2)).

EXEMPLU:

Stimulente acordate în cazul contractelor de leasing operațional – perioadă de grație la începutul contractului de leasing operațional

La data de 03.05.2023, un partid politic închiriază pe o perioadă de 2 ani un sediu social de la societatea MARA, înregistrată în scopuri de TVA. Chiria este de 2.000 lei/lună. Contractul prevede ca **pentru primele 3 luni partidul politic să fie scutit de la plata chiriei.**

OMFP nr. 1.802/2014 prevede la pct. 222 alin. (1) că toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata.
 Contraprestația aferentă contractului = 2.000 lei/lună x 21 luni + 0 lei/lună x 3 luni = 42.000 lei
 Cheltuiala lunară recalculată = 42.000 lei / 24 luni = 1.750 lei
 Astfel, în fiecare lună trebuie recunoscută o cheltuială de **1.750 lei**.

a1) În luna mai 2023, societatea MARA nu va emite factură, dar partidul va contabiliza cheltuiala cu chiria prin formula contabilă:

1.750 lei	6123	=	408	1.750 lei
	Cheltuieli cu chiriile		Furnizori – facturi nesosite	

a2) În lunile iunie și iulie 2023 se va efectua aceeași înregistrare contabilă ca mai sus.

b) În luna august 2023, societatea MARA emite factura:

Chirie = 2.000 lei

TVA = 2.000 lei x 19% = 380 lei

Total factură = 2.380 lei

În contabilitate trebuie înregistrată aceeași cheltuială cu chiria în sumă de 1.750 lei, dar întrucât partidele politice sunt neplătitoare de TVA, valoarea taxei va fi inclusă în valoarea cheltuielii, astfel că aceasta va fi egală cu 1.750 lei + 380 lei = 2.130 lei.

<u>2.380 lei</u>	%	=	401	2.380 lei
2.130 lei	6123		Furnizori	
	Cheltuieli cu chiriile			
250 lei	408			
	Furnizori – facturi nesosite			

După cum observăm, soldul contului 408 la sfârșitul primelor 3 luni, în care partidul nu plătește chirie, este de 1.750 lei x 3 luni = 5.250 lei. Acesta va fi transferat lunar în contul 401, cu valoarea de 5.250 lei / 21 luni = 250 lei/lună.

4.4. Cheltuieli și beneficii de natură salarială

În cele ce urmează ilustrăm înregistrările contabile relevante pentru cheltuielile și beneficiile de natură salarială.

✓ Cheltuielile cu salariile

EXEMPLU:

Un partid politic înregistrează într-o lună cheltuieli cu salariile de 50.000 lei, pe baza statului de salarii. Avansurile din salarii acordate sunt de 4.000 lei.

► Plata avansurilor din salarii:

4.000 lei	425	=	5121	4.000 lei
	Avansuri acordate personalului		Conturi la bănci în lei	

» Înregistrarea cheltuielii cu salariile brute:

50.000 lei	641	=	421	50.000 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

» Înregistrarea contribuției de asigurări sociale datorate de salariați (de 25%) și reținute din drepturile salariale cuvenite acestora:

50.000 lei x 25% = 12.500 lei

12.500 lei	421	=	4315	12.500 lei
	Personal – salarii datorate		Contribuția de asigurări sociale	

» Înregistrarea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de salariați (de 10%) și reținute din drepturile salariale cuvenite acestora:

50.000 lei x 10% = 5.000 lei

5.000 lei	421	=	4316	5.000 lei
	Personal – salarii datorate		Contribuția de asigurări sociale de sănătate	

» Înregistrarea impozitului pe venitul de natură salarială datorat de salariați (de 10%) și reținut din drepturile salariale cuvenite acestora:

(50.000 lei – 12.500 lei – 5.000 lei) x 10% = 3.250 lei

3.250 lei	421	=	444	3.250 lei
	Personal – salarii datorate		Impozitul pe venituri de natura salariilor	

» Înregistrarea cheltuielii (de 2,25%) suportate de partidul politic privind contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM):

50.000 lei x 2,25% = 1.125 lei

1.125 lei	646	=	436	1.125 lei
	Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă		Contribuția asiguratorie pentru muncă	

Potrivit legislației fiscale, în anumite situații, când salariații lucrează part-time și nu cumulează lunar cel puțin contravaloarea unui salariu minim brut pe economie, angajatorul datorează contribuții sociale până la această valoare. În Codul fiscal pot fi găsite excepțiile pentru această situație (spre exemplu, obligația nu se aplică atunci când angajații sunt persoane cu dizabilități, elevi sau studenți cu vârsta de până la 26 de ani, pensionari pentru limită de vârstă sau se află în alte situații, potrivit legii).

▶▶ Plata contribuțiilor sociale și a impozitului pe salarii:

21.875 lei	%	=	5121	21.875 lei
12.500 lei	4315		Conturi la bănci în lei	
	Contribuția de asigurări sociale			
5.000 lei	4316			
	Contribuția de asigurări sociale de sănătate			
3.250 lei	444			
	Impozitul pe venituri de natura salariilor			
1.125 lei	436			
	Contribuția asiguratorie pentru muncă			

▶▶ Regularizarea avansurilor la lichidare:

5.000 lei	421	=	425	5.000 lei
	Personal – salarii datorate		Avansuri acordate personalului	

▶▶ Plata salariilor nete către salariați (fără tichete de masă, respectiv, de vacanță):

24.250 lei	421	=	5121	24.250 lei
	Personal – salarii datorate		Conturi la bănci în lei	

✓ **Tichetele de masă**

Potrivit Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare, și Hotărârii Guvernului nr. 1.045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările ulterioare, tichetele de masă sunt bilete de valoare care se pot acorda angajaților lunar, ca alocație individuală de hrană. Tichetele de masă se emit pe suport electronic și pot fi utilizate numai pentru achitarea mesei sau pentru achiziționarea de produse alimentare.

Tichetele de masă se distribuie lunar de către angajator. Salariatul poate utiliza, lunar, un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile lucrate, având obligația să-i restituie angajatorului, la finalul fiecărei luni, precum și la încetarea contractului individual de muncă, valoarea corespunzătoare tichetelor de masă necuvenite.

Valoarea nominală a unui tichet de masă nu poate depăși suma de 40 lei (valoare care este indexată periodic).

În cazul salariaților angajați în baza unui contract individual de muncă cu timp parțial, precum și în cazul cumulului de funcții, tichetele de masă pot fi acordate numai de angajatorii unde salariații și-au declarat funcția de bază.

În cazul salariaților a căror durată zilnică a timpului de muncă este mai mare de opt ore, numărul de zile pentru care se acordă tichete de masă se determină prin împărțirea numărului de ore în care salariatul a fost prezent la lucru la durata normală a timpului de muncă de opt ore. Frațiunile se consideră zi de prezență la lucru, dar totalul zilelor rezultat nu trebuie să depășească numărul de zile lucrătoare din luna pentru care se acordă tichetele.

Pentru a evidenția înregistrările contabile relevante aferente tichetelor de masă, presupunem următorul exemplu:

EXEMPLU:

Factura primită la achiziționarea tichetelor de masă de la furnizor cuprinde 4.000 lei reprezentând contravaloarea tichetelor de masă emise în format electronic și 200 lei comisionul plus TVA de 19% aplicată la valoarea comisionului:

» Achiziția tichetelor de masă de la unitatea emitentă, autorizată potrivit legii:

4.238 lei	%	=	401	4.238 lei
4.000 lei	5328		Furnizori	
	Alte valori			
238 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			

» Achitarea facturii:

4.238 lei	401	=	5121	4.238 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

» Includerea pe cheltuieli a contravalorii tichetelor de masă acordate salariaților la momentul distribuirii acestora:

4.000 lei	6422	=	5328	4.000 lei
	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților		Alte valori	

PRECIZARE:

În ipoteza restituirii contravalorii tichetelor de masă, înregistrarea contabilă este de forma:

5328	=	7388
Alte valori		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

✓ **Voucherele de vacanță**

În ultimii ani, voucherele de vacanță au devenit tot mai populare, principalul motiv fiind poate tratamentul fiscal al acestora. Tichetele de vacanță sunt reglementate prin Legea nr. 165/2018 și pot fi acordate salariaților în plus față de salariul agreed. Acestea sunt acceptate în unitățile de cazare de pe teritoriul României și pot fi utilizate ca plată pentru pachete de cazare sau cazare și masă. În prezent, voucherele de vacanță se acordă exclusiv în format electronic, ca sume virate pe cardul deținut în acest scop de salariat.

Angajatul care beneficiază de vouchere de vacanță nu mai beneficiază de primă de vacanță sau de bilete de odihnă în cursul anului fiscal.

Monografia contabilă aferentă voucherelor de vacanță la angajator este prezentată în continuare pe baza exemplului următor.

EXEMPLU:

Factura primită la achiziționarea voucherelor de vacanță de la furnizor cuprinde 2.000 lei contravaloarea voucherelor de vacanță emise în format electronic și 100 lei comisionul plus TVA de 19% aplicată la valoarea comisionului.

» Achiziția voucherelor de vacanță:

<u>2.119 lei</u>	%	=	401	2.119 lei
2.000 lei	5328		Furnizori	
	Alte valori			
119 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			

» Achitarea facturii:

2.119 lei	401	=	5121	2.119 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

» Distribuirea voucherelor de vacanță către angajați și înregistrarea valorii aferente acestora pe baza unei anexe care cuprinde situația analitică a voucherelor de vacanță pe suport electronic:

2.000 lei	6422	=	5328	2.000 lei
	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților		Alte valori	

✓ **Tichetele de creșă**

Tichetele de creșă sunt bilete de valoare care se pot acorda lunar angajaților care au copii de creșă și care nu beneficiază de concediul și de indemnizația acordate pentru creșterea copilului în vârstă de până la doi ani, respectiv de până la trei ani în cazul copilului cu handicap. Ele se pot acorda, la cerere, doar unuia dintre părinți, nefiind obligatorii pentru angajator.

Contravaloarea tichetelor de creșă acordate potrivit prevederilor legii este considerată avantaj de natură salarială, dar se impozitează doar cu impozit pe salariu, nefiind afectată de contribuțiile sociale.

Monografia contabilă aferentă tichetelor de creșă la angajator este prezentată în continuare pe baza exemplului următor.

EXEMPLU:

Factura primită la achiziționarea tichetelor de creșă de la furnizor cuprinde 2.000 lei contravaloarea tichetelor de creșă emise în format electronic și 100 lei comisionul plus TVA de 19% aplicată la valoarea comisionului.

» Achiziția tichetelor de creșă:

<u>2.119 lei</u>	%	=	401	2.119 lei
2.000 lei	5328		Furnizori	
	Alte valori			
119 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			

» Achitarea facturii:

2.119 lei	401	=	5121	2.119 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

» Distribuirea tichetelor de creșă către angajați și înregistrarea valorii aferente acestora pe baza unei anexe care cuprinde situația analitică a tichetelor de creșă pe suport electronic:

2.000 lei	6422	=	5328	2.000 lei
	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților		Alte valori	

✓ **Tichetele cadou**

Tichetele cadou sunt beneficii extrasalariale, fiind acordate de angajatori cu ocazia sărbătorilor și reprezentând o metodă de recompensare a angajaților. Acestea sunt bilete de valoare acordate ocazional angajaților proprii pentru cheltuieli sociale.

În cazul tichetelor cadou oferite de angajatori, veniturile sunt neimpozabile la salariat, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai jos, nu depășește 300 lei:

- ◇ cadourile oferite angajaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase;
- ◇ cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 Martie;
- ◇ cadourile oferite angajaților în beneficiul copiilor minori ai acestora cu ocazia zilei de 1 Iunie.

Sumele care depășesc limitele menționate sau care sunt acordate fără a respecta prevederile legislației sunt integral asimilate salariilor și sunt impozabile atât cu impozit pe salariu, cât și cu contribuțiile sociale.

Monografia contabilă aferentă tichetelor cadou la angajator este prezentată în continuare pe baza exemplului următor.

EXEMPLU:

Factura primită la achiziționarea tichetelor cadou de la furnizor cuprinde 2.000 lei contravaloarea tichetelor cadou emise în format electronic și 100 lei comisionul plus TVA de 19% aplicată la valoarea comisionului.

» Achiziția tichetelor cadou:

<u>2.119 lei</u>	%	=	401	2.119 lei
2.000 lei	5328		Furnizori	
	Alte valori			
119 lei	628			
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			

» Achitarea facturii:

2.119 lei	401	=	5121	2.119 lei
	Furnizori		Conturi la bănci în lei	

- » Distribuirea tichetelor cadou către angajați și înregistrarea valorii aferente acestora pe baza unei anexe care cuprinde situația analitică a tichetelor cadou pe suport electronic:

2.000 lei	6422	=	5328	2.000 lei
	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților		Alte valori	

În continuare prezentăm alte aspecte care pot interveni în legătură cu contabilitatea salariilor:

- a) Înregistrarea în contabilitate a **indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă/carantină**:

- » Suportată de partid:

6458	=	423
Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Personal – ajutoare materiale datorate

- » Suportată din fondul național unic de asigurări sociale de sănătate (FNUASS):

4382	=	423
Alte creanțe sociale		Personal – ajutoare materiale datorate

- » Înregistrarea reținerilor din indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă:

4382	=	%
Alte creanțe sociale		4315
		Contribuția de asigurări sociale
		444
		Impozitul pe venituri de natura salariilor

- » Recuperarea sumelor de la FNUASS:

5121	=	4382
Conturi la bănci în lei		Alte creanțe sociale

- » Plata drepturilor salariale:

423	=	5121
Personal – ajutoare materiale datorate		Conturi la bănci în lei

- b) Debitel provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuii de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul:

4282	=	542
Alte creanțe în legătură cu personalul		Avansuri de trezorerie sau
		461
		Debitori diverși

c) Acordarea de către angajator a **beneficiilor de tipul primelor de asigurare voluntare de sănătate**:

6457	=	401
Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate		Furnizori

d) Acordarea de către angajator a **beneficiilor de tipul serviciilor medicale furnizate sub formă de abonament**, suportate de angajator pentru angajații proprii:

6421	=	401
Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților		Furnizori

e) Acordarea de către angajator a **beneficiilor de tipul contribuțiilor la un fond de pensii facultative**:

6456	=	401
Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative		Furnizori

f) Acordarea de către angajator a **beneficiilor de tipul abonamentelor pentru utilizarea facilităților sportive** în vederea practicării sportului și educației fizice:

6421	=	401
Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților		Furnizori

g) Acordarea **beneficiilor de tipul hranei acordate de către angajator** pentru angajații proprii:

6421	=	401
Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților		Furnizori

h) Acordarea **beneficiilor de tipul cazării și contravalorii chiriei pentru spațiile de cazare/de locuit puse la dispoziția angajaților proprii de către angajatori**:

6421	=	401
Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților		Furnizori

i) Plata în avans a diurnei:

542	=	5121
Avansuri de trezorerie		Conturi la bănci în lei
		sau
		5311
		Casa în lei

» Aprobarea decontului de deplasare (cazare și transport):

%	=	542
624		Avansuri de trezorerie
Cheltuieli cu transportul		
de bunuri și personal		
625		
Cheltuieli cu deplasări,		
detașări și transferări		

» Aprobarea decontului de deplasare (indemnizația de delegare):

625	=	542
Cheltuieli cu deplasări,		Avansuri de trezorerie
detașări și transferări		

» Restituirea diurnei neutilizate:

5121	=	542
Conturi la bănci în lei		Avansuri de trezorerie
sau		
5311		
Casa în lei		

În timpul realizării prezentului ghid, reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin OMFP nr. 3.103/2017, s-au modificat în sensul adăugării unor conturi noi, printre care:

- 6121 „Cheltuieli cu redevențele”;
- 6122 „Cheltuieli cu locațiile de gestiune”;
- 6123 „Cheltuieli cu chiriile”;
- 616 „Cheltuieli aferente drepturilor de proprietate intelectuală”;
- 617 „Cheltuieli de management”; și
- 618 „Cheltuieli de consultanță”.

Chiar dacă nu toate aceste conturi au fost incluse în exemplele prezentate, recomandăm utilizarea lor, precum și eventuala necesitate de a revizui contractele încheiate pentru a preciza distinct, acolo unde serviciile achiziționate au un caracter mixt, onorariile de plată pe componente (cum ar fi, cu titlu de exemplu, care este onorariul pentru serviciul de consultanță achiziționat, respectiv pentru drepturile de proprietate intelectuală achiziționate).

Capitolul 5. Contabilitatea veniturilor

În acest capitol vom prezenta succint care sunt restricțiile impuse de lege în sarcina unui partid politic în ceea ce privește veniturile care pot fi obținute și limitele lor, așa cum vom prezenta și monografii contabile și studii de caz pentru cele mai frecvente situații care pot fi întâlnite în practică și care duc la recunoașterea unor venituri.

5.1. Modalități și surse de finanțare ale activității curente a partidelor politice

Prin Legea nr. 334/2006 și prin HG nr. 10/2016 sunt reglementate modalitățile de finanțare și control ale activității curente, dar și ale campaniilor electorale desfășurate de partidele politice din România.

La baza finanțării activității curente, dar și a campaniilor electorale organizate de partidele politice din țara noastră stau următoarele principii:

- ◇ principiul legalității;
- ◇ principiul egalității de șanse;
- ◇ principiul transparenței veniturilor și cheltuielilor;
- ◇ principiul independenței partidelor politice și a candidaților față de finanțatori;
- ◇ principiul integrității competiției politice și electorale.

Principiul legalității obligă partidele politice să efectueze cheltuieli și să obțină venituri atât pentru activitatea curentă, cât și pentru campaniile electorale numai în condițiile Legii nr. 334/2006.

Principiul egalității de șanse presupune ca donațiile și împrumuturile pentru activitatea curentă, dar și cotizațiile membrilor de partid să fie plafonate, conform legii.

Este interzisă folosirea sub orice formă a resurselor financiare, umane și tehnice ale instituțiilor publice, regiilor autonome sau oricăror alte entități unde statul este acționar majoritar, dar și ale societăților reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, cu excepțiile prevăzute de lege.

Este interzisă acceptarea de către partidele politice a donațiilor și împrumuturilor din partea sindicatelor sau cultelor religioase.

Este interzisă acceptarea donațiilor din partea altor state, organizații și persoane juridice din afara țării sau persoane fizice care nu au cetățenie română. Excepție fac donațiile primite de la cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene care au domiciliul în România și dețin calitatea de membru al partidului politic căruia i-au acordat donația.

Principiul transparenței veniturilor și cheltuielilor este asigurat de Autoritatea Electorală Permanentă, care, în baza atribuțiilor ce îi revin, verifică sursele de finanțare și cheltuielile efectuate de fiecare formațiune politică. Autoritatea Electorală Permanentă publică pe site-ul propriu valorile limitelor pentru donații, împrumuturi și cotizații, rapoartele și declarațiile prevăzute de lege și asigură oricărei persoane accesul la informațiile de interes public privind formațiunile politice.

Principiul independenței partidelor politice și a candidaților față de finanțatori interzice acceptarea de către aceștia a donațiilor și împrumuturilor care le pot afecta independența. Oportunitatea, eficiența și destinația cheltuielilor pentru activitatea curentă se stabilesc numai de către organele statutare ale formațiunilor politice.

Principiul integrității competiției politice și electorale interzice acceptarea de către partidele politice și candidați a donațiilor și împrumuturilor făcute cu scopul de a obține un avantaj economic de către finanțator.

Potrivit legii, sursele de finanțare pentru desfășurarea activității curente a unui partid politic sunt:

- ◇ cotizațiile membrilor de partid;
- ◇ donațiile, legatele și alte liberalități;
- ◇ veniturile provenite din activitățile proprii;
- ◇ subvențiile de la bugetul de stat;
- ◇ împrumuturile în bani de la persoane fizice și juridice.

✓ **Cotizațiile membrilor de partid**

O primă modalitate de finanțare a activității formațiunilor politice o reprezintă cotizațiile membrilor săi, veniturile totale din cotizații nefiind plafonate. Conducerea partidului politic este cea care stabilește cuantumul cotizațiilor, în funcție de prevederile din statut. Membrii partidelor politice pot depune cotizațiile prin conturi bancare sau în numerar, dar suma cotizațiilor anuale achitate de un membru nu poate fi mai mare de 48 de salarii minime brute pe țară. Salariul de referință este cel de la data de 1 ianuarie a anului respectiv. Documentele justificative în baza cărora se înregistrează cotizațiile – ordinele de plată, foile de vărsământ sau chitanțele – trebuie să cuprindă informațiile complete de identificare a depunătorului, respectiv: numele, prenumele, data nașterii, seria și numărul actului de identitate și domiciliul. În virtutea principiului transparenței, partidele politice au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României, până la data de 30 aprilie a anului următor, două situații centralizatoare:

- ◇ cuantumul total al veniturilor obținute din cotizațiile membrilor în anul fiscal anterior, conform anexei nr. 1 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006;
- ◇ lista membrilor care au contribuit în anul fiscal precedent cu cotizații care au însumat mai mult de 10 salarii minime brute pe țară, conform anexei nr. 2 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006.

Încasările și plățile în numerar trebuie făcute cu respectarea legislației în vigoare, inclusiv ținând cont de dispozițiile Legii nr. 70/2015, cu modificările și completările ulterioare.

✓ **Donațiile, legatele și alte liberalități**

Potrivit art. 984 alin. (1) din Codul civil, liberalitatea este actul juridic prin care o persoană dispune cu titlu gratuit de bunurile sale, în tot sau în parte, în favoarea unei alte persoane. Art. 985 din Codul civil definește donația ca fiind contractul prin care, cu intenția de a gratifica, o parte numită donator dispune în mod irevocabil de un bun în favoarea celeilalte părți, numită donatar.

Partidele politice pot primi donații atât în bani, cât și în natură de la persoane fizice sau juridice, cu respectarea următoarelor limite și limitări:

- ◇ totalitatea donațiilor primite într-un an fiscal nu trebuie să depășească 0,025% din veniturile prevăzute în bugetul de stat al anului respectiv;
- ◇ o persoană fizică poate face donații de maximum 200 de salarii de bază minime brute pe țară într-un an, raportarea făcându-se la valoarea salariului de la data de 1 ianuarie a anului respectiv;
- ◇ o persoană juridică poate face donații de maximum 500 de salarii de bază minime brute pe țară, la valoarea salariului de la data de 1 ianuarie a anului respectiv.

Dacă donațiile sunt reprezentate de bunuri mobile, imobile sau servicii, valoarea de piață a acestora trebuie raportată la limitele de mai sus, iar evaluarea lor, atunci când este cazul, trebuie să se efectueze de evaluatori acreditați de ANEVAR.

Donațiile care au ca obiect imobile cu destinația de sedii ale partidelor politice nu sunt supuse limitelor valorice aferente persoanelor fizice sau juridice, și nici donațiile în bani pentru achiziționarea de clădiri cu destinația de sediu al partidului politic. Dacă în termen de maximum doi ani partidul nu achiziționează clădirea destinată sediului de partid cu respectarea condițiilor din contractul de donație, sumele primite intră sub limitările aferente persoanele fizice, respectiv juridice, raportate la numărul de salarii minime brute pe țară.

Donațiile în bani se pot încasa în numerar pe bază de chitanță doar dacă valoarea anuală totală a donațiilor primite de la aceeași persoană este mai mică de 10 salarii de bază minime brute pe țară. Dacă donațiile în bani din partea aceleiași persoane depășesc 10 salarii de bază minime brute pe țară în cursul aceluiași an fiscal, încasarea acestora se face obligatoriu doar prin conturile bancare ale partidului respectiv.

Persoanele juridice pot să îi acorde donații unui partid politic doar dacă la momentul efectuării donației nu au datorii exigibile mai vechi de 60 de zile la bugetul de stat, bugetele asigurărilor sociale sau bugetele locale, exceptând situația în care au de recuperat sume mai mari decât datoria respectivă. În acest sens, partidul politic are obligația de a-i solicita persoanei juridice completarea unei declarații pe propria răspundere privind respectarea acestei condiții, pe care o păstrează cel puțin trei ani de la data efectuării donației.

În momentul acceptării donațiilor, partidele politice sunt obligate să verifice și să înregistreze identitatea donatorilor în formulare speciale, și anume anexa nr. 3 – pentru persoanele fizice și anexa nr. 4 – pentru persoanele juridice la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006.

Orice donație acordată de o persoană unui partid politic are la bază un contract care cuprinde toate datele de identificare ale persoanei fizice sau juridice și care constituie punctul de pornire pentru înregistrarea și evidențierea acesteia în documentele contabile ale partidului.

Partidele politice au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României până la data de 30 aprilie a fiecărui an informații referitoare la donațiile obținute în anul anterior, concretizate în următoarele situații centralizatoare prezentate ca anexe la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006:

- ◇ lista persoanelor fizice care au făcut în anul precedent donații cu o valoare cumulată mai mare de 10 salarii de bază minime brute pe țară – anexa nr. 5;
- ◇ lista persoanelor juridice care au făcut în anul precedent donații cu o valoare cumulată mai mare de 10 salarii de bază minime brute pe țară – anexa nr. 6;
- ◇ situația privind suma totală a donațiilor confidențiale primite în anul precedent – anexa nr. 7;
- ◇ situația centralizată a donațiilor reprezentate de alte bunuri materiale decât cele de propagandă electorală primite de la organizații politice internaționale la care partidul este afiliat sau de la partide aflate în relație de colaborare – anexa nr. 8.

Donațiile pot să rămână confidențiale doar dacă donatorul solicită acest lucru în scris, iar donația nu depășește limita a 10 salarii de bază minime brute pe țară.

Potrivit art. 10 din Legea nr. 334/2006, „reducerile de preț care depășesc 20% din valoarea bunurilor sau serviciilor oferite partidelor politice și candidaților independenți se vor considera donații și se vor înregistra distinct în contabilitatea proprie a partidului ori a candidatului independent, conform normelor emise de Ministerul Finanțelor”.

Opinia noastră este că sensul Legii nr. 334/2006 este acela de a se considera donații doar reducerile de preț care îi sunt acordate partidului în cauză, și nu oricărui alt cumpărător. Cu alte cuvinte, dacă o reducere de preț nu este făcută prin raportare la prețul de piață și nu îi aduce un avantaj partidului în cauză, nu considerăm că se impune recunoașterea unui venit.

Spre exemplificare, în zilele noastre, pentru a atrage cumpărătorii, furnizorii de bunuri și servicii utilizează frecvent un instrument de marketing ce constă în afișarea prețului final ca fiind o valoare mai mare din care se scade o reducere. Atâta timp cât prețul net, redus, este disponibil oricărui cumpărător, considerăm că acel preț este prețul de piață, reducerea acordată fiind un artificiu menit să atragă clienții.

Dimpotrivă, atunci când, suplimentar față de reducerile disponibile oricăror clienți, i se acordă partidului respectiv avantaje care depășesc procentul de 20%, aceste avantaje vor fi tratate drept donații și raportate ca atare.

EXEMPLUL 1:

Un partid decide achiziția unei imprimante în zilele cunoscute ca Black Friday, în care în mod tradițional magazinele acordă discounturi mari. Astfel, pe site-ul unei platforme de comerț electronic apare o imprimantă cu un preț de 20.000 lei recomandat de furnizor, dar care în urma reducerilor disponibile oricărui client interesat poate fi achiziționată cu prețul de 6.000 lei. Pe piață există alți furnizori (alte platforme electronice sau distribuitori) care vând imprimanta respectivă la prețul de aproximativ 7.000 lei în urma aplicării de reduceri față de prețurile lor de catalog.

În opinia noastră, în exemplul prezentat, reducerea de 14.000 lei nu reprezintă o donație. Cât timp în acel moment prețul de vânzare al imprimantei este de 6.000 lei și este un preț liber, care presupune liberul arbitru al vânzătorului și al cumpărătorului care pot intra în tranzacția de vânzare, considerăm că valoarea imprimantei achiziționate trebuie să fie de 6.000 lei, fără a se înregistra o donație pentru reducerea calculată. Principiul costului de achiziție este cel care ar trebuie să primeze, precum și regulile de înregistrare a reducerilor comerciale primite la momentul tranzacției (cu alte cuvinte, reducerea se scade direct din prețul de vânzare).

EXEMPLUL 2:

Un vânzător le oferă clienților servicii de transport aerian la prețul de 10.000 lei/bilet, similar cu cel oferit de alte firme concurente. Un partid negociază un tarif de 6.000 lei/persoană pentru două persoane care trebuie să ajungă la un eveniment. Considerăm că în această situație reducerile oferite partidului, care depășesc 20% din prețul de piață al serviciilor, îndeplinesc condițiile pentru a fi declarate ca donații potrivit Legii nr. 334/2006.

În lipsa normelor specifice, respectând reglementările contabile existente (menționate anterior), considerăm că serviciile primite cu titlu gratuit de partide și reducerile de preț care depășesc 20% din valoarea bunurilor sau serviciilor achiziționate nu permit înregistrarea unui venit în contabilitatea curentă, condițiile de recunoaștere a acestora nefiind îndeplinite. Pentru a respecta reglementările specifice partidelor politice (cum sunt cele din Legea nr. 334/2006), partidele trebuie să asigure o evidență distinctă astfel încât să raporteze corect informațiile solicitate în baza legislației aplicabile lor.

Cu alte cuvinte, deși primirea unei reduceri de peste 20% din valoarea bunurilor sau serviciilor nu va fi reflectată în evidența contabilă drept un venit din donație, această sumă va trebui declarată către AEP ca atare (venit din donații) în baza legislației specifice și prin utilizarea unor evidențe distincte, specifice acestui obiectiv.

Exemple similare pot viza prestarea unor servicii cu discounturi semnificative sau cu titlu gratuit, în lipsa existenței unui contract de donație, cum ar fi serviciul de ținere a contabilității și de semnare a situațiilor financiare, de acordare de consultanță juridică și altele.

✓ **Veniturile provenite din activitățile proprii**

Partidele politice nu pot desfășura activități de producție, comerț sau prestări de servicii și nici un fel de alte activități specifice societăților reglementate prin Legea nr. 31/1990. Alte surse de venituri proprii pe care le pot obține partidele politice sunt reglementate la art. 16 din Legea nr. 334/2006:

- ◇ conceperea, editarea și difuzarea de publicații de cultură și propagandă politică proprii;
- ◇ vânzarea de bilete la acțiuni organizate pe teme culturale, sportive, economice sau cu tematică politică, precum și vânzarea de materiale cu însemnele partidului politic sau emiterea de legitimații de membru al partidului politic;
- ◇ subînchirierea pentru organizarea birourilor parlamentare a unor părți din spațiile închiriate de către autoritățile locale partidelor politice cu destinația de sediu. Valoarea chiriei lunare stabilită prin contractul de subînchiriere nu poate fi mai mare decât chiria stabilită în contractul de închiriere încheiat cu autoritățile locale, iar cheltuielile de întreținere îi revin biroului parlamentar;
- ◇ înstrăinarea terenurilor și clădirilor aflate în patrimoniul propriu, dar nu mai repede de 10 ani de la înregistrarea acestora în patrimoniu. Termenul de 10 ani nu li se aplică partidelor politice aflate în curs de dizolvare și nici în situația bunurilor imobiliare moștenite.

Până la data de 30 aprilie a fiecărui an, partidele politice au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României situația centralizată a tuturor veniturilor obținute în anul anterior din activitățile proprii, defalcate pe fiecare tip de activitate generatoare de venit și sursă, așa cum reiese din anexa nr. 12 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006.

Potrivit art. 3 alin. (10) din Legea nr. 334/2006, veniturile realizate de partidele politice din activitățile proprii sunt scutite de impozite și taxe.

✓ **Subvențiile de la bugetul de stat**

Finanțarea publică prin subvenții de la bugetul de stat a partidelor politice se face anual și se acordă în funcție de numărul de voturi obținut de fiecare formațiune politică astfel:

- ◇ numărul de voturi primite la alegerile parlamentare generale pentru Camera Deputaților și Senat, subvenție majorată proporțional cu numărul de mandate obținute în aceste alegeri de către candidații femei;
- ◇ numărul de voturi primite la alegerile generale pentru autoritățile administrației publice locale, respectiv pentru consiliile județene și pentru Consiliul General al Municipiului București, subvenție majorată proporțional cu numărul de mandate obținute în aceste alegeri de către candidații femei.

Suma alocată anual partidelor politice de la bugetul de stat este de cel puțin 0,01% și de cel mult 0,04% din produsul intern brut. Pentru partidele politice care promovează femei pe listele electorale, pe locuri eligibile, suma alocată de la bugetul de stat va fi majorată dublu proporțional cu numărul mandatelor obținute în alegeri de candidații femei. (art. 18 alin. (2) din Legea nr. 334/2006)

Bugetul anual acordat partidelor politice se va distribui către acestea în proporție de 75% în funcție de numărul de voturi primite la alegerile parlamentare și de 25% în funcție de numărul de voturi primite la alegerile locale.

Autoritatea Electorală Permanentă este cea care, potrivit legii, alocă, acordă și distribuie fiecărui partid politic subvențiile primite de la bugetul de stat, pe baza unui algoritm stabilit la art. 24 din Legea nr. 334/2006. Partidele politice care urmează să beneficieze de subvenții de la bugetul de stat pentru activitatea curentă trebuie să înainteze Autorității Electorale Permanente o cerere semnată de reprezentantul partidului politic, care va cuprinde:

- ◇ denumirea integrală și prescurtată a partidului;
- ◇ însemnul partidului;
- ◇ adresa sediului central;
- ◇ codul de identificare fiscală și datele de contact ale reprezentantului partidului politic;
- ◇ societatea bancară și contul bancar în care urmează să fie depusă subvenția de la bugetul de stat.

Fiecare partid politic trebuie să deschidă un cont bancar special, distinct de contul destinat celorlalte operațiuni de încasări și plăți, în care să primească subvenția de la bugetul de stat. Din acest cont va face plăți doar pentru destinațiile prevăzute la art. 25 din Legea nr. 334/2006. Subvenția de la bugetul de stat se varsă în prima decadă a fiecărei luni în contul bancar special al partidului politic, prin bugetul Autorității Electorale Permanente, care dispune de un compartiment specializat în vederea acestor alocări.

✓ **Împrumuturile în bani de la persoane fizice și juridice**

Partidele politice pot să contracteze și să primească împrumuturi în bani de la persoane fizice sau juridice, dar le este interzisă acordarea de împrumuturi către acestea. Sumele de bani care fac obiectul împrumuturilor de care pot beneficia partidele politice sunt supuse următoarelor limitări:

- ◇ totalul împrumuturilor primite într-un an fiscal nu poate să depășească 0,025% din veniturile prevăzute în bugetul de stat al anului respectiv;
- ◇ împrumuturile primite de la o persoană fizică pot fi de maximum 200 de salarii de bază minime brute pe țară într-un an, raportarea făcându-se la valoarea salariului de la data de 1 ianuarie a anului respectiv;
- ◇ împrumuturile primite de la o persoană juridică pot fi de maximum 500 de salarii de bază minime brute pe țară, la valoarea salariului de la data de 1 ianuarie a anului respectiv.

Contractarea împrumuturilor în bani se poate face în următoarele condiții:

- ◇ doar pe bază de înscrisuri notariale autentice însoțite de documente de predare-primire;
- ◇ în contract sunt prevăzute modul și termenul de restituire a împrumutului, care nu poate fi mai mare de trei ani;
- ◇ încasarea împrumuturilor în bani, precum și restituirea acestora se fac doar prin virament bancar, iar dovada plății împrumutului se face cu ordin de plată semnat de debitor și vizat de instituția de credit plătitoare;
- ◇ în situația în care sumele de bani împrumutate nu se restituie la termenul prevăzut în contract sau în limita celor trei ani prevăzuți de legislație, acestea se pot constitui în donații numai cu acordul părților și numai dacă în anul respectiv nu s-a atins plafonul pentru donații prevăzut de lege;

- ◇ atunci când sumele de bani care fac obiectul împrumutului provin de la persoane juridice, acestea trebuie să prezinte o declarație privind datoriile exigibile la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale și bugetele locale, care va fi păstrată minimum trei ani de la data acordării împrumutului.

Partidele politice au obligația de a publica în Monitorul Oficial al României până la data de 30 aprilie a fiecărui an următoarele:

- ◇ lista persoanelor fizice care în anul precedent au acordat împrumuturi cu o valoare cumulată mai mare de 100 de salarii de bază minime brute pe țară;
- ◇ lista persoanelor juridice care în anul precedent au acordat împrumuturi cu o valoare cumulată mai mare de 100 de salarii de bază minime brute pe țară;
- ◇ situația privind suma totală a împrumuturilor cu o valoare mai mică de 100 de salarii de bază minime brute pe țară, primite în anul precedent.

Pentru a permite identificarea corectă a tuturor surselor de finanțare de care beneficiază un partid politic într-un an fiscal, precum și a tuturor cheltuielilor efectuate de acesta, toate operațiunile care privesc veniturile și cheltuielile se vor înregistra corespunzător în documentele contabile specifice. Contabilitatea cheltuielilor și a veniturilor trebuie să fie astfel organizată încât să asigure atât cerințele impuse de evidența curentă, cât și pe cele de raportare, cu identificarea filialei, organizației sau a candidatului, după caz.

5.2. Organizarea și conducerea contabilității curente a veniturilor la partidele politice

Conform OMFP nr. 3.103/2017, contabilitatea persoanelor juridice fără scop patrimonial se ține pe feluri de activități, iar în cadrul acestora, pe feluri de venituri, după natura lor.

Potrivit pct. 10 alin. (2) lit. b), veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din majorarea, potrivit legii, a aporturilor de capital.

În activitățile curente se includ toate activitățile desfășurate de o entitate ca parte integrantă a obiectului său de activitate, dar și activitățile conexe acestora. Alături de veniturile din activități curente încasate sau de încasat în nume propriu, în categoria veniturilor se includ și câștigurile din orice alte surse.

Potrivit pct. 315 alin. (4) din OMFP nr. 3.103/2017, câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat al activității curente, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. Câștigurile sunt prezentate de regulă în contul de rezultate la valoarea netă, la elementul „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial”.

Evidența și contabilitatea veniturilor curente la partidele politice se țin separat pe fiecare sursă de finanțare prevăzută de lege. Dezvoltarea conturilor sintetice pe conturi analitice se face potrivit necesităților proprii ale fiecărui partid politic, dar și în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări.

Conform ordinului amintit, contabilitatea veniturilor la persoanele juridice fără scop patrimonial se ține cu ajutorul conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”, din care fac parte următoarele grupe de conturi:

- 70 „Cifra de afaceri netă”;
- 71 „Venituri aferente costului producției în curs de execuție”;
- 72 „Venituri din producția de imobilizări”;
- 73 „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”;

- 74 „Venituri din subvenții de exploatare”;
- 75 „Alte venituri din exploatare”;
- 76 „Venituri financiare”;
- 78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”;
- 79 „Venituri cu destinație specială”.

În contabilitatea curentă a partidelor politice sunt utilizate conturile din grupa 73 „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”, din care fac parte conturile:

- 731 „Venituri din cotizațiile membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, din cote-părți primite potrivit statutului”;
- 732 „Venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare”;
- 733 „Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare”;
- 734 „Venituri financiare rezultate din activitățile fără scop patrimonial”;
- 735 „Venituri pentru care se datorează impozit pe spectacole”;
- 736 „Venituri din subvenții de exploatare”;
- 737 „Venituri din acțiuni ocazionale, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului de organizare și funcționare”;
- 738 „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial”.

Ca și celelalte conturi de venituri din clasa 7, conturile aparținând grupei 73 sunt conturi cu funcție de pasiv, care la sfârșitul perioadei își transferă soldul asupra contului de excedent/deficit (contul 121).

Având în vedere prevederile Legii nr. 334/2006, conturile 732, 735 și 737 nu își găsesc utilizarea în contabilitatea partidelor politice, deoarece cu ajutorul lor se urmăresc anumite tipuri de venituri care nu se regăsesc în sursele de finanțare pentru desfășurarea activității curente ale unui partid politic.

Prin prelucrarea informațiilor cu ajutorul unui sistem informatic de contabilitate și gestiune, în afara rapoartelor specifice evidenței contabile, se pot obține diferite situații extracontabile necesare unor analize periodice efectuate la nivelul conducerii filialei sau partidului. De asemenea, se pot extrage informațiile necesare pentru a genera anexele de raportare la Autoritatea Electorală Permanentă, care trebuie să fie în concordanță cu datele din rapoartele contabile. Printre aceste situații, de mare interes sunt cele care privesc cuantumul total și cel detaliat al cotizațiilor încasate de la membri în cursul unei luni și al unui an calendaristic, pe fiecare membru. Acest aspect se referă și la donații, împrumuturi și contribuții la campania electorală.

Pentru a putea genera toate aceste anexe, încasarea diferitelor categorii de contribuții se va face utilizând contul 4111 „Clienți”, care se deschide pe analitice astfel încât să se permită identificarea filialei, a tipului de contribuție, precum și a fiecărei persoane în parte. Alternativ, se poate utiliza și contul 461 „Debitori diverși”. Indiferent de contul utilizat, rolul acestuia este de a permite atât raportarea informațiilor contabile, cât și urmărirea respectării condițiilor impuse de legislația specifică. După încasare, contul de terți utilizat se închide.

Principalele înregistrări contabile privind veniturile activității curente a partidelor politice sunt următoarele:

□ **Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din cotizațiile membrilor:**

► Creanța privind contribuțiile în bani ale membrilor și simpatizanților, care se încasează prin contul de disponibil și numerar:

4111	=	7311
Clienți		Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor

- » Contribuțiile în bani ale membrilor și simpatizanților încasate prin contul de disponibil și numerar:

%	=	4111
5121		Clienți
Conturi la bănci în lei		
5311		
Casa în lei		

☐ **Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare:**

- » Creanța privind donațiile în natură efectuate potrivit legii:

4111	=	733
Clienți		Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare

- » Donațiile în natură care se evidențiază la valoarea prețului de înregistrare al diferitelor categorii de stocuri primite cu titlu gratuit:

%	=	4111
301		Clienți
Materii prime		
302		
Materiale consumabile		
303		
Materiale de natura obiectelor de inventar		
381		
Ambalaje		

- » Creanța privind donațiile în bani efectuate potrivit legii:

4111	=	733
Clienți		Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare

- » Donațiile și sponsorizările în bani încasate în contul de disponibil și numerar:

%	=	4111
5121		Clienți
Conturi la bănci în lei		
5311		
Casa în lei		

□ **Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor financiare provenite din dobânzi bancare în contul de disponibil:**

Partidele politice pot obține venituri de natură financiară provenind din dobânzile acordate de bănci sau din diferențele de curs valutar din activitățile fără scop patrimonial.

512	=	734
Conturi curente la bănci		Venituri financiare rezultate din activitățile fără scop patrimonial

□ **Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din subvenții de la bugetul de stat:**

Art. 287 din OMFP nr. 3.103/2017, referitor la subvenții, precizează următoarele:

În categoria subvențiilor sunt cuprinse subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor, acestea fiind primite de la guvern.

În înțelesul reglementărilor, guvernul se referă la guvernul propriu-zis, la agențiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, național sau internațional.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității.

Subvențiile exclud acele forme de asistență neguvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale entității.

După natura lor, subvențiile reflectă următoarele surse:

- ◇ subvenții guvernamentale;
- ◇ împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- ◇ alte sume primite cu caracter de subvenții.

După modul de exploatare, subvențiile sunt:

- ◇ subvenții aferente activelor;
- ◇ subvenții aferente veniturilor.

În funcție de destinație, cele două categorii de subvenții se abordează în contabilitatea partidelor politice diferențiat, ținându-se cont de caracteristicile specifice fiecăreia dintre ele. Aceste caracteristici determină recunoașterea diferențiată a veniturilor în bilanț și în contul de rezultate. Astfel, se urmărește respectarea principiului corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile corespunzătoare lor, pentru aceeași perioadă de gestiune.

Subvențiile aferente activelor sunt subvențiile destinate investițiilor, respectiv construirii sau achiziționării de active imobilizate sau terenuri. Atunci când subvenția este destinată achiziționării unui teren, în general prin contract, se impune îndeplinirea unor obligații care cel mai adesea constau în construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În această situație, subvenția se recunoaște în contul de rezultate pe parcursul duratei de viață a clădirii, în concordanță cu amortizarea acesteia. Dacă o subvenție guvernamentală îmbracă formă nemonetară și se primește prin transfer direct un activ imobilizat, contabilizarea se face la valoarea justă.

» La data semnării acordului de finanțare, subvenția pentru active se înregistrează în contabilitate ca subvenție pentru investiții care se recunoaște în bilanț ca venit amânat:

$$\begin{array}{ccc}
 \mathbf{4451.1} & = & \mathbf{4751} \\
 \text{Subvenții guvernamentale} & & \text{Subvenții guvernamentale} \\
 \text{sau} & & \text{pentru investiții} \\
 \mathbf{4452.1} & & \\
 \text{Împrumuturi nerambursabile} & & \\
 \text{cu caracter de subvenții} & & \\
 \text{sau} & & \\
 \mathbf{4458.1} & & \\
 \text{Alte sume primite} & & \\
 \text{cu caracter de subvenții} & &
 \end{array}$$

» Încasarea veniturilor din subvenții de la bugetul de stat în contul special:

$$\begin{array}{ccc}
 \mathbf{5121.01} & = & \mathbf{4451.1} \\
 \text{Conturi la bănci în lei} & & \text{Subvenții guvernamentale} \\
 \text{din subvenții} & & \text{sau} \\
 & & \mathbf{4452.1} \\
 & & \text{Împrumuturi nerambursabile} \\
 & & \text{cu caracter de subvenții} \\
 & & \text{sau} \\
 & & \mathbf{4458.1} \\
 & & \text{Alte sume primite} \\
 & & \text{cu caracter de subvenții}
 \end{array}$$

» Pe măsura amortizării investiției, venitul amânat se înregistrează ca venit curent cu valoarea lunară a cheltuielilor cu amortizarea dacă investiția a fost subvenționată în integralitate sau cu procentul din amortizare aferent părții subvenționate:

$$\begin{array}{ccc}
 \mathbf{4751} & = & \mathbf{7382} \\
 \text{Subvenții guvernamentale} & & \text{Venituri din subvenții} \\
 \text{pentru investiții} & & \text{pentru investiții}
 \end{array}$$

Această înregistrare se face concomitent cu înregistrarea amortizării investiției. Venitul din subvenții anulează practic cheltuiala cu amortizarea.

Dacă anumite clădiri sau terenuri pentru care s-au primit subvenții fac obiectul unei cedări parțiale, cu ocazia scoaterii din evidență a acestora subvenția aferentă părții cedate se virează corespunzător la venituri.

Donațiile pentru investiții și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și ne-corporale se contabilizează tot în conturile de subvenții pentru investiții.

Subvențiile aferente veniturilor includ toate celelalte subvenții decât cele pentru active, respectiv destinate investițiilor.

Partidele politice au obligația să înregistreze în mod distinct în evidența contabilă proprie veniturile încasate pentru activitatea curentă din subvențiile de la bugetul de stat, care se virează lunar fiecărui partid de către Autoritatea Electorală Permanentă. Subvențiile care se acordă pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă drept cheltuiala aferentă, astfel că, dacă într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli

care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

- » Înregistrarea subvenției de primit la aprobarea finanțării, pentru întreaga sumă:

4451.2	=	472.2
Subvenții guvernamentale		Venituri înregistrate
sau		în avans
4452.2		
Împrumuturi nerambursabile		
cu caracter de subvenții		
sau		
4458.2		
Alte sume primite		
cu caracter de subvenții		

- » Încasarea veniturilor din subvenții de la bugetul de stat în contul special:

În acest sens se vor folosi conturi analitice deschise pentru operațiunile derulate prin conturile bancare destinate pentru încasarea veniturilor din subvenții și conturi analitice deschise pentru operațiunile derulate prin conturile bancare destinate pentru încasarea celorlalte tipuri de venituri prevăzute de lege:

- 512 „Conturi curente la bănci”;
- 5121.01 „Conturi la bănci în lei din subvenții”;
- 5121.02 „Conturi la bănci în lei din alte surse”.

La fel se procedează și în cazul operațiunilor derulate prin numerar, respectiv prin casieria partidului politic, când se ține o evidență separată pe analitice a contului 531 „Casa” cu sumele provenite din contul bancar de subvenții sau din contul bancar privind alte surse de venituri prevăzute de lege:

- 531 „Casa”;
- 5311.01 „Casa în lei din subvenții”;
- 5311.02 „Casa în lei din alte surse”.

5121.01	=	4451.2
Conturi la bănci în lei		Subvenții guvernamentale
din subvenții		sau
		4452.2
		Împrumuturi nerambursabile
		cu caracter de subvenții
		sau
		4458.2
		Alte sume primite
		cu caracter de subvenții

- » Ridicarea de numerar din contul bancar special:

581	=	5121.01
Viramente interne		Conturi la bănci în lei
		din subvenții

» Înregistrarea numerarului din casă provenit din contul bancar special:

5311.01	=	581
Casa în lei din subvenții		Viramente interne

» Lunar, pe măsura efectuării cheltuielilor, se înregistrează partea de subvenție corespunzătoare veniturilor curente:

472.2	=	736
Venituri înregistrate în avans		Venituri din subvenții de exploatare

Soldul contului 472.2 „Venituri înregistrate în avans” din Balanța de verificare reprezintă valoarea subvenției neutilizate.

Destinația veniturilor provenite din subvențiile de la bugetul de stat este foarte clar precizată la art. 25 din Legea nr. 334/2006:

- cheltuieli materiale pentru întreținerea și funcționarea sediilor;
- cheltuieli de personal;
- cheltuieli pentru presă și propagandă;
- cheltuieli privind organizarea de activități cu caracter politic;
- cheltuieli de deplasarea în țară și în străinătate;
- cheltuieli pentru telecomunicații;
- cheltuieli cu delegațiile din străinătate;
- cheltuieli cu cotizațiile datorate organizațiilor politice internaționale la care este afiliat partidul politic;
- investiții în bunuri mobile și imobile, necesare activității partidelor respective;
- cheltuieli de protocol;
- cheltuieli de birotică;
- cheltuieli cu comisioane bancare;
- cheltuieli cu chiriile și utilitățile sediilor;
- cheltuieli cu întreținerea și reparațiile auto;
- cheltuieli cu primele de asigurare;
- cheltuieli de transport;
- cheltuieli cu combustibilii și carburanții;
- cheltuieli cu producția și difuzarea de spoturi publicitare;
- cheltuieli cu consultanța politică;
- cheltuieli cu consultanța juridică;
- cheltuieli cu sondajele de opinie naționale și locale;
- cheltuieli cu onorariile avocaților, executorilor și experților;
- cheltuieli cu taxele de timbru;
- cheltuieli cu taxele aferente mărcilor înregistrate;
- cheltuieli cu penalitățile.

Subvențiile guvernamentale mai pot fi întâlnite și sub denumirea de subsidii, alocații, prime sau transferuri.

□ **Înregistrarea altor venituri din activitățile fără scop patrimonial:**

Potrivit legislației, partidele politice nu pot exercita activități cu scop lucrativ și nici activități specifice profesioniștilor, dar pot obține venituri din alte surse, cum ar fi:

- venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale;
- venituri reprezentate de stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor;
- venituri obținute din editarea, realizarea și difuzarea publicațiilor sau ale materialelor de propagandă și cultura politică proprii;
- venituri din vânzarea de bilete, taxe de participare sau alte acțiuni cultural-sportive și întruniri cu tematică politică, economică sau socială;
- venituri din vânzarea de materiale tipărite cu însemnele partidului politic;
- venituri din închirierea spațiilor aflate în patrimoniul propriu pentru conferințe sau organizarea de birouri;
- venituri din subînchirierea spațiilor primite;
- venituri din datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii;
- venituri din drepturi de personal neridicate, prescrise potrivit legii;
- venituri din sumele anulate reprezentând datorii privind asigurările sociale, diferite impozite, taxe și alte datorii față de bugetul de stat;
- venituri din valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate imputabile.

Din punct de vedere contabil, aceste venituri se înregistrează după cum urmează:

- » Veniturile obținute din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale și încasarea acestora prin contul curent de la bancă sau prin casierie:

461	=	738
Debitori diverși		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial
%	=	461
512		Debitori diverși
Conturi curente la bănci		
531		
Casa		

- » Veniturile reprezentate de stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor:

%	=	738
302		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial
Materiale consumabile		
303		
Materiale de natura obiectelor de inventar		

- » Veniturile obținute din alte surse (realizarea și difuzarea publicațiilor sau a materialelor de propagandă, a materialelor tipărite cu însemnele partidului, emiterea carnetelor de membru etc.):

531	=	738
Casa		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

» Veniturile obținute din închirierea sau subînchirierea spațiilor aflate în patrimoniul propriu sau a celor închiriate pentru organizarea birourilor parlamentare:

%	=	738
512		Alte venituri din activitățile
Conturi curente la bănci		fără scop patrimonial
531		
Casa		

» Veniturile din datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii:

%	=	738
401		Alte venituri din activitățile
Furnizori		fără scop patrimonial
404		
Furnizori de imobilizări		

OBSERVAȚIE:

Partidele politice trebuie să organizeze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor. Conform OMFP nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor conturilor de creanțe și datorii.

Astfel, confirmările de sold cu furnizorii trebuie făcute ori de câte ori este necesară o reconciliere a soldurilor chiar și în afara inventarierii, pentru a reduce riscul de erori:

- ◇ din punct de vedere contabil asigurând înregistrarea tuturor tranzacțiilor în perioada corespunzătoare, astfel veniturile și cheltuielile înregistrate în balanță fiind corecte, conforme cu situația faptică;
- ◇ din punctul de vedere al cash flow-ului, pentru ca plățile să poată fi urmărite conform scadenței lor;
- ◇ în situația în care din motive obiective o datorie față de un furnizor se prescrie și nu mai poate fi achitată către acesta de partidul politic sau nu mai trebuie achitată fiind scutită sau anulată potrivit legii, înregistrarea ei se face la alte venituri din activitățile fără scop patrimonial.

Responsabilul cu ținerea contabilității la partidul politic respectiv trebuie să întocmească o notă justificativă în care să precizeze detalii despre datorie, sub forma naturii, vechimii, demersurile întreprinse pentru achitarea ei, cauzele neachitării, starea furnizorului, și să constate prescrierea acesteia, cu propunerea de a fi scoasă din evidență. Biroul Permanent al partidului, cu ocazia primei întruniri, va hotărî pe baza notei justificative dacă aprobă sau nu scoaterea datoriei din evidența contabilă. Reprezentantul legal al partidului, în baza hotărârii Biroului Permanent, va emite o decizie de aprobare sau de respingere a prescrierii datoriei.

În cazul furnizorilor intrați în insolvență, partidul politic trebuie să apeleze la instanță pentru a putea prescrie datoriile. Pe baza deciziei instanței, partidul politic poate scoate din evidența contabilă datoriile prescrise, pe care le virează la venituri.

Datoria neachitată nu poate fi considerată donație deoarece nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 985 alin. (1) din Codul civil și nu se încadrează nici în prevederile Legii nr. 334/2006 cu privire la donații.

- » Veniturile din drepturile de personal neridicate, prescrise potrivit legii:

426	=	738
Drepturi de personal neridicate		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

- » Veniturile din sumele anulate reprezentând datorii privind asigurările sociale, diferite impozite, taxe și alte datorii față de bugetul de stat:

%	=	738
431		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial
Asigurări sociale		
444		
Impozitul pe venituri de natura salariilor		
436		
Contribuția asiguratorie pentru muncă		

- » Veniturile provenite din valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate imputabile:

461	=	738
Debitori diverși		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

Orice alte venituri care nu reprezintă cotizații, donații, împrumuturi sau subvenții de la bugetul de stat și care se încadrează în categoria veniturilor provenite din activități proprii, potrivit legii, se înregistrează în contabilitatea partidelor politice prin utilizarea contului 738 „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial”.

Principalele înregistrări contabile privind veniturile activității curente a partidelor politice sunt următoarele:

- **Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din cotizațiile membrilor, din contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților:**

EXEMPLU:

Presupunem că:

- La începutul anului 2023, un partid politic încasează în contul curent 10.000 lei reprezentând taxe de înscriere a noilor membri și 8.000 lei reprezentând cotizația anuală a membrilor activi.
- În cursul anului 2023, același partid încasează în contul curent 9.000 lei reprezentând contribuții bănești ale membrilor.

Pentru contabilizarea celor două categorii de venituri vom efectua înregistrările contabile:

18.000 lei	4111	=	7311	18.000 lei
	Clienți		Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor	

18.000 lei	5121	=	4111	18.000 lei
	Conturi la bănci în lei		Clienți	

PARTEA II

9.000 lei	4111 Clienți	=	7312 Venituri din contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților	9.000 lei
-----------	------------------------	---	---	-----------

9.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	9.000 lei
-----------	--	---	------------------------	-----------

Înregistrările contabile pentru cele mai uzuale situații sunt prezentate în cele ce urmează:

- » **Cazul 1:** Partidul politic Alfa primește în contul curent donații în bani de la o societate comercială, suma primită fiind de 10.000 lei.
- » **Cazul 2:** La data de 31.12.2022, partidul politic Alfa primește prin donație, conform contractului de donație, un flipchart, valoarea din contract fiind de 1.000 lei. Flipchartul este dat în folosință în aceeași zi.
- » **Cazul 3:** La data de 31.12.2022, partidul politic Alfa primește de la o societate comercială prin donație, conform contractului de donație, mobilier de birou. Valoarea justă este de 30.000 lei, perioada de amortizare aleasă este de 5 ani. Mobilierul de birou este pus în funcțiune la data donației.
- » **Cazul 4:** Partidul politic Alfa cumpără de la o agenție de turism două bilete de avion. Prețul lor de catalog (afișat pe site-ul societății și similar cu cele existente pe piață) este de 20.000 lei. Prețul de vânzare oferit de vânzător partidului politic este de 14.000 lei.

» Cazul 1:

10.000 lei	4111 Clienți	=	7331 Venituri din donații	10.000 lei
------------	------------------------	---	-------------------------------------	------------

10.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	10.000 lei
------------	--	---	------------------------	------------

» Cazul 2:

a) Primirea prin donație a flipchartului:

1.000 lei	4111 Clienți	=	7331 Venituri din donații	1.000 lei
-----------	------------------------	---	-------------------------------------	-----------

1.000 lei	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	4111 Clienți	1.000 lei
-----------	---	---	------------------------	-----------

b) Darea în folosință a flipchartului:

1.000 lei	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	=	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	1.000 lei
-----------	---	---	---	-----------

Și, concomitent:

Debit 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	1.000 lei
--	-----------

» **Cazul 3:**

În acest caz avem în vedere pct. 289 alin. (3) din OMFP nr. 3.103/2017, care prevede că în conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții.

a) Primirea prin donație a activului imobilizat:

30.000 lei	214.01	=	4753	30.000 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale pentru activitățile fără scop patrimonial		Donații pentru investiții	

b) Începând cu data de 01.01.2023, contabilizarea lunară a amortizării imobilizării și concomitent reluarea venitului în avans la venituri curente cu aceeași valoare:

30.000 lei / 5 ani / 12 luni = 500 lei:

500 lei	6811	=	2814.01	500 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial	

Și:

500 lei	4753	=	7382	500 lei
	Donații pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

» **Cazul 4:**

Potrivit pct. 42 alin. (1) din reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 3.103/2017, reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor.

În acest caz se au în vedere prevederile Legii nr. 334/2006 și constatăm că reducerea acordată, de 6.000 lei (ca diferență între 20.000 lei și 14.000 lei), este de 30% (6.000 lei / 20.000 lei x 100, reprezentând reducerea primită raportată la prețul dinaintea reducerii). Depășindu-se procentul de 20%, diferența de reducere va fi considerată donație, însă numai din punctul de vedere al prevederilor acestei legi. Contabil, tratamentul urmează regulile din reglementările contabile aplicabile.

Înregistrarea achiziției:

14.000 lei	624	=	401	14.000 lei
	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal		Furnizori	

□ **Înregistrarea veniturilor din subvenții:**

EXEMPLUL 1:

Investiții în bunuri mobile și imobile – subvenții aferente unui activ amortizabil utilizat până la sfârșitul duratei lui de viață

Un partid politic primește o subvenție în valoare de 15.000 lei pe care o va utiliza pentru achiziția unui autoturism. Presupunem că partidul încasează subvenția la data de 15.05.2023 și la data de 28.05.2023 achiziționează autoturismul de la o persoană juridică română neînregistrată în scopuri de TVA, la costul de achiziție de 45.000 lei. Conform politicilor sale contabile, partidul estimează pentru autoturism o durată de viață utilă de 5 ani. Presupunem că autoturismul este utilizat până la sfârșitul duratei sale de viață.

Ne propunem să răspundem la întrebările:

- Ce înregistrare contabilă se efectuează la data încasării subvenției?*
- Ce înregistrări contabile trebuie efectuate lunar legat de autoturism și subvenție?*

a) Contabilizarea dreptului de a primi subvenția:

15.000 lei	4451	=	4751	15.000 lei
	Subvenții guvernamentale		Subvenții guvernamentale pentru investiții	

Și încasarea subvenției:

15.000 lei	5121.01	=	4451	15.000 lei
	Conturi la bănci în lei		Subvenții guvernamentale din subvenții	

b) Lunar, pe măsura amortizării autoturismului, venitul în avans trebuie transferat la venituri curente:

Înregistrarea amortizării lunare:

45.000 lei / 5 ani x 12 luni/an = 750 lei/lună:

750 lei	6811	=	2813.01	750 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport privind activitățile fără scop patrimonial	

Și, concomitent, transferul lunar al 4751 la 7382:

15.000 lei / 5 ani x 12 luni/an = 250 lei/lună

250 lei	4751	=	7382	250 lei
	Subvenții guvernamentale pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

PRECIZARE:

La sfârșitul duratei de viață utilă a autoturismului, soldul contului 4751 va fi egal cu zero.

EXEMPLUL 2:**Investiții în bunuri mobile și imobile – subvenții aferente unui activ amortizabil vândut înainte de sfârșitul duratei lui de viață**

Un partid politic primește o subvenție guvernamentală în valoare de 15.000 lei pe care o va utiliza pentru achiziția unui autoturism. Presupunem că partidul încasează subvenția la data de 15.05.2023 și la data de 28.05.2023 achiziționează autoturismul de la o persoană juridică română neînregistrată în scopuri de TVA, la costul de achiziție de 45.000 lei. Conform politicilor sale contabile, partidul estimează pentru autoturism o durată de viață utilă de 5 ani. Presupunem că la data de 31.08.2024 autoturismul îi este vândut unei societăți la prețul de vânzare de 50.000 lei.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile care se efectuează la vânzarea echipamentului.

Așa cum am văzut în exemplul precedent, lunar, pe măsura amortizării, trebuie transferat și venitul în avans la venituri curente. În plus, pentru acest exemplu, trebuie știut că odată cu vânzarea se va transfera la veniturile curente tot soldul contului de venituri în avans.

a) Contabilizarea prețului de vânzare:

50.000 lei	461	=	7383	50.000 lei
	Debitori diverși		Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale	

b) Scoaterea din evidență a activului vândut:

Amortizarea lunară = 45.000 lei / 5 ani x 12 luni/an = 750 lei

Amortizarea cumulată pentru perioada 01.06.2023-31.08.2024, deci 15 luni = 15 luni x 750 lei/lună = 11.250 lei.

45.000 lei	%	=	2133.01	45.000 lei
11.250 lei	2813.01		Mijloace de transport pentru activitățile fără scop patrimonial	
	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport privind activitățile fără scop patrimonial			
33.750 lei	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			

c) Transferul soldului contului 4751 la venituri curente:

- la încasarea subvenției s-au efectuat înregistrările: 4451 = 4751, cu suma de 15.000 lei și 5121.01 = 4451 cu aceeași sumă;
- lunar, se transferă la veniturile curente suma de 15.000 lei / 5 ani x 12 luni/an = 250 lei;
- în total pe perioada luată în calcul (15 luni) sunt transferați: 15 luni x 250 lei/lună = 3.750 lei;
- deci soldul contului 4751 = 15.000 lei – 3.750 lei = 11.250 lei.

11.250 lei	4751	=	7382	11.250 lei
	Subvenții guvernamentale pentru investiții		Venituri din subvenții pentru investiții	

EXEMPLUL 3:**Subvenții aferente veniturilor primite anterior înregistrării în contabilitate a cheltuielilor pe care acestea urmează să le acopere**

Presupunem că în luna ianuarie 2023 un partid politic primește și încasează o subvenție în valoare de 4.000.000 lei pe care o va utiliza pentru a compensa o parte din cheltuielile cu salariile personalului aferente anului 2023. Cheltuielile lunare cu salariile personalului sunt în valoare de 750.000 lei.

Ne propunem să prezentăm modul în care se recunoaște în luna ianuarie subvenția primită și înregistrările contabile lunare.

a) La începutul anului 2023, înregistrarea primirii subvenției pentru plata personalului ca venit în avans deoarece aceasta se primește pentru a compensa cheltuieli cu salariile viitoare:

4.000.000 lei	4451	=	472	4.000.000 lei
	Subvenții guvernamentale		Venituri înregistrate în avans	

b) Lunar se vor înregistra:

Cheltuielile cu salariile personalului:

750.000 lei	641	=	421	750.000 lei
	Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

Și, concomitent, transferul venitului în avans la venituri curente:

4.000.000 lei / 12 luni = 333.333 lei/lună

333.333 lei	472	=	7364	333.333 lei
	Venituri înregistrate în avans		Venituri din subvenții pentru venituri pentru plata personalului	

□ Înregistrarea veniturilor din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale:

EXEMPLU:

Presupunem că imediat după înființarea sa în anul 2021 un partid politic primește prin donație de la un membru fondator o casă pe care o utilizează ca sediu central. Data recunoașterii în contabilitate a activului este 15.03.2021, iar valoarea justă stabilită de un expert evaluator este de 120.000 lei. Potrivit politicilor sale contabile, partidul optează pentru o perioadă de amortizare de 10 ani. Întrucât partidul dorește un sediu mai modern, președintele ia decizia vânzării vechii case, vânzarea având loc la sfârșitul lunii aprilie 2023 la prețul de vânzare prevăzut în contract, de 130.000 lei.

Ne propunem să prezentăm modul de contabilizare a vânzării activului.

a) Contabilizarea prețului de vânzare:

130.000 lei	461	=	7383	130.000 lei
	Debitori diverși		Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale	

b) Scoaterea din evidență a activului vândut:

Amortizarea lunară a clădirii = 120.000 lei / 120 luni = 1.000 lei

Perioada de timp cât clădirea a fost amortizată = 9 luni din anul 2021 + 12 luni din anul 2022 + 4 luni din anul 2023 = 25 luni

Amortizarea cumulată = 25 luni x 1.000 lei/lună = 25.000 lei

120.000 lei	%	=	212.01	120.000 lei
25.000 lei	2812.01		Construcții	
	Amortizarea construcțiilor		pentru activitățile	
	privind activitățile		fără scop patrimonial	
	fără scop patrimonial			
95.000 lei	6583			
	Cheltuieli privind			
	activele cedate și alte			
	operațiuni de capital			

☐ **Înregistrarea veniturilor obținute din editarea, realizarea și difuzarea publicațiilor sau a materialelor de propagandă și cultură politică proprii:**

EXEMPLU:

Presupunem că un partid politic intenționează să editeze și să vândă o carte privind doctrina sa. În acest demers, apelează la serviciile unei edituri neînregistrate în scopuri de TVA, care emite pentru serviciile sale o factură în valoare de 5.000 lei. Ulterior, partidul vinde cartea la sediul său cu încasare directă în casierie, încasând suma de 6.000 lei.

Ne propunem să prezentăm modul de contabilizare a acestor activități.

a) Contabilizarea facturii primite de la editură:

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

b) Contabilizarea veniturilor încasate din vânzarea publicației:

6.000 lei	5311	=	7388	6.000 lei
	Casa în lei		Alte venituri	
			din activitățile	
			fără scop patrimonial	

☐ **Înregistrarea vânzării de materiale tipărite cu însemnele partidului politic:**

EXEMPLU:

În ianuarie 2023, un partid politic achiziționează de la o librărie neînregistrată în scopuri de TVA calendare pentru anul 2023 la costul de achiziție de 10.000 lei cu scopul de a le revinde ulterior, după ce vor fi inscripționate cu însemnele sale. În aceeași lună, partidul apelează la serviciile unei firme specializate neînregistrate în scopuri de TVA pentru a inscripționa pe acestea sigla sa, primind o factură în valoare de 3.000 lei. Ulterior, partidul vinde cu încasare directă în casierie toate calendarele pentru suma de 14.000 lei.

Ne propunem să prezentăm modul de contabilizare a acestor activități.

a) Achiziția calendarelor în scopul revânzării:

10.000 lei	371	=	401/Librărie	10.000 lei
	Mărfuri		Furnizori	

b) Adăugarea costului inscripționării la costul de achiziție al calendarelor:

3.000 lei	371	=	401/Firma de inscripționare	3.000 lei
	Mărfuri		Furnizori	

c) Vânzarea calendarelor:

c1) Contabilizarea încasării ca venit:

14.000 lei	5311	=	7388	14.000 lei
	Casa în lei		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

c2) Descărcarea de gestiune:

13.000 lei	607	=	371	13.000 lei
	Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri	

☐ **Înregistrarea închirierii spațiilor aflate în patrimoniul propriu pentru conferințe sau organizarea de birouri:**

EXEMPLU:

Presupunem că la data de 31.12.2022 un partid politic achiziționează o clădire la costul de 100.000 lei de la o persoană juridică neînregistrată în scopuri de TVA, care, conform politicii contabile, este amortizată în 10 ani. Inițial, clădirea este achiziționată cu scopul de a fi utilizată pentru întruniri cu tematică politică, economică sau socială. Ulterior, președintele partidului hotărăște ca începând cu data de 01.03.2023 să închirieze integral clădirea în leasing operațional unui birou parlamentar. Durata contractului este de un an, iar chiria lunară, de 1.000 lei/lună. La data de 01.03.2024, partidul politic și biroul parlamentar decid să nu mai prelungească contractul de închiriere, astfel că partidul va utiliza din nou clădirea pentru întruniri cu tematică politică, economică sau socială.

Ne propunem să prezentăm modul de contabilizare a acestor activități.

a) Pe perioada 01.01.2023-28.02.2023 (2 luni), contabilizarea amortizării lunare a clădirii:

Amortizarea anuală = 100.000 lei / 10 ani = 10.000 lei

Amortizarea lunară = 10.000 lei / 12 luni = 833 lei

833 lei	6811	=	2812.01	833 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial	

b) La data de 01.03.2023, odată cu închirierea clădirii biroului parlamentar, contabilizarea transferului clădirii din categoria imobilizărilor corporale în cea a investițiilor imobiliare pentru costul său:

100.000 lei	215	=	212.01	100.000 lei
	Investiții imobiliare		Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial	

Și, concomitent, transferul amortizării cumulate a clădirii la amortizarea investițiilor imobiliare:
Amortizarea cumulată = 833 lei/lună x 2 luni = 1.666 lei

1.666 lei	2812.01	=	2815	1.666 lei
	Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial		Amortizarea investițiilor imobiliare	

c) În continuare, în perioada 01.03.2023-31.12.2023 (10 luni), partidul va contabiliza:

c1) Amortizarea investiției imobiliare în valoare de 833 lei/lună:

833 lei	6811	=	2815	833 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea investițiilor imobiliare	

c2) Chiria de încasat:

1.000 lei	4111	=	7388	1.000 lei
	Clienți		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

d) În continuare, în perioada 01.01.2024-28.02.2024 (2 luni), partidul va contabiliza:

d1) Amortizarea investiției imobiliare în valoare de 833 lei/lună:

833 lei	6811	=	2815	833 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea investițiilor imobiliare	

d2) Chiria de încasat:

1.000 lei	4111	=	7388	1.000 lei
	Clienți		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

e) La data de 01.03.2024, când contractual de leasing operațional s-a încheiat, contabilizarea transferului investiției imobiliare în categoria imobilizărilor corporale pentru costul său:

PARTEA II

100.000 lei	212.01	=	215	100.000 lei
	Construcții		Investiții imobiliare	
	pentru activitățile			
	fără scop patrimonial			

Și, concomitent, transferul amortizării cumulate a investiției imobiliare la amortizarea imobilizărilor corporale:

Amortizarea cumulată = 833 lei/lună x 14 luni = 11.662 lei

11.662 lei	2815	=	2812.01	11.662 lei
	Amortizarea		Amortizarea construcțiilor	
	investițiilor imobiliare		privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

☐ **Înregistrarea veniturilor din datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii:**

EXEMPLU:

La sfârșitul anului 2023, un partid politic are în evidență o datorie față de furnizori neachitată legată de achiziția unor materiale consumabile în valoare de 4.000 lei, data scadenței fiind 20.02.2020. În procesul-verbal întocmit de comisia de inventariere la sfârșitul anului 2023 este inclusă propunerea de scoatere din evidență a datoriei ca urmare a trecerii termenului de prescripție de 3 ani, timp în care furnizorul nu a luat nicio măsură pentru recuperarea creanței.

Ne propunem să prezentăm înregistrarea contabilă care se efectuează.

4.000 lei	401	=	7388	4.000 lei
	Furnizori		Alte venituri	
			din activitățile	
			fără scop patrimonial	

PRECIZARE:

Datoria neachitată nu poate fi considerată donație deoarece nu îndeplinește condițiile de la art. 985 alin. (1) din Codul civil.

☐ **Înregistrarea veniturilor din valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate imputabile**

Un exemplu practic legat de bunurile constatate lipsă la inventar și imputabile este prezentat în Partea III „Lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar”.

OBSERVAȚIE:

Orice alte venituri care nu reprezintă cotizații, donații, împrumuturi sau subvenții de la bugetul de stat și care se încadrează în categoria veniturilor provenite din activități proprii potrivit legii se înregistrează în contabilitatea partidelor politice utilizându-se contul 738 „Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial”.

Utilizarea de către partidele politice a altor surse de venituri decât cele prevăzute de Legea nr. 334/2006 constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 10.000 lei la 50.000 lei, stabilită prin decizie a Autorității Electorale Permanente.

Capitolul 6. Contabilitatea capitalurilor proprii

Prin definiție, **capitalurile proprii** reprezintă totalitatea surselor proprii de finanțare aflate la dispoziția persoanei juridice fără scop patrimonial, rămase după deducerea din totalul activelor a datoriilor acesteia (pct. 9 alin. (2) lit. c) din OMFP nr. 3.103/2017).

a) Referitor la capital

În situația expresă a partidelor, deși nici Legea partidelor politice, nici Legea privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale nu fac referire la aportul la capitalul partidului, în măsura în care actele constitutive ale acestora prevăd obligația depunerii unui asemenea aport, contabilizarea acestuia se efectuează pe seama contului 101 „Capital”. De menționat însă că, spre deosebire de societăți, în evidența contabilă a partidelor **nu există o separare a capitalului în categoriile nevărsat și vărsat**. Aceasta deoarece în cazul partidelor nu regăsim etapele constitutive prevăzute de Legea societăților.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, rezultă că, în măsura în care membrii/membrii fondatori ai unui partid depun anumite sume sub formă de aport, sumele astfel depuse se înregistrează în contul 101 „Capital”. În acest caz, închiderea acestui element al capitalurilor proprii urmează să se efectueze la lichidarea entității.

Din punct de vedere contabil, aportul inițial al membrilor fondatori se înregistrează după cum urmează:

- Aportul sub formă de disponibilități:

5121	=	101
Conturi la bănci în lei		Capital

- Aportul în natură, sub formă de imobilizări:

21x	=	101
Imobilizări corporale		Capital

b) Referitor la rezerve

În măsura în care un partid a ales ca politică contabilă reevaluarea imobilizărilor corporale folosite pentru activitatea fără scop patrimonial, plusul rezultat din reevaluare se înregistrează în contul 105.01 „Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial”.

Conform pct. 302 din reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 3.103/2017, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, după caz, distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și activitățile economice.

Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil.

Modificările ulterioare rezultate din reevaluare, reprezentând creșteri sau descreșteri în relație cu aceeași imobilizare corporală, se înregistrează în creditul, respectiv debitul contului menționat.

De subliniat că în cazul unor descreșteri de valoare care depășesc suma recunoscută anterior pe seama rezervelor din reevaluare, diferența rezultată se înregistrează distinct pe seama cheltuielilor (contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”).

În aceste condiții, contul 105.01 nu poate prezenta sold debitor.

Amintim, de asemenea, faptul că același cont corespunzător rezervelor din reevaluare se utilizează atunci când un partid efectuează reevaluarea unei imobilizări corporale complet amortizate, care mai poate fi folosită (pct. 65 din OMFP nr. 3.103/2017).

Reamintim că un exemplu practic privind reevaluarea a fost prezentat în Capitolul 2 „Tratamente contabile specifice activelor imobilizate și activelor circulante”.

Rezervele propriu-zise care apar în cadrul capitalurilor proprii pot fi, de obicei, **rezerve statutare** sau **alte rezerve** constituite la nivelul entității.

Un partid poate opta, de asemenea, la constituirea a diferite fonduri (contul 116 „Alte fonduri privind activitățile fără scop patrimonial”).

Un exemplu practic privind constituirea acestor rezerve și fonduri va fi prezentat în Partea III.

c) Referitor la rezultat

La nivelul unui partid se urmăresc distinct rezultatul curent și cel reportat.

Prevederi distincte cu privire la rezultat sunt cuprinse, în primul rând, în Legea contabilității. Astfel, conform art. 19 din lege, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

În ceea ce privește rezultatul exercițiului financiar, reglementările contabile aplicabile prevăd că rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de excedent/profit sau deficit/pierdere.

Contabilitatea rezultatului reportat și a rezultatului exercițiului financiar se ține distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și activitățile economice.

Contabilitatea veniturilor persoanei juridice fără scop patrimonial se ține distinct pe feluri de activități, respectiv activități fără scop patrimonial și activități economice, iar în cadrul acestora, pe feluri de venituri, după natura lor.

Amintim că, potrivit art. 16 din Legea nr. 334/2006, partidele politice pot obține venituri din următoarele activități:

- a) editarea, realizarea și difuzarea publicațiilor ori ale altor materiale de propagandă și cultură politică proprii;
- b) vânzarea de bilete, taxe de participare sau altele asemenea la acțiuni culturale, sportive, precum și la întruniri și seminare cu tematică politică, economică sau socială;
- c) vânzarea materialelor tipărite cu însemnele partidului politic;
- d) serviciile oferite către membrii partidului pentru organizarea evenimentelor prevăzute la lit. b);
- e) închirierea spațiilor aflate în patrimoniul propriu, fără a aduce atingere moralei publice, ordinii sau imaginii partidului politic;
- f) înstrăinarea terenurilor și clădirilor din patrimoniu, dar numai după cel puțin 10 ani de la înregistrarea în patrimoniu, cu excepția partidelor politice aflate în curs de dizolvare. Termenul de 10 ani nu se aplică în situația bunurilor imobiliare moștenite;
- g) înstrăinarea bunurilor mobile din patrimoniu, numai dacă nu reprezintă activități de producție, comerț sau prestări de servicii;
- h) subînchirierea spațiilor primite conform prevederilor art. 26 alin. (1)-(3) din reglementarea de mai sus pentru organizarea birourilor parlamentare, fără ca valoarea chiriei lunare prevăzute în contractul de subînchiriere să depășească valoarea chiriei lunare prevăzute în contractul de închiriere încheiat cu autoritățile locale. Cheltuielile de întreținere aferente spațiului subînchiriat îi revin biroului parlamentar, conform contractului încheiat;
- i) emiterea carnetelor/legitimațiilor de membru al partidului politic.

Ca urmare, deși activitățile din care partidele pot obține venituri pot fi inclusiv de natură economică, legislația specifică acestora ne indică faptul că activitatea lor este încadrată în categoria activităților fără scop lucrativ.

Astfel, întregul rezultat aferent perioadei curente se evidențiază în contul 1211 „Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial”. Acesta se reflectă ca atare în situațiile financiare anuale, soldul corespunzător – excedent/deficit – urmând a fi transferat ulterior în rezultatul reportat.

În ceea ce privește rezultatul reportat, în cadrul acestui element bilanțier se urmăresc distinct diferite categorii de informații:

1. rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (contul 1171.01);
2. rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial (contul 1173.01);
3. rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial (contul 1174.01);
4. rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial (contul 1175.01).

Reamintim că un exemplu practic privind reevaluarea și transferul contului 105.01 la 1175.01 a fost prezentat în Capitolul 2 „Tratamente contabile specifice activelor imobilizate și activelor circulante”.

Un exemplu practic privind închiderea conturilor de venituri și cheltuieli prin contul 1211 va fi prezentat în Partea III specificată anterior. Tot aici vom regăsi și aspecte legate de distribuirea excedentului, precum și de acoperirea deficitului din exercițiile precedente.

Legat de modificările politicilor contabile, art. 29 și 30 din OMFP nr. 3.103/2017 prevăd:

- ◇ Modificările politicilor contabile pot fi determinate de decizii ale unei autorități competente care i se impun entității (modificarea de reglementare) sau la inițiativa entității, în scopul obținerii unor informații mai credibile și mai relevante.
- ◇ Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de:
 - o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;
 - obținerea unor informații mai credibile și mai relevante.

Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- ◇ aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior; și
- ◇ aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), dacă efectele modificării pot fi cuantificate.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

EXEMPLU:

La data de 01.01.2022, un partid politic are un stoc inițial de 50 de bucăți de materiale consumabile evaluate la 50 lei/bucată. În cursul lunii decembrie 2022 au loc următoarele intrări și ieșiri de materiale consumabile (singurele din cursul anului):

- La data de 10.12.2022 se achiziționează 100 de bucăți de materiale consumabile la costul de achiziție de 60 lei/bucată;
- La data de 15.12.2022 se dau în consum 125 de bucăți de materiale consumabile.

Furnizorul partidului politic nu este înregistrat în scopuri de TVA. Politica contabilă a partidului prevede pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune utilizarea metodei costului mediu ponderat (CMP). În mai 2023, odată cu aprobarea situațiilor financiare, președintele partidului decide să schimbe politica de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiune, astfel că începând cu anul 2023 aceasta utilizează metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit). Motivele schimbării sunt legate de situația reală: stocurile sunt date în consum în ordinea intrării în gestiunea partidului.

1. Evaluarea stocului de materiale consumabile folosind metoda CMP:

$$\text{CMP} = (50 \text{ buc.} \times 50 \text{ lei/buc.} + 100 \text{ buc.} \times 60 \text{ lei/buc.}) / (50 \text{ buc.} + 100 \text{ buc.}) = 56,66 \text{ lei/buc.}$$

 Stocul final de materiale consumabile în anul 2022 = 25 buc. x 56,66 lei/buc. = 1.417 lei (soldul contului 302).

2. Evaluarea stocului de materiale consumabile utilizând metoda FIFO:

Stocul final de materiale consumabile = 25 buc. x 60 lei/buc. = 1.500 lei

3. Metoda FIFO este aplicată începând cu data de 01.01.2023. Trecerea de la metoda CMP la metoda FIFO reprezintă o modificare de politică contabilă care trebuie contabilizată în contul 1173.01, înregistrare care se efectuează în anul 2023. Prin urmare, stocul de materiale consumabile trebuie majorat cu 83 lei (1.500 lei – 1.417 lei):

83 lei	3028	=	1173.01	83 lei
	Alte materiale consumabile		Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial	

PRECIZARE:

Președintele partidului a decis să renunțe la utilizarea metodei CMP pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune. Astfel, începând cu data de 01.01.2023 se trece la aplicarea metodei FIFO. Situațiile financiare ale exercițiului 2022 nu vor fi ajustate. Efectele modificărilor politicilor contabile aferente exercițiului financiar precedent s-au înregistrat pe seama rezultatului reportat întrucât acestea au putut fi cuantificate.

Prevederile OMFP nr. 3.103/2017 în ce privește erorile contabile și corectarea lor sunt prezentate în cele ce urmează.

În primul rând trebuie să reținem că indiferent dacă erorile constatate în contabilitate se referă la exercițiul financiar curent sau la exercițiile financiare precedente, corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor. (pct. 31)

În al doilea rând, erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare anuale ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

- a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare anuale pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
- b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor. Erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale. (pct. 32)

În al treilea rând, corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului rezultatului exercițiului (pct. 33 alin. (1)). Totuși, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”) (pct. 33 alin. (2)).

Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului rezultatului exercițiului. (pct. 33 alin. (3))

Cum partidele politice au activitate fără scop patrimonial, conform legislației, contul utilizat va fi 1174.01 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial”.

În al patrulea rând, conform pct. 33 alin. (4), erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în contextul existent, având în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.

Din punct de vedere practic, aceasta înseamnă că ar trebui determinat pragul de semnificație. Facem precizarea că nicio prevedere legală, nici contabilă, nici fiscală, nu ne impune modul de calcul al acestui prag de semnificație. Totuși, apelând la practicile contabile, putem avea în vedere, fără să ne limităm la:

- valoarea cheltuielilor înregistrate în cursul perioadei: 3%-7%;
- total active: 1%-3%;
- capitaluri proprii: 3%-5%.
- excedentul privind activitățile fără scop patrimonial: 5%-10%.

Indiferent de modul de calcul, care evident se va raporta la raționamentul nostru profesional, foarte important este să prezentăm pragul de semnificație în manualul politicilor contabile.

IMPORTANT DE REȚINUT:

- ▶ Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții. (pct. 34 alin. (1))
- ▶ În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare anuale. (pct. 34 alin. (2))
- ▶ În cazul corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare, respectându-se astfel principiul intangibilității. (pct. 22)

EXEMPLU:

Corectarea erorilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente

Presupunem că Alfa este un partid politic care se regăsește în următoarele situații:

- » **Cazul 1:** În luna iunie 2023, Alfa constată că a omis înregistrarea în contabilitate a facturii privind vânzarea unei clădiri în valoare de 500.000 lei, emisă unei societăți comerciale în luna noiembrie 2022. Factura este înregistrată la data încasării ei, în iunie 2023, atunci când s-a descoperit și eroarea. Potrivit politicilor contabile ale partidului, se consideră eroare semnificativă o eroare mai mare de 5% din totalul activelor, care în bilanțul anului 2022 a fost de 30.000.000 lei. Politicile contabile ale partidului prevăd ca operațiunile de corectare a erorilor nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente să se realizeze pe seama rezultatului reportat.
- » **Cazul 2:** În luna iunie 2023, Alfa constată că a omis înregistrarea în contabilitate a facturii privind vânzarea unei clădiri în valoare de 300.000 lei, emisă unei societăți comerciale în luna noiembrie 2022. Factura este înregistrată la data încasării ei, în iunie 2023, atunci când s-a descoperit și eroarea. Potrivit politicilor contabile ale partidului, se consideră eroare semnificativă o eroare mai mare de 1,5% din activul net, care în bilanțul anului 2022 a fost de 30.000.000 lei. Politicile contabile ale partidului prevăd ca operațiunile de corectare a erorilor nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente să se realizeze pe seama contului rezultatului exercițiului.
- » **Cazul 3:** În luna iulie 2023, Alfa constată că a omis înregistrarea în contabilitate a facturii de telefon în valoare de 6.500 lei, exclusiv TVA, primită de la furnizorul de telefonie în luna decembrie 2022. Politicile contabile ale partidului stabilesc ca eroare semnificativă orice eroare care depășește suma de 2.500 lei.

Ne propunem să prezentăm care este documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile privind corectarea erorilor și cum se contabilizează această corectare.

1. Se întocmește un referat care trebuie aprobat, după caz, de Biroul Permanent Județean sau de președintele partidului, decizia de aprobare fiind documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și a depunerii declarațiilor rectificative. Referatul cuprinde:

- perioada din care provine eroarea;
- natura erorii (factură neînregistrată sau înregistrată eronat, documente omise, erori de calcule etc.);
- suma totală ce urmează a afecta contul rezultatului exercițiului;
- modul de efectuare a corecției (pe seama contului rezultatului exercițiului sau a rezultatului reportat);
- efectul asupra rezultatului (dacă are loc o reducere sau o majorare a rezultatului exercițiului curent sau reportat);
- conturile bilanțiere afectate.

2. Înregistrările contabile aferente corectării sunt după cum urmează:

» **Cazul 1:**

a) Stabilirea dacă eroarea este semnificativă sau nesemnificativă:

$$30.000.000 \text{ lei} \times 5\% = 1.500.000 \text{ lei}$$

500.000 lei < 1.500.000 lei, **deci eroarea este nesemnificativă. Potrivit politicilor contabile alese de societate, aceasta se va înregistra pe seama rezultatului reportat.**

b) Înregistrarea corectării erorii:

500.000 lei	461	=	1174.01	500.000 lei
	Debitori diverși		Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial	

» **Cazul 2:**

a) Stabilirea dacă eroarea este semnificativă sau nesemnificativă:

30.000.000 lei x 1,5% = 450.000 lei

300.000 lei < 450.000 lei, **deci eroarea este nesemnificativă**

b) Înregistrarea corectării erorii:

300.000 lei	461	=	7383	300.000 lei
	Debitori diverși		Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale	

» **Cazul 3:**

Eroarea este **semnificativă** și se va corecta doar pe seama **rezultatului reportat**.

Nedesfășurând activități economice, partidul politic nu este înregistrat în scopuri de TVA, astfel că TVA facturată de firma de telefonie este inclusă în costul serviciilor: 6.500 lei + 6.500 lei x 19% = 7.735 lei.

Înregistrarea corectării erorii:

7.735 lei	1174.01	=	401	7.735 lei
	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial		Furnizori	

Capitolul 7. Monografie contabilă generală privind înregistrarea principalelor operațiuni ale activității curente la nivelul unei filiale a unui partid politic

Prezentarea principalelor înregistrări contabile aferente activității curente a unui partid politic se realizează în funcție de operațiunile și conturile utilizate la nivelul fiecărei clase de conturi din Planul de conturi general conform OMFP nr. 3.103/2017.

Pentru exemplificare sunt utilizate conturile sintetice, dar contabilizarea operațiunilor curente înregistrate atât la nivel de filială, cât și la nivel central este făcută folosindu-se conturile analitice corespunzătoare, dezvoltate potrivit legislației și caracteristicilor fiecărui partid politic.

□ Operațiuni privind conturile de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate:

» Înregistrarea aportului în natură la constituirea patrimoniului:

%	=	101
205		Capital
Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare		
208		
Alte imobilizări necorporale		
211		
Terenuri și amenajări de terenuri		
212		
Construcții		
213		
Instalații tehnice și mijloace de transport		
214		
Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		
231		
Imobilizări corporale în curs de execuție		
301		
Materii prime		
302		
Materiale consumabile		
303		
Materiale de natura obiectelor de inventar		

» Înregistrarea aportului în numerar la constituirea patrimoniului:

%	=	101
512		Capital
Conturi curente la bănci		
531		
Casa		

□ **Operațiuni privind activele imobilizate:**

- » Achiziționarea de imobilizări corporale și necorporale de la terți:

%	=	404
201		Furnizori de imobilizări
Cheltuieli de constituire		
203		
Cheltuieli de dezvoltare		
205		
Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare		
208		
Alte imobilizări necorporale		
211		
Terenuri și amenajări de terenuri		
212		
Construcții		
213		
Instalații tehnice și mijloace de transport		
214		
Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale		

- » Amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale:

%	=	%
6811		280
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările necorporale
		281
		Amortizări privind imobilizările corporale

- » Vânzarea imobilizărilor corporale:

461	=	738
Debitori diverși		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

- » Scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale:

- valoarea neamortizată;
- valoarea amortizată:

%	=	%
658		203
Alte cheltuieli de exploatare		Cheltuieli de dezvoltare
280		205
Amortizări privind imobilizările necorporale		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
		208
		Alte imobilizări necorporale

» Vânzarea imobilizărilor corporale:

461	=	738
Debitori diverși		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

» Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale:

- valoarea neamortizată;
- valoarea amortizată:

%	=	211
658		Terenuri și
Alte cheltuieli de exploatare		amenajări de terenuri
281		212
Amortizări privind		Construcții
imobilizările corporale		213
		Instalații tehnice
		și mijloace de transport
		214
		Mobilier, aparatură birotică,
		echipamente de protecție
		a valorilor umane și materiale
		și alte active corporale

□ Operațiuni privind stocurile:

» Achiziționarea stocurilor:

%	=	401
302		Furnizori
Materiale consumabile		
303		
Materiale de natura		
obiectelor de inventar		
381		
Ambalaje		

» Înregistrarea stocurilor primite cu titlu de contribuții sau gratuit:

%	=	731
302		Venituri din cotizațiile membrilor,
Materiale consumabile		contribuțiile bănești sau în natură
303		ale membrilor și simpatizanților,
Materiale de natura		din cote-părți primite
obiectelor de inventar		potrivit statutului
381		733
Ambalaje		Venituri din donații,
		sume sau bunuri
		primite prin sponsorizare
		și ajutoare

» Consumul de materiale:

– Materiale consumabile:

602	=	302
Cheltuieli cu		Materiale consumabile
materialele consumabile		

– Materiale de natura obiectelor de inventar:

603	=	303
Cheltuieli privind		Materiale de natura
materialele de natura		obiectelor de inventar
obiectelor de inventar		

– Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor:

%	=	738
302		Alte venituri din activitățile
Materiale consumabile		fără scop patrimonial
303		
Materiale de natura		
obiectelor de inventar		

» Înregistrarea plusurilor de natura stocurilor constatate la inventar:

– Materiale consumabile:

302	=	602
Materiale consumabile		Cheltuieli cu
		materialele consumabile

– Materiale de natura obiectelor de inventar:

303	=	603
Materiale de natura		Cheltuieli privind
obiectelor de inventar		materialele de natura
		obiectelor de inventar

– Ambalaje:

381	=	608
Ambalaje		Cheltuieli privind ambalajele

» Înregistrarea minusurilor de natura stocurilor constatate la inventar:

– Materiale consumabile:

602	=	302
Cheltuieli cu		Materiale consumabile
materialele consumabile		

PARTEA II

- Materiale de natura obiectelor de inventar:

603	=	303
Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar

- Ambalaje:

608	=	381
Cheltuieli privind ambalajele		Ambalaje

□ Operațiuni privind decontările cu terții:

- » Achitarea furnizorilor:

- Casa, banca, trezoreria:

401	=	%
Furnizori		512
404		Conturi curente la bănci
Furnizori de imobilizări		531
		Casa
		542
		Avansuri de trezorerie

- Avansuri acordate furnizorilor de servicii și stocuri:

409	=	401
Furnizori – debitori		Furnizori

- Avansuri acordate furnizorilor de imobilizări:

%	=	404
4093		Furnizori de imobilizări
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		
4094		
Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale		

- Decontarea avansurilor acordate furnizorilor de servicii și stocuri:

401	=	409
Furnizori		Furnizori – debitori

- Decontarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări:

404	=	%
Furnizori de imobilizări		4093
		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
		4094
		Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

» Achiziția de bunuri și valori nestocabile sau de servicii de la furnizori:

– Cheltuielile anului curent:

%	=	401
6xx		Furnizori
Conturi de cheltuieli		

– Cheltuielile anului precedent neînregistrate:

1174.01	=	401
Rezultatul reportat		Furnizori
provenit din corectarea		
erorilor contabile		
privind activitățile		
fără scop patrimonial		

» Decontări cu personalul, asigurările și protecția socială:

– Salariile datorate personalului:

641	=	421
Cheltuieli cu		Personal – salarii datorate
salariile personalului		

– Reținerile din salarii:

421	=	%
Personal – salarii datorate		425
		Avansuri acordate
		personalului
		427
		Rețineri din salarii
		datorate terților
		428
		Alte datorii și creanțe
		în legătură cu personalul
		431
		Asigurări sociale
		444
		Impozitul pe venituri
		de natura salariilor

– Virarea reținerilor către terți:

427	=	%
Rețineri din salarii		512
datorate terților		Conturi curente la bănci
		531
		Casa
		550
		Disponibil cu
		destinație specială

PARTEA II

- Plata avansurilor din salarii cuvenite personalului:

425	=	%
Avansuri acordate personalului		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Achitarea salariilor:

421	=	%
Personal – salarii datorate		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Evidențierea ajutoarelor materiale:

431	=	423
Asigurări sociale		Personal – ajutoare materiale datorate

- Reținerile din ajutoarele materiale:

423	=	%
Personal – ajutoare materiale datorate		425
		Avansuri acordate personalului
		427
		Rețineri din salarii datorate terților
		428
		Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
		431
		Asigurări sociale
		444
		Impozitul pe venituri de natura salariilor

- Achitarea sumelor nete reprezentând ajutoare materiale:

423	=	%
Personal – ajutoare materiale datorate		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Cheltuielile privind contribuția asiguratorie pentru muncă:

646	=	436
Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă		Contribuția asiguratorie pentru muncă

- Virarea sumelor datorate bugetului asigurărilor sociale și a contribuției asigurătorii pentru muncă:

%	=	%
431		512
Asigurări sociale		Conturi curente la bănci
436		531
Contribuția asiguratorie pentru muncă		Casa

- » Decontări cu bugetul și alte fonduri speciale:

- Evidențierea altor impozite și taxe datorate (de exemplu, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri):

635	=	446
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

- Evidențierea datoriilor către alte organisme publice:

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

- Alte datorii față de bugetul statului (amenzi, penalități etc.):

635	=	448
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

- Achitarea impozitelor și taxelor:

%	=	%
444		512
Impozitul pe venituri de natura salariilor		Conturi curente la bănci
446		531
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Casa
447		
Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate		
448		
Alte datorii și creanțe cu bugetul statului		

- » Decontări cu entitățile afiliate, debitori și creditori diverși:

- » Decontări cu entitățile afiliate:

- Virarea sumelor:

451	=	512
Decontări între entitățile afiliate		Conturi curente la bănci

PARTEA II

- Încasarea sumelor:

512	=	451
Conturi curente la bănci		Decontări între entitățile afiliate

- Contribuțiile și cotizațiile datorate potrivit statutului:

655	=	%
Cotizații și contribuții datorate de persoana juridică fără scop patrimonial		451
		Decontări între entitățile afiliate
		462
		Creditori diverși

- Plata contribuțiilor și a cotizațiilor potrivit statutului:

%	=	%
451		512
Decontări între entitățile afiliate		Conturi curente la bănci
462		531
Creditori diverși		Casa

- Cotele-părți datorate, potrivit statutului, de către subunități la unitate:

656	=	481
Cheltuieli privind cote-părți datorate potrivit statutului		Decontări între unitate și subunități

- Plata sumelor de către subunități la unitate:

481	=	%
Decontări între unitate și subunități		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Cotele-părți încasate potrivit statutului:

481	=	738
Decontări între unitate și subunități		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

Sau:

656	=	481
Cheltuieli privind cote-părți datorate potrivit statutului		Decontări între unitate și subunități

- Încasarea sumelor de la subunități la unitate:

%	=	481
512		Decontări între unitate și subunități
Conturi curente la bănci		
531		
Casa		

- Disponibilitățile intrate în cont, neidentificate:

512	=	473
Conturi curente la bănci		Decontări din operațiuni în curs de clarificare

- La identificarea sumelor:

- restituite de entitate în urma clarificării;
- reprezentând venituri din anul curent;
- reprezentând venituri din anul precedent, neînregistrate (conturile 731, 733, 738):

473	=	%
Decontări din operațiuni în curs de clarificare		512 Conturi curente la bănci
		531 Casa
		731 Venituri din cotizațiile membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, din cote-părți primite potrivit statutului
		733 Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare
		738 Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial
		1174.01 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile privind activitățile fără scop patrimonial

□ **Operațiuni privind conturile de trezorerie:**

- » Ridicarea de numerar de la bancă:

581	=	512
Viramente interne		Conturi curente la bănci

Și:

531	=	581
Casa		Viramente interne

- » Depunerea de numerar la bancă:

581	=	531
Viramente interne		Casa

Și:

512	=	581
Conturi curente la bănci		Viramente interne

- » Acordarea avansurilor de trezorerie:

542	=	531
Avansuri de trezorerie		Casa

- » Decontarea avansurilor de trezorerie:

- stocuri, terți, casa;
- cheltuieli din anul curent;
- cheltuieli efectuate în anul precedent, neînregistrate (conturile 601-628):

%	=	542
302-381		Avansuri de trezorerie
Conturi de stocuri		
40x		
Conturi de furnizori		
531		
Casa		
602-628		
Conturi de cheltuieli		
1174.01		
Rezultatul reportat		
provenit din corectarea		
erorilor contabile		
privind activitățile		
fără scop patrimonial		

- » Încasarea dobânzilor bancare:

- Pentru anul precedent:

512	=	1174.01
Conturi curente la bănci		Rezultatul reportat
		provenit din corectarea
		erorilor contabile
		privind activitățile
		fără scop patrimonial

- Pentru anul curent:

512	=	7341
Conturi curente la bănci		Venituri din dobânzile
		obținute din plasarea
		disponibilităților rezultate
		din activitățile
		fără scop patrimonial

□ **Operațiuni privind încasările din cotizații, donații sau alte venituri:**

Încasarea diferitelor categorii de contribuții se va face utilizând contul 4111 „Clienți”, care se deschide pe analitice astfel încât să se permită identificarea filialei, a tipului de contribuție, precum și a fiecărei persoane în parte. Alternativ, se poate utiliza și contul 461 „Debitori diverși”. Indiferent de contul utilizat, rolul acestuia este de a permite atât raportarea informațiilor contabile, cât și urmărirea respectării condițiilor impuse de legislația specifică. După încasare, contul de terți utilizat se închide.

- » Creanța privind contribuțiile în bani ale membrilor și simpatizanților, care se încasează prin contul de disponibil și numerar:

4111	=	7311
Clienți		Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor

- » Contribuțiile în bani ale membrilor și simpatizanților încasate prin contul de disponibil și numerar:

512	=	4111
Conturi curente la bănci		Clienți
531		
Casa		

- » Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare:

- Creanța privind donațiile în natură efectuate potrivit legii:

4111	=	733
Clienți		Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare

- Donațiile în natură care se evidențiază la valoarea prețului de înregistrare al diferitelor categorii de stocuri primite cu titlu gratuit:

%	=	4111
301		Clienți
Materii prime		
302		
Materiale consumabile		
303		
Materiale de natura obiectelor de inventar		
381		
Ambalaje		

- Creanța privind donațiile în bani efectuate potrivit legii:

4111	=	733
Clienți		Venituri din donații, sume sau bunuri primite prin sponsorizare și ajutoare

- Donațiile și sponsorizările în bani încasate în contul de disponibil și numerar:

512	=	4111
Conturi curente la bănci		Clienți
531		
Casa		

- Pentru anul precedent:

531	=	1174.01
Casa		Rezultatul reportat
512		provenit din corectarea
Conturi curente la bănci		erorilor contabile
		privind activitățile
		fără scop patrimonial

– Pentru anul curent:

531	=	738
Casa		Alte venituri din activitățile
512		fără scop patrimonial
Conturi curente la bănci		

□ Operațiuni privind închiderea conturilor de venituri și cheltuieli și stabilirea rezultatelor:

» Înregistrarea la sfârșitul perioadei a soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli ale activității fără scop patrimonial:

1211	=	%
Excedent sau deficit		Conturile din clasa 6
privind activitățile		
fără scop patrimonial		

» Înregistrarea la sfârșitul perioadei a soldurilor creditoare ale conturilor de venituri ale activității fără scop patrimonial:

%	=	1211
Conturile din clasa 7		Excedent sau deficit
		privind activitățile
		fără scop patrimonial

» Înregistrarea deficitului realizat în exercițiul financiar precedent:

1171.01	=	1211
Rezultatul reportat		Excedent sau deficit
reprezentând		privind activitățile
excedentul nerepartizat		fără scop patrimonial
sau deficitul neacoperit		
privind activitățile		
fără scop patrimonial		

» Înregistrarea excedentului realizat în exercițiul financiar precedent, nerepartizat:

1211	=	1171.01
Excedent sau deficit		Rezultatul reportat
privind activitățile		reprezentând
fără scop patrimonial		excedentul nerepartizat
		sau deficitul neacoperit
		privind activitățile
		fără scop patrimonial

Capitolul 8. Monografie contabilă generală privind finanțarea campaniilor electorale la nivelul unei filiale a unui partid politic

□ Înregistrarea în contabilitate a încasărilor și cheltuielilor aferente campaniei

Principalele înregistrări contabile efectuate în contabilitatea unui partid politic cu ocazia alegerilor locale și parlamentare sunt următoarele:

► Înregistrarea contribuțiilor de la candidați și încasarea acestora prin contul bancar:

Cu ocazia organizării alegerilor locale și parlamentare, se deschid la bancă conturi separate pentru fiecare campanie destinate exclusiv operațiunilor generate de încasările și plățile specifice acesteia.

Încasarea diferitelor categorii de contribuții se va face utilizând contul 4111 „Clienți”, care se deschide pe analitice astfel încât să se permită identificarea filialei, a tipului de contribuție, precum și a fiecărei persoane în parte. Alternativ, se poate utiliza și contul 461 „Debitori diverși”. Indiferent de contul utilizat, rolul acestuia este de a permite atât raportarea informațiilor contabile, cât și urmărirea respectării condițiilor impuse de legislația specifică. După încasare, contul de terți utilizat se închide.

4111	=	7331
Clienți		Venituri din donații

512/analitic campanie pentru alegerile locale	=	4111
Conturi curente la bănci		Clienți

512/analitic campanie pentru alegerile parlamentare	=	4111
Conturi curente la bănci		Clienți

► Înregistrarea cheltuielilor aferente fiecărei campanii electorale pe conturi de cheltuieli analitice distincte pentru alegerile locale și alegerile parlamentare:

6xx/analitic campanie pentru alegerile locale/parlamentare	=	401
Conturi specifice de cheltuieli		Furnizori

► Achitarea din contul bancar specific a furnizorilor pentru produsele și serviciile livrate:

401		512/analitic campanie pentru alegerile locale/parlamentare
Furnizori		Conturi curente la bănci

► Înregistrarea contribuțiilor de la candidații la alegerile locale/parlamentare neutilizate în campania electorală:

6588/analitic campanie pentru alegerile locale	=	462/analitic campanie pentru alegerile locale
Alte cheltuieli de exploatare		Creditori diverși

**6588/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Alte cheltuieli de exploatare

=

**462/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Creditori diverși

Evidența și contabilitatea cheltuielilor la partidele politice se țin separat după natura lor, iar dezvoltarea pe conturi analitice se face în funcție de necesitățile de detaliere a activității curente, dar și cu identificarea filialei, a organizației sau a candidatului, după caz. Având în vedere faptul că partidele politice desfășoară activități specifice foarte riguros reglementate, iar veniturile acestora nu pot fi altele decât cele care provin din sursele de finanțare definite de Legea nr. 334/2006, și în privința cheltuielilor se manifestă anumite particularități și limitări. Astfel, o serie de conturi din grupele aparținând clasei 6 „Conturi de cheltuieli” nu își găsesc utilizarea în contabilitatea partidelor politice deoarece ele corespund unor categorii de cheltuieli care nu se regăsesc în activitatea curentă a partidelor și nici în activitatea generată de campaniile electorale, potrivit legii.

□ **Înregistrarea în contabilitate a sumelor decontate de Autoritatea Electorală Permanentă și achitarea datoriei către candidați:**

» Înregistrarea valorii de încasat de la Autoritatea Electorală Permanentă reprezentând valoarea sumelor de rambursat către candidați:

**461/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Debitori diverși

=

**462/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Creditori diverși

**461/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Debitori diverși

=

**462/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Creditori diverși

» Înregistrarea sumelor efectiv încasate de la Autoritatea Electorală Permanentă reprezentând valoarea datoriei către candidați:

**512/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Conturi curente la bănci

=

**461/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Debitori diverși

**512/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Conturi curente la bănci

=

**461/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Debitori diverși

» Înregistrarea restituirii sumelor către candidați în conturile personale ale acestora potrivit contribuției la campania electorală locală/parlamentară:

**462/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Creditori diverși

=

**512/analitic campanie
pentru alegerile locale**
Conturi curente la bănci

**462/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Creditori diverși

=

**512/analitic campanie
pentru alegerile parlamentare**
Conturi curente la bănci

În situația în care în urma verificărilor efectuate de Autoritatea Electorală Permanentă nu se face restituirea integrală a sumelor solicitate din cauza neregulilor constatate, acestea se vor suporta de către toți candidații în mod proporțional cu contribuția fiecăruia. În același mod se tratează și comisioanele bancare reținute de aceasta cu ocazia efectuării plăților, care vor diminua valoarea totală de restituit către candidați.

PARTEA III. Lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar

Reglementările legale cu impact asupra lucrărilor contabile privind închiderea exercițiului financiar sunt:

- ▶ OMFP nr. 3.103/2017;
- ▶ OMFP nr. 2.861/2009;
- ▶ Legea nr. 82/1991.

Capitolul 1. Lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar

Întocmirea situațiilor financiare anuale reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico-financiari privind bilanțul și contul rezultatului exercițiului. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele au caracter preliminar, iar altele privesc direct redactarea sau completarea propriu-zisă a situațiilor financiare, lucrări care sunt structurate astfel:

- ◇ stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere;
- ◇ inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- ◇ contabilizarea operațiilor de regularizare a inventarului privind:
 - diferențele de inventar;
 - amortizările și ajustările pentru deprecieri;
 - provizioanele;
 - diferențele de curs valutar;
 - delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor pentru respectarea principiului contabilității de angajamente;
- ◇ stabilirea balanței conturilor după inventariere;
- ◇ determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea excedentului sau finanțarea deficitului;
- ◇ întocmirea balanței de verificare finale;
- ◇ redactarea situațiilor financiare;
- ◇ auditarea sau verificarea situațiilor financiare;
- ◇ adoptarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale.

1.1. Balanța conturilor înainte de inventariere

Așa cum prevede Legea contabilității la art. 22, pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate *se întocmește balanța de verificare, cel puțin la încheierea exercițiului financiar*, la termenele de întocmire a situațiilor financiare sau a raportărilor contabile.

Astfel, pentru centralizarea și controlul exactității datelor înregistrate în conturi se întocmește balanța de verificare înainte de inventariere. Discutată din acest punct de vedere, balanța:

- ◇ pregătește datele de referință necesare comparării soldurilor contabile cu rezultatele inventarierii, respectiv inventarul factual, motiv pentru care poate fi abordată și ca un inventar contabil;

- ◇ reprezintă un instrument de verificare a soldurilor contabile util pentru a răspunde la întrebările:
 - S-au reflectat integral și corect toate operațiunile economice și financiare reale consemnate în documentele justificative?
 - Au fost operațiunile economice și financiare înregistrate în concordanță cu reglementările contabile aplicabile?

Relațiile de control proprii balanței sunt cele dintre debitul și creditul conturilor, înregistrarea sintetică și cea analitică. Dintre acestea, cea care oferă informații de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este cea conform căreia **totalul rulajului debitor sau creditor din balanță trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în Registrul-jurnal.**

1.2. Inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

✓ Generalități privind inventarierea

Inventarierea este obligatorie, potrivit următoarelor reglementări:

Actul normativ	Prevederi
Legea contabilității	Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor. (art. 7 alin. (1)) Persoanele juridice cu și fără scop patrimonial au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară. (art. 1 alin. (2))
OMFP nr. 3.103/2017	În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. (pct. 48 alin. (1))
OMFP nr. 2.861/2009	Entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor. (pct. 2 alin. (1))

Inventarierea nu este opțională, ci **obligatorie**. Neefectuarea inventarierii constituie contravenție și se sancționează cu amendă între 4.000 lei și 50.000 lei (Legea contabilității, art. 41 alin. (2) lit. d) și art. 42 alin. (1) lit. f)).

✓ Când se efectuează inventarierea?

Legat de data de referință luată în calcul, OMFP nr. 2.861/2009 prevede: inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități (art. 4 alin. (1)).

EXCEPȚIE:

La entitățile cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. (OMFP nr. 2.861/2009, pct. 4 alin. (2)) În acest caz, în Registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor

faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar. (pct. 4 alin. (4))

EXEMPLU:

Din cauza volumului, dar și a numărului mare de produse s-a stabilit ca inventarierea obiectelor de inventar ale unui partid politic să se realizeze la data de 30 noiembrie a anului în curs, dată la care toate cantitățile au fost identificate și comparate cu datele scriptice din contabilitate.

O întrebare des întâlnită este dacă se poate efectua inventarierea înainte de finalul anului. Cum trebuie procedat astfel încât rezultatele inventarierii să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru data de 31 decembrie?

La data de 30 noiembrie a anului în curs se efectuează ajustările rezultate ca urmare a eventualelor diferențe constatate între situația faptică și cea scriptică din contabilitate.

Între 30 noiembrie și 31 decembrie, valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere trebuie actualizată cu intrările și ieșirile de obiecte de inventar.

✓ Cu cine se efectuează inventarierea?

Ca regulă generală, OMFP nr. 2.861/2009 prevede că inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere. (pct. 6 alin. (1)). În comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, ce trebuie să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile. (pct. 6 alin. (3))

EXCEPȚII:

- ▶ La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii îi revine persoanei care are obligația gestionării entității respective, în cazul partidelor politice aceasta putând fi Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului. (pct. 6 alin. (2))
- ▶ În condițiile în care entitățile nu au niciun salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului. (pct. 6 alin. (7))

ATENȚIE!

Din comisia de inventariere nu pot face parte:

- ◇ gestionarii depozitelor supuse inventarierii;
- ◇ contabilii care țin evidența gestiunii respective;
- ◇ auditorii interni sau statutari. (pct. 6 alin. (5))

PRECIZARE:

Cu toate acestea, prin proceduri interne, entitățile pot stabili ca la efectuarea operațiunilor de inventariere să participe și contabilii care țin evidența gestiunii respective, fără ca aceștia să facă parte din comisie. (pct. 6 alin. (5))

✓ Etapele organizării procesului de inventariere

Conform OMFP nr. 2.861/2009, etapele organizării procesului de inventariere pot fi sintetizate astfel:

» Pasul 1:

Biroul Permanent Județean sau președintele partidului emite o decizie scrisă prin care numește comisia de inventariere, decizie în care se menționează în mod obligatoriu:

- ◇ componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei);
- ◇ modul de efectuare a inventarierii;
- ◇ metoda de inventariere utilizată;
- ◇ gestiunea supusă inventarierii;
- ◇ data de începere și de terminare a operațiunilor. (pct. 6 alin. (1))

» Pasul 2:

Comisia de inventariere **este obligată** să ia următoarele **măsuri organizatorice**:

- a) Dacă este cazul și dacă există angajat un gestionar, înainte de începerea operațiunii de inventariere, comisia de inventariere trebuie să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă din care să rezulte dacă:
 - gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare;
 - în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
 - are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință;
 - are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate pentru care s-au întocmit documentele aferente;
 - a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
 - are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate;
- b) Să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;
- c) Să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului (dacă există un gestionar), ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea;
- d) Să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări de bunuri existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;
- e) Să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă. (pct. 8).

IMPORTANT:

Pe toată durata inventarierii, programul și perioada inventarierii se afișează la loc vizibil. (pct. 10)

» Pasul 3:

Inventarierea propriu-zisă și întocmirea documentelor obligatorii:

a) **Determinarea fizică:**

- prin observare directă pentru bunurile corporale: numărare, cântărire, măsurare, calcule tehnice;
- pe bază de documente pentru bunurile necorporale, datorii și creanțe (titluri de proprietate, extrase de cont confirmate de terți etc.).

b) Evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

- stabilirea valorilor de inventar pe baza principiului prudenței;
- determinarea ajustărilor;
- calculul diferențelor dintre valoarea de inventar și valoarea contabilă.

✓ **Documentele obligatorii în procesul de inventariere**

Documentul	Când se întocmește?	Cine îl întocmește?	Alte aspecte
Manualul procedurilor de inventariere	Înainte de începerea procedurii	Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului	-
Decizia privind inventarierea patrimoniului	Înainte de începerea procedurii	Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului	-
Declarația gestionarului înainte de inventariere	Înainte de începerea procedurii	Gestionarul	Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere.
Listele de inventariere	După încheierea procedurii	Comisia de inventariere, pe: – locuri de depozitare sau gestiuni; – categorii de bunuri.	Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menționeze dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa.
Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii	După încheierea procedurii	Comisia de inventariere	◇ Propunerile Comisiei cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de șapte zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, Biroului Permanent Județean sau președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului; ◇ Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului, decide asupra soluționării propunerilor cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic;

Documentul	Când se întocmește?	Cine îl întocmește?	Alte aspecte
			◇ Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult șapte zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului.
Registrul-inventar	În momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz	Comisia de inventariere	◇ Se întocmește pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și în procesul-verbal de inventariere prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi; ◇ În cazul în care o entitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la nivel de balanță, Registrul-inventar se întocmește de către subunități (cazul partidelor politice care au filiale în teritoriu).

În tabelul de mai jos este prezentat în sinteză pentru fiecare element bilanțier în parte modul cum se efectuează inventarierea conform OMFP nr. 2.861/2009 și modul cum se face evaluarea conform OMFP nr. 3.103/2017:

Inventarierea OMFP nr. 2.861/2009	Evaluarea OMFP nr. 3.103/2017	Corectarea valorii OMFP nr. 3.103/2017
Imobilizări necorporale		
◇ Se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare; ◇ În cazul licențelor și al altor imobilizări necorporale, este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale. (pct. 11)	Valoarea de inventar – stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați. (pct. 51 alin. (1))	În funcție de tipul de depreciere existentă: ◇ înregistrarea unei amortizări suplimentare (depreciere ireversibilă); ◇ constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere (depreciere reversibilă). (pct. 51 alin. (2))
Imobilizări corporale		
◇ Terenuri: Pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente; ◇ Clădiri: Prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora. (pct. 11)	◇ Realizată de membrii comisiei de inventariere – valoarea de inventar; (pct. 51 alin. (1)) ◇ Realizată de evaluatori autorizați – valoarea justă (reevaluarea). (pct. 51 alin. (1))	◇ La evaluare: Conform principiului prudenței, se recunosc eventualele diminuări de valoare, nu și creșterile de valoare. Corectarea valorii se va realiza ca în cazul de mai sus, în funcție de tipul de depreciere existent; ◇ În cazul reevaluării se recunosc atât creșterile, cât și diminuările de valoare.

Considerăm relevante următoarele aspecte legate de trecerea de la modelul costului la modelul valorii juste (reevaluarea):

- ◇ Nu este obligatorie, ci opțională;
- ◇ Dacă am optat pentru modelul valorii juste, acest aspect trebuie menționat în manualul de politici contabile;
- ◇ Dacă am optat pentru modelul valorii juste, în continuare, reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 71 alin. (1))
- ◇ Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 70 alin. (1))

Inventarierea OMFP nr. 2.861/2009	Evaluarea OMFP nr. 3.103/2017	Corectarea valorii OMFP nr. 3.103/2017
Stocuri		
◇ Bunurile cu un grad mare de perisabilitate se inventariază cu prioritate, fără a se stânjeni consumul imediat al acestora. (pct. 17) ◇ Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. (pct. 15 alin. (1)) ◇ Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj (mențiune în listele de inventariere). (pct. 15 alin. (1))	Evaluarea este realizată de membrii comisiei de inventariere și se face la valoarea de inventar. (pct. 53 alin. (1))	Se efectuează prin constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere: activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere. (pct. 208)
Creanțe		
Creanțele față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare ale conturilor de creanțe care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit extrasului de cont sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la norme și se sancționează potrivit legii. (pct. 28 alin. (1))	◇ Se face la valoarea lor probabilă de încasare. (pct. 54 alin. (1)). ◇ Evaluarea la bilanț a creanțelor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. (pct. 54 alin. (3))	Se efectuează prin constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere: diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. (pct. 54 alin. (1))

PRECIZARE:

- Extrasele de cont vor fi emise de furnizori numai clienților beneficiari. Totuși, în cazul în care această obligație nu este îndeplinită, este necesar un punctaj reciproc scris sau i se solicită furnizorului emiterea extrasului de cont.

- În mod normal nu ar trebui să existe diferențe la inventar în ceea ce privește creanțele – creanța înregistrată de furnizor să aibă o altă valoare decât cea confirmată de client. Totuși, pot exista cazuri de nepotrivire între parteneri, motivele putând fi:
- clientul nu a înregistrat în contabilitate factura primită sau a înregistrat-o în contul unui alt partener;
 - clientul nu a înregistrat în contabilitate o plată sau a înregistrat plata în contul altui furnizor;
 - furnizorul a omis de la înregistrare factura sau a înregistrat-o în contul altui client;
 - furnizorul nu a înregistrat o încasare sau a înregistrat-o în contul altui client.

Inventarierea OMFP nr. 2.861/2009	Evaluarea OMFP nr. 3.103/2017
Disponibilități bănești	
Disponibilitățile aflate în conturi la bănci se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea entității. (pct. 29 alin. (2))	Se face la valoarea contabilă.

PRECIZARE:

În vederea determinării tuturor legăturilor cu banca (conturi curente, depozite, garanții, gajuri, credite pe termen lung sau pe termen scurt) se pot întocmi scrisori către bancă solicitându-se precizarea tuturor elementelor implicate de relația cu banca.

Inventarierea OMFP nr. 2.861/2009	Evaluarea OMFP nr. 3.103/2017	Corectarea valorii OMFP nr. 3.103/2017
Datorii		
◇ Obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor creditoare ale conturilor de datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit extrasului de cont sau punctajelor reciproce scrise. (pct. 28 alin. (1)) ◇ Datoriile la bugetul de stat sau datoriile la bugetul asigurărilor sociale – prin analiza fișei pe plătitor. ◇ Sumele datorate către bugetele locale – prin analiza documentului informativ emis de autoritățile locale.	◇ Evaluarea la inventar a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de plată. (pct. 54 alin. (1)) ◇ Evaluarea la bilanț a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. (pct. 54 alin. (3))	Pentru elementele de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii. (pct. 57)

Inventarierea OMFP nr. 2.861/2009	Evaluarea OMFP nr. 3.103/2017
Capitaluri proprii	
Pentru inventarierea elementelor de capitaluri proprii se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în Registrul-inventar. (pct. 34 alin. (4))	Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate. (pct. 58))

1.3. Contabilitatea operațiunilor de regularizare

✓ Compensarea plusurilor cu minusurile în cazul stocurilor

Un **prim aspect** important la care vom face referire se referă la îndeplinirea obligatorie a criteriilor de compensare așa cum sunt prevăzute în OMFP nr. 2.861/2009:

- ☐ Există riscul de confuzie între sorturile aceluiasi bun material din cauza asemănării aspectului exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj etc.; (pct. 40 alin. (3))
- ☐ Diferențele constatate trebuie să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune; (pct. 40 alin. (3))
- ☐ Listele cu sorturile de produse, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare ca urmare a riscului de confuzie se aprobă anual de persoana care are obligația gestionării, respectiv, în cazul partidelor politice, Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului; (pct. 40 alin. (5))
- ☐ Compensarea trebuie să se facă pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate. (pct. 40 alin. (5))

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective din cauza vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea lor. (pct. 40 alin. (4))

A doua întrebare care se ridică este cum se realizează practic compensarea plusurilor cu minusurile? Răspunsul îl regăsim tot în OMFP nr. 2.861/2009:

- ☐ În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării la care s-au constatat plusuri sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare. (pct. 40 alin. (5))
- ☐ În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării la care s-au constatat lipsuri sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare. (pct. 40 alin. (5))

A treia întrebare propusă pleacă de la pct. 40 alin. (2), care prevede că în cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului, trebuie să le impute persoanelor vinovate bunurile lipsă. Astfel că întrebarea care se ridică este referitoare la ce trebuie să se știe despre imputare. Răspunsul îl regăsim în următoarele baze legale:

OMFP nr. 2.861/2009	◇ Lipsurile se impută persoanelor vinovate la valoarea lor de înlocuire (pct. 40 alin. (2)). Dar ce reprezintă valoarea de înlocuire? – În cazul bunurilor care pot fi cumpărate de pe piață, prin valoare de înlocuire se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesoriile necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. (pct. 40 alin. (2)) – În cazul bunurilor constatate lipsă ce urmează a fi imputate care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv. (pct. 40 alin. (2))
-----------------------------------	---

Legea nr. 53/2003 Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare	◇ Angajatorul îi va putea solicita salariatului, printr-o notă de constatare și evaluare a pagubei, recuperarea contravalorii acesteia, prin acordul părților, într-un termen mai mare de 30 de zile de la data comunicării. ◇ Contravaloarea pagubei recuperate prin acordul părților trebuie să fie mai mică de cinci salarii minime brute pe economie. PRECIZARE: Este necesară decizia instanței pentru o pagubă mai mare de cinci salarii minime.
--	---

EXEMPLU:

Următorul exemplu are menirea de a prezenta modul în care se efectuează compensarea plusurilor cu minusurile la inventar în cazul inventarierii unor obiecte de inventar pe baza datelor de mai jos, care este valoarea minusului necompensat și, în ipoteza în care s-au constatat lipsuri imputabile în gestiune, care este contravaloarea pagubelor recuperate prin acordul părților.

Sortiment	Preț unitar (lei/buc.)	Stoc scriptic (Ss) (buc.)	Stoc faptic (Sf) – numărat (buc.)
S1	100	50	58
S2	110	60	50
S3	90	40	38
S4	95	50	53
S5	115	55	47

Sortiment	Preț descres- cător	Minus: Ss – Sf		Plus: Sf – Ss	
		Cantitativ (buc.)	Valoric (lei)	Cantitativ (buc.)	Valoric (lei)
S5	115	55 – 47 = 8	8 buc. x 115 lei/buc. = 920	-	-
S2	110	60 – 50 = 10	10 buc. x 110 lei/buc. = 1.100	-	-
S1	100	-	-	58 – 50 = 8	8 buc. x 100 lei/buc. = 800
S4	95	-	-	53 – 50 = 3	3 buc. x 95 lei/buc. = 285
S3	90	40 – 38 = 2	2 buc. x 90 lei/buc. = 180	-	-
Total		20	2.200	11	1.085
Eliminarea din calcul, din punct de vedere valoric, a celor 9 buc. (20 buc. – 11 buc.) = 2 buc. x 90 lei/buc. + 7 buc. x 110 lei/buc. = 950 lei					

Sortiment	Preț descres- cător	Minus: Ss – Sf		Plus: Sf – Ss	
		Cantitativ (buc.)	Valoric (lei)	Cantitativ (buc.)	Valoric (lei)
Rest = 2.200 lei – 950 lei = 1.250 lei					
Ce sumă i se impută gestionarului?					
Minus necompensat = 9 buc. x 120 lei/buc. = 1.080 lei					
Total de imputat gestionarului = 1.080 lei + 950 lei x 19% = 1.261 lei (valoarea de înlocuire)					

1. Evidențierea operațiunilor de compensare:

► Contabilizarea separată a plusului de obiecte de inventar în valoare de 1.085 lei:

(1.085 lei)	603	=	303	(1.085 lei)
	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar	

Sau:

1.085 lei	303	=	603	1.085 lei
	Materiale de natura obiectelor de inventar		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	

► Contabilizarea separată a minusului **necompensat** de obiecte de inventar în valoare de 1.250 lei:

1.250 lei	603	=	303	1.250 lei
	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar	

2. Evidențierea lipsei în gestiune și a imputării:

► Contabilizarea minusului de obiecte de inventar în valoare de 950 lei:

950 lei	603	=	303	950 lei
	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar	

► Imputarea sumei de 1.261 lei gestionarului (la cost de înlocuire):

1.261 lei	4282	=	7388	1.261 lei
	Alte creanțe în legătură cu personalul		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial	

✓ Diferențele de inventar – plusuri fizice de imobilizări necorporale și corporale

Imobilizările constatate ca plus la inventar se înregistrează pe baza procesului-verbal de recepție ca o subvenție pentru investiții:

2xx	=	4754
Conturi de imobilizări		Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

PRECIZĂRI:

- Conform OMFP nr. 3.103/2017, contabilizarea se face la valoarea justă. Valoarea justă, în acest caz, poate fi stabilită de comisia de inventariere.
- Începând din luna ianuarie a anului următor, concomitent cu înregistrarea amortizării imobilizărilor, venitul în avans se reia la venituri curente:

4754	=	7382
Plusuri de inventar de natura imobilizărilor		Venituri din subvenții pentru investiții

EXEMPLU:

Comisia de inventariere solicită înregistrarea în evidențele contabile a unui multifuncțional identificat fizic, dar neînregistrat în contabilitate, prin recunoașterea unei valori de piață (juste) de 3.000 lei și a unei durate de utilizare rămase de 2 ani.

Înregistrările contabile specifice sunt:

- Contabilizarea imobilizării constatate în plus la inventar:

3.000 lei	214.01	=	4754	3.000 lei
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale pentru activitățile fără scop patrimonial		Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	

- Începând cu luna ianuarie a anului următor, reluarea la venituri concomitent cu recunoașterea amortizării:

3.000 lei / 2 ani = 1.500 lei/an

1.500 lei	6811	=	2814.01	1.500 lei
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial	

Și, concomitent:

1.500 lei	4754	=	7382	1.500 lei
	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor		Venituri din subvenții pentru investiții	

✓ **Diferențele de inventar – plusuri fizice de active circulante**

Înregistrările contabile se nuanțează în funcție de natura activelor circulante, astfel:

» **Stocurile cumpărate:**

3xx	=	6xx
Conturi de stocuri		Conturi de cheltuieli

Sau în roșu:

6xx	=	3xx
Conturi de cheltuieli		Conturi de stocuri

Sau pe seama veniturilor:

3xx	=	7388
Conturi de stocuri		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

» **Disponibilitățile bănești:**

531	=	7388
Casa		Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial

✓ **Diferențele de inventar – minusuri fizice de imobilizări necorporale și corporale**

Înregistrările contabile se nuanțează în funcție de cauza minusurilor constatate, astfel:

» Dacă minusurile au fost **cauzate de persoane fizice sau juridice:**

	%	=	2xx.01	Costul
Amortizarea cumulată	280.01 sau 281.01		Conturi de imobilizări privind activitățile fără scop patrimonial	
	Conturi privind amortizarea imobilizărilor			
Rest	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			

» Dacă minusurile au fost **cauzate de calamități naturale:**

	%	=	2xx.01	Costul
Amortizarea cumulată	280.01 sau 281.01		Conturi de imobilizări privind activitățile fără scop patrimonial	
	Conturi privind amortizarea imobilizărilor			
Rest	6587			
	Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare			

Un **caz particular** al scoaterii din evidența contabilă a imobilizărilor necorporale și corporale îl reprezintă **casarea** acestora, propunerea de casare intervenind de cele mai multe ori cu ocazia inventarierii.

Ce înseamnă casarea?

Definiția casării nu o regăsim în reglementările contabile, ci în Codul fiscal. Cu toate că partidele politice nu pot fi plătitoare de impozit pe profit și nici înregistrate în scopuri de TVA (deși pot datora TVA), considerăm importantă prezentarea acestei definiții în vederea înțelegerii etapelor ulterioare legate de contabilizare.

Astfel, prin **casarea unui mijloc fix** se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului. (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 29 alin. (2) al titlului II „Impozitul pe profit”)

Documentele necesare în cazul casării:

- ◇ încheierea unui proces-verbal de constatare a deprecierei activului și formularea propunerii de casare cu motivarea acesteia (de regulă, în cadrul inventarierii anuale);
- ◇ aprobarea propunerii de casare de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului;
- ◇ desemnarea unei comisii de casare pe baza deciziei emise de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului;
- ◇ casarea efectivă și încheierea unui proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe.

EXEMPLU:**Constatarea**

În urma determinării stării fizice a unui autoturism, înregistrat în contabilitate la costul de achiziție de 15.000 lei, comisia de inventariere constată degradarea fizică totală a acestuia, pentru care amortizarea cumulată înregistrată este de 4.000 lei. Pentru că degradarea este ireversibilă, comisia de inventariere propune casarea autoturismului și scoaterea sa din evidențele contabile ale partidului:

» Înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni:

15.000 lei	%	=	2133.01	15.000 lei
	2813.01		Mijloace de transport	
4.000 lei	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport privind activitățile fără scop patrimonial		pentru activitățile fără scop patrimonial	
11.000 lei	6583			
	Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			

În continuare, presupunem că din casare rezultă componente în valoare de 3.000 lei, deșeuri metalice feroase care sunt vândute unei unități colectoare de deșeuri.

PRECIZARE:

Componentele rezultate din casare trebuie să fie evaluate la valoarea justă fie de către un expert independent, fie de către o comisie formată la nivelul entității și trebuie recunoscute în categoria stocurilor, în corespondență cu un cont de venituri.

» Vânzarea deșeurilor:

3.000 lei	346	=	711	3.000 lei
	Produse reziduale		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

✓ **Diferențele de inventar – minusuri fizice de active circulante**

Înregistrările contabile se nuanțează în funcție de natura activelor circulante, astfel:

» Stocurile cumpărate:

6xx	=	3xx
Conturi de cheltuieli		Conturi de stocuri

» Disponibilitățile bănești:

6588	=	531
Alte cheltuieli de exploatare		Casa

✓ **Diferențele de inventar din estimare**

Conform OMFP nr. 3.103/2017, **regulile generale** de care trebuie să se țină cont la contabilizarea acestor diferențe pot fi sintetizate astfel:

- ☐ La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare. (pct. 50 alin. (1))
- ☐ Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare (pct. 50 alin. (2))

La modul general, constituirea ajustărilor pentru depreciere se evidențiază prin formula contabilă:

Cheltuieli cu ajustările pentru depreciere	=	Ajustări pentru deprecierea activelor
---	---	--

Un **caz particular** îl reprezintă **imobilizările necorporale sau corporale amortizabile**. În această situație, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, pentru elementele de activ la care s-au constatat diferențe în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă rezultate din estimare, comisia de inventariere face propuneri privind:

- ◇ constituirea ajustărilor pentru depreciere (pentru deprecierea reversibilă), caz în care se va efectua înregistrarea contabilă de mai sus, sau
- ◇ înregistrarea unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor), caz în care se va contabiliza:

Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		Amortizarea imobilizărilor
---	--	-------------------------------

- ☐ La scoaterea din evidență a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora. (pct. 60 alin. (3))

- În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe integral sau într-o anumită măsură, acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri. (pct. 191)

În cele două situații de mai sus, înregistrarea contabilă care se efectuează este:

$$\begin{array}{ccc} \text{Ajustări pentru} & = & \text{Venituri din ajustări} \\ \text{deprecierea activelor} & & \text{pentru deprecieri} \end{array}$$

EXEMPLUL 1:

Un partid politic achiziționează în cursul anului 2023 un stoc de obiecte de inventar (imprimante) la costul de achiziție de 10.000 lei. Până la sfârșitul anului 2023, acestea nu au fost date în folosință.

- » **Cazul 1:** La sfârșitul anului 2023, valoarea de inventar a imprimantelor stabilită de comisia de inventariere este de 7.000 lei;
- » **Cazul 2:** Presupunem că la sfârșitul anului 2024 imprimantele se află încă în stoc și că valoarea de inventar a acestora stabilită de comisia de inventariere este de 6.000 lei;
- » **Cazul 3:** Presupunem că la sfârșitul anului 2025 imprimantele se află încă în stoc și că valoarea de inventar a acestora stabilită de comisia de inventariere este de 8.000 lei;
- » **Cazul 4:** Presupunem că la sfârșitul anului 2026 imprimantele se află încă în stoc și că valoarea de inventar a acestora stabilită de comisia de inventariere este de 11.000 lei.

Ne propunem să răspundem la întrebarea:

Ce înregistrări contabile se efectuează la sfârșitul anilor 2023, 2024, 2025 și 2026?

» Cazul 1:

Valoarea de inventar (VI) = 7.000 lei < valoarea contabilă (VCTB) = 10.000 lei, deci stocul de obiecte de inventar este depreciat și se va constitui o ajustare pentru depreciere = 10.000 lei – 7.000 lei = 3.000 lei.

Astfel, la sfârșitul anului 2023 se efectuează înregistrarea contabilă:

$$\begin{array}{ccc} 3.000 \text{ lei} & \begin{array}{c} \mathbf{6814} \\ \text{Cheltuieli de exploatare} \\ \text{privind ajustările} \\ \text{pentru deprecierea} \\ \text{activelor circulante} \end{array} & = & \begin{array}{c} \mathbf{3922} \\ \text{Ajustări pentru deprecierea} \\ \text{materialelor de natura} \\ \text{obiectelor de inventar} \end{array} & 3.000 \text{ lei} \end{array}$$

» Cazul 2:

VI = 6.000 lei < VCTB = 10.000 lei, deci stocul de obiecte de inventar este depreciat. Vom face următoarea analiză:

- ◇ Pentru anul 2024 avem nevoie de o ajustare pentru depreciere = 10.000 lei – 6.000 lei = 4.000 lei;
- ◇ Din anul 2023 avem deja constituită o ajustare = 3.000 lei;
- ◇ Prin urmare, în anul 2024 vom majora ajustarea existentă cu 4.000 lei – 3.000 lei = 1.000 lei prin aceeași formulă contabilă ca mai sus:

$$\begin{array}{ccc} 1.000 \text{ lei} & \begin{array}{c} \mathbf{6814} \\ \text{Cheltuieli de exploatare} \\ \text{privind ajustările} \\ \text{pentru deprecierea} \\ \text{activelor circulante} \end{array} & = & \begin{array}{c} \mathbf{3922} \\ \text{Ajustări pentru deprecierea} \\ \text{materialelor de natura} \\ \text{obiectelor de inventar} \end{array} & 1.000 \text{ lei} \end{array}$$

» **Cazul 3:**

VI = 8.000 lei < VCTB = 10.000 lei, deci stocul de obiecte de inventar este depreciat. Vom face următoarea analiză:

- ◇ Pentru anul 2025 avem nevoie de o ajustare pentru depreciere = 10.000 lei – 8.000 lei = 2.000 lei;
- ◇ Din anii precedenți avem deja constituită o ajustare = 4.000 lei;
- ◇ Prin urmare, în anul 2025 vom diminua ajustarea existentă cu 4.000 lei – 2.000 lei = 2.000 lei, prin înregistrarea contabilă:

2.000 lei	3922	=	7384	2.000 lei
	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare	

» **Cazul 4:**

VI = 11.000 lei > VCTB = 10.000 lei, deci stocul de obiecte de inventar nu mai este depreciat și ajustarea existentă a rămas fără obiect.

Prin urmare, la data de 31.12.2026 **ajustarea se va anula** pentru soldul său:

2.000 lei	3922	=	7384	2.000 lei
	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare	

EXEMPLUL 2:

Pentru un multifuncțional supus procesului de inventariere la sfârșitul anului 2023, se constată o scădere de valoare generată de conjunctura economică și de cererea de astfel de produse pe piață, iar comisia de inventariere cuantifică pierderea de valoare și propune înregistrarea unei depreciere reversibile în sumă de 3.000 lei.

Ne propunem să răspundem la întrebarea:

Ce înregistrare contabilă se efectuează la 31.12.2023?

Înregistrarea contabilă va fi:

3.000 lei	6813	=	2914.01	3.000 lei
	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor		Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale privind activitățile fără scop patrimonial	

Presupunând că multifuncționalul este înregistrat în contabilitate la costul de achiziție de 6.000 lei, având o amortizare cumulată de 2.000 lei, cu ce valoare va figura acesta în bilanțul de la sfârșitul anului 2023?

Răspunsul îl regăsim la pct. 52 din OMFP nr. 3.103/2017: evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la **cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere**.

Astfel, la 31.12.2023, multifuncționalul va figura în bilanț cu valoarea de 6.000 lei – 2.000 lei – 3.000 lei = 1.000 lei.

Un alt **caz particular** îl reprezintă **creanțele incerte**. Cu toate că partidele politice nu pot desfășura activități economice și nu putem lua în discuție contul frecvent analizat legat de creanțele incerte, respectiv „Clienți”, acestea pot vinde pe partea de activități nonprofit anumite active necorporale sau corporale, astfel că și în cazul lor poate fi luată în discuție problematica creanțelor incerte. Discuția este legată de **neîncasarea la termen a debitorilor**, motivele putând fi:

- ◇ comunicarea cu debitorul nu a condus la niciun rezultat legat de încasarea creanței;
- ◇ debitorul este în dificultate sau a intrat în stare de lichidare sau de faliment.

Legat de aceste aspecte, OMFP nr. 3.103/2107 precizează:

- Creanțele incerte se înregistrează în contabilitate distinct (în contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții) (pct. 241);
- În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat (pct. 242 alin. (1));
- Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care probabil nu se mai poate recupera (pct. 242 alin. (2)).

EXEMPLUL 3:

Intenționând ca în viitorul apropiat să își achiziționeze un sediu nou, un partid politic îi vinde în luna martie 2023 clădirea reprezentând vechiul său sediu societății comerciale Vera la prețul de vânzare de 1.000.000 lei. Până la sfârșitul anului 2023, partidul nu a încasat contravaloarea clădirii și din discuțiile cu societatea a rezultat că probabilitatea de încasare a creanței în viitorul apropiat ar fi de 40% din valoarea sa, respectiv 400.000 lei. În luna ianuarie 2024, partidul încasează întreaga sumă de la debitorul său.

Ne propunem să arătăm ce înregistrări contabile se efectuează în anii 2023 și 2024.

» La data vânzării, efectuarea următoarei înregistrări contabile:

1.000.000 lei	461.1/Vera – creanțe certe Debitori diverși	=	7383 Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale	1.000.000 lei
---------------	---	---	--	---------------

» La inventarul anului 2023:

– Evidențierea creanțelor incerte:

1.000.000 lei	461.2/Vera – creanțe incerte Debitori diverși	=	461.1/Vera – creanțe certe Debitori diverși	1.000.000 lei
---------------	---	---	---	---------------

– Constituirea ajustării pentru depreciere **la nivelul sumei estimate a nu se mai putea recupera**, de 600.000 lei:

600.000 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	600.000 lei
-------------	---	---	---	-------------

► În luna ianuarie 2024:

– Încasarea creanței:

1.000.000 lei	5121	=	461.2/Vera	1.000.000 lei
	Conturi la bănci în lei		creanțe incerte	
			Debitori diverși	

– Anularea ajustării rămase fără obiect:

600.000 lei	496	=	7384	600.000 lei
	Ajustări pentru		Venituri din provizioane	
	deprecierea creanțelor –		și ajustări pentru depreciere	
	debitori diverși		privind activitatea	
			de exploatare	

EXEMPLUL 4:

Intenționând ca în viitorul apropiat să își achiziționeze un sediu nou, un partid politic îi vinde în luna martie 2023 clădirea reprezentând vechiul său sediu societății comerciale Vera la prețul de vânzare de 1.000.000 lei. În luna noiembrie 2023, partidul constată că pentru debitorul său, societatea Vera, a fost declarată procedura de deschidere a falimentului, astfel că probabilitatea de neîncasare a creanței este de 100%. În anul 2024, procedura de faliment a debitorului Vera a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești. De la debitor nu a mai fost recuperată nicio sumă.

Ne propunem să arătăm ce înregistrări contabile se efectuează în anii 2023 și 2024.

► La data vânzării se efectuează înregistrarea contabilă:

1.000.000 lei	461.1/Vera	=	7383	1.000.000 lei
	creanțe certe		Venituri rezultate	
	Debitori diverși/		din vânzarea activelor	
	creanțe certe		corporale/necorporale	

► La inventarul anului 2023:

– Evidențierea creanțelor incerte:

1.000.000 lei	461.2/Vera	=	461.1/Vera	1.000.000 lei
	creanțe incerte		creanțe certe	
	Debitori diverși/		Debitori diverși/	
	creanțe incerte		creanțe incerte	

– Constituirea ajustării pentru depreciere **la nivelul sumei care nu mai poate fi recuperată**, de 1.000.000 lei:

1.000.000 lei	6814	=	496	1.000.000 lei
	Cheltuieli de exploatare		Ajustări pentru	
	privind ajustările		deprecierea creanțelor –	
	pentru deprecierea		debitori diverși	
	activelor circulante			

» În luna ianuarie 2024:

– Recunoașterea pierderii și înregistrarea întregii sume nerecuperate pe cheltuieli:

1.000.000 lei	654	=	461.2/Vera	1.000.000 lei
	Pierderi din creanțe și debitori diverși		creanțe incerte Debitori diverși	

– Anularea ajustării rămase fără obiect:

1.000.000 lei	496	=	7384	1.000.000 lei
	Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare	

Un alt **caz particular** îl reprezintă **scoaterea din evidență a creanțele prescrise**.

La art. 2.500 alin. (1), Codul civil prevede că dreptul material la acțiune se stinge prin prescripție dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege. La art. 2.501 alin. (1) se precizează că drepturile la acțiune având un obiect patrimonial sunt supuse prescripției extinctive, cu excepția cazului în care prin lege se dispune altfel. Potrivit regulii generale, prevăzută la art. 2.517 din Codul civil, termenul de prescripție este de trei ani. Tot în Codul civil găsim o serie de excepții de la acest termen, excepții care nu fac obiectul prezentării noastre.

Art. 2.524 alin. (1) din Codul civil stipulează că, dacă nu este prevăzut diferit prin lege, în cazul obligațiilor contractuale de a da sau de a face, prescripția începe să curgă de la data la care obligația devine exigibilă și debitorul trebuia astfel să o execute.

Legat de prevederile Codului civil menționate, facem pentru început următoarele precizări:

- ◇ dacă timp de trei ani de la scadență furnizorul nu a luat nicio măsură pentru recuperarea creanței, acesta nu mai poate apela la instanțele judecătorești;
- ◇ există situații prevăzute tot de Codul civil în care are loc întreruperea prescripției.

EXEMPLUL 5:

La sfârșitul anului 2023, un partid politic are în evidență o creanță neîncasată legată de vânzarea unei mașini vechi, în valoare de 2.000 lei, data scadenței fiind 20.02.2020. Partidul nu a înregistrat în contabilitate o ajustare pentru depreciere. În procesul-verbal întocmit de comisia de inventariere la sfârșitul anului 2023 a fost inclusă propunerea de scoatere din evidență a creanței, ca urmare a trecerii termenului de prescripție de 3 ani.

Ne propunem să arătăm ce înregistrare contabilă se efectuează.

Înregistrarea contabilă în acest caz este:

2.000 lei	654	=	461	2.000 lei
	Pierderi din creanțe și debitori diverși		Debitori diverși	

ATENȚIE!

- Este necesară o justificare din care să rezulte natura, vechimea, demersurile întreprinse, cauzele neîncasării, starea la zi a creanțelor și de constatare a prescrierii lor, cu propunerea de a fi scoase din evidență. Această notă justificativă stă la baza înregistrării scăderii din contabilitate a creanțelor prescrise, după aprobarea ei de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului.

- Pentru pierderile suferite ca urmare a expirării termenelor de prescripție a creanțelor, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea urmăririi decontării creanțelor. (OMFP nr. 2.861/2009, pct. 39)

✓ Contabilitatea provizioanelor. Provizioane versus datorii contingente. Active contingente

Conform pct. 273 din OMFP nr. 3.103/2017, un **provizion** este o **datorie cu exigibilitate** sau **valoare incertă** care **va fi recunoscut** numai în momentul în care:

- ◇ o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- ◇ este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- ◇ poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației. (art. 274)

ATENȚIE!

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

Legat de valoare, pct. 270 alin. (1) din OMFP nr. 3.103/2017 precizează că la data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Așadar, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Regulile generale privind contabilizarea provizioanelor sunt următoarele:

- La constituirea și majorarea provizioanelor se efectuează înregistrarea contabilă:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{6812} & = & \mathbf{151} \\ \text{Cheltuieli de exploatare} & & \text{Provizioane} \\ \text{privind provizioanele} & & \end{array}$$

- La diminuarea și anularea provizioanelor se efectuează înregistrarea contabilă:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{151} & = & \mathbf{7384} \\ \text{Provizioane} & & \text{Venituri din provizioane} \\ & & \text{și ajustări pentru depreciere} \\ & & \text{privind activitatea} \\ & & \text{de exploatare} \end{array}$$

EXEMPLUL 1:

În anul 2023, un partidul politic, MACS, este dat în judecată de către un candidat al unui partid concurent, care solicită plata unor despăgubiri în valoare de 30.000 lei. În baza jurisprudenței existente, avocatul partidului MACS consideră că este probabil ca procesul să fie pierdut și că suma probabilă care va fi stabilită de judecător drept despăgubire este de 10.000 lei. În cursul anului 2024 se desfășoară procesul, dar nu este emisă nicio sentință definitivă. La sfârșitul anului 2024, noile informații obținute ca urmare a derulării procesului în cursul anului duc la reevaluarea sumei care este probabil să fie pierdută la valoarea de 11.000 lei. În cursul anului 2025, procesul se desfășoară în continuare, dar tot nu este emisă nicio sentință definitivă. La sfârșitul anului 2025, noile informații obținute ca urmare a derulării procesului în cursul anului duc la reevaluarea sumei care este probabil să fie pierdută la valoarea de 8.000 lei. În luna

februarie a anului 2026 se decide prin sentință judecătorească definitivă plata unei despăgubiri în valoare de 7.000 lei și a cheltuielilor de judecată, de 900 lei.

Ne propunem să arătăm ce înregistrări contabile se efectuează la sfârșitul anilor 2023, 2024 și 2025 și în luna februarie a anului 2026.

» La sfârșitul anului 2023, constituirea unui provizion pentru litigii egal cu valoarea estimată a obligației:

10.000 lei	6812	=	1511	10.000 lei
	Cheltuieli de exploatare		Provizioane pentru litigii	
	privind provizioanele			

» La sfârșitul anului 2024, realizarea unei actualizări a valorii provizionului datorate litigiului în derulare, analiza fiind:

- ◇ Provizionul necesar pentru anul 2024 este egal cu valoarea estimată a obligației, de 11.000 lei;
- ◇ Din anul 2023 există deja un provizion constituit în sumă de 10.000 lei, astfel că la sfârșitul anului 2024 se va majora provizionul existent cu suma de 11.000 lei – 10.000 lei = 1.000 lei:

1.000 lei	6812	=	1511	1.000 lei
	Cheltuieli de exploatare		Provizioane pentru litigii	
	privind provizioanele			

» La sfârșitul anului 2025, realizarea unei noi actualizări a valorii provizionului datorate litigiului în derulare, analiza fiind:

- ◇ Provizionul necesar pentru anul 2025 este egal cu valoarea estimată a obligației, de 8.000 lei;
- ◇ Din anii precedenți există deja un provizion constituit în sumă de 11.000 lei, astfel că la sfârșitul anului 2025 se va diminua provizionul existent cu suma de 11.000 lei – 8.000 lei = 3.000 lei:

3.000 lei	1511	=	7384	3.000 lei
	Provizioane pentru litigii		Venituri din provizioane	
			și ajustări pentru depreciere	
			privind activitatea	
			de exploatare	

» În anul 2026, contabilizarea despăgubirii și a cheltuielilor de judecată datorate:

<u>7.900 lei</u>	%	=	462	7.900 lei
7.000 lei	6581		Creditori diverși	
	Despăgubiri, amenzi			
	și penalități			
900 lei	6588			
	Alte cheltuieli de exploatare			

Și, concomitent, anularea provizionului rămas fără obiect, pentru soldul său egal cu 8.000 lei:

8.000 lei	1511	=	7384	8.000 lei
	Provizioane pentru litigii		Venituri din provizioane	
			și ajustări pentru depreciere	
			privind activitatea	
			de exploatare	

EXEMPLUL 2:

În anul 2023, un partid politic constată că dintre cei 30 de salariați, 9 au în medie câte 10 zile de concediu neefectuat. Dintre aceștia, 4 salariați este posibil să părăsească actualul loc de muncă în anul 2024 și să beneficieze de sume de bani reprezentând contravaloarea concediilor neefectuate, iar 5 vor rămâne în continuare salariați ai partidului, beneficiind de zilele de concediu în natură. Presupunem că salariul mediu zilnic este de 20 lei.

Ne propunem să arătăm cum trebuie reflectată în contabilitate această situație.

Facem precizarea că, indiferent dacă ne referim la salariații care este posibil să plece sau la cei care rămân, zilele de concediu neefectuate conduc la recunoașterea unui provizion:

Valoarea provizionului:

- ◇ 9 salariați x 10 zile de concediu neefectuate x 20 lei salariul mediu zilnic = 1.800 lei;
- ◇ La suma de mai sus se adaugă contribuția asiguratorie pentru muncă = 1.800 lei x 2,25% = 40,5 lei;
- ◇ Valoarea provizionului = 1.800 lei + 40,5 lei = 1.840,5 lei.

Astfel, în anul 2023, constituirea provizionului pentru concediile neefectuate:

1.840,5 lei	6812	=	1518/provizion pentru concediile neefectuate	1.840,5 lei
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Alte provizioane	

Spre deosebire de provizioane, care, așa cum am văzut mai sus, sunt recunoscute în bilanț, **datoriile contingente nu sunt recunoscute în bilanț**, potrivit pct. 263 alin. (2) din OMFP nr. 3.103/1017. Dar ce reprezintă o datorie contingentă? Răspunsul îl regăsim la pct. 263 alin. (1) din aceeași bază legală, și anume o datorie contingentă este:

- a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau
- b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece:
 - ◇ nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau
 - ◇ valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Așadar, datoriile contingente sunt recunoscute extrabilanțier în contul 808 „Datorii contingente”. Important de reținut este faptul că datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice (pct. 263 alin. (4)). Astfel, dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

EXEMPLUL 3:

În anul 2023, un partid politic, MACS, este dat în judecată de un terț care îi solicită plata unor despăgubiri în valoare de 5.000 lei. Avocatul partidului MACS, analizând jurisprudența existentă, concluzionează în baza raționamentului profesional că:

- ◇ de regulă, în spețe similare, în marea majoritate a cazurilor, procesele nu au fost pierdute. În această variantă, MACS nu se așteaptă la plata unor despăgubiri;
- ◇ totuși, în trecut, în spețe similare au existat cazuri izolate de pierdere a procesului, controverse, astfel că în această variantă avocatul nu poate evalua și estima suma probabilă care ar putea fi stabilită de judecător drept despăgubire.

Ne propunem să arătăm cum trebuie reflectată în contabilitate această situație.

Analizând speța de mai sus, din punct de vedere contabil facem următoarea analiză:

- ◇ nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse;
- ◇ valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Prin urmare, în contabilitate nu se recunoaște un provizion, dar **se recunoaște o datorie contingentă** în valoare de 5.000 lei în debitul contului 808 „Datorii contingente”.

Remarcăm că în toate cazurile de mai sus am analizat situația în care entitatea a fost dată în judecată de un partener al său. Ce se întâmplă în varianta inversă, când entitatea dă în judecată un partener și probabilitatea este de a câștiga procesul?

În această situație vorbim despre un activ contingent, a cărui definiție o regăsim în OMFP nr. 3.103/2017 la pct. 262 alin. (1): un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității. Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (de exemplu, o despăgubire) în care entitatea este implicată și al cărui rezultat este incert.

Similar datoriilor contingente, nici activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere și nici în situațiile financiare anuale, deoarece ele nu sunt certe, iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată (pct. 262 alin. (2)). Astfel, din punct de vedere contabil, activele contingente sunt recunoscute în contul extrabilanțier 807 „Active contingente”.

Cu toate acestea, activele contingente sunt evaluate continuu pentru a se asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare anuale a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare anuale aferente perioadei în care au survenit modificările. (pct. 262 alin. (4))

EXEMPLUL 4:

În anul 2023, un partid politic dă în judecată un terț solicitând plata unor despăgubiri în valoare de 30.000 lei. Avocatul partidului consideră, în baza jurisprudenței existente, că este probabil ca procesul să fie câștigat de către partid. În luna ianuarie 2024, procesul se termină și se decide prin sentință judecătorească definitivă încasarea de către partid a unei despăgubiri în valoare de 9.000 lei.

Ne propunem să arătăm cum trebuie reflectată în contabilitate această situație.

În acest caz, în anul 2023 este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice recunoscute ca **un activ contingent**, evidențiat în debitul contului 807 „Active contingente” pentru suma de 30.000 lei.

În anul 2024, recunoașterea venitului cert în contul rezultatului exercițiului:

9.000 lei	5121	=	7581	9.000 lei
	Conturi la bănci în lei		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	

Concomitent, creditarea contului 807 „Active contingente” pentru suma de 30.000 lei.

✓ Diferențele de curs valutar

În sinteză, regulile generale privind diferențele de curs valutar regăsite în OMFP nr. 3.013/2017 sunt:

La fiecare dată a bilanțului:

- Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivile și depozitele bancare, creanțele și datoriile în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Prin urmare, pentru contabilizarea acestor diferențe vom utiliza conturile:
 - ◇ 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”; și
 - ◇ 7343 „Venituri din diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial”.
- Pentru creanțele și datoriile exprimate în lei a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri financiare sau la alte cheltuieli financiare, după caz. În această situație, pentru contabilizarea diferențelor se vor utiliza conturile:
 - ◇ 668 „Alte cheltuieli financiare”; și
 - ◇ 768 „Alte venituri financiare”.

✓ Delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor

Pentru delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor trebuie să avem în vedere respectarea principiului contabilității de angajamente. Conform acestuia, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare anuale ale perioadelor aferente. Astfel, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau de data plății cheltuielilor. (pct. 21 alin. (1) din OMFP nr. 3.103/2017)

În acest scop avem în vedere următoarele:

- **Costurile cu energia electrică, gazele, telefonía, întreținerea:** trebuie să ținem cont de costurile facturate după data de 31 decembrie N, dar care se referă fie integral, fie parțial, la perioada de dinainte de data de 31 decembrie N.

EXEMPLUL 1:

La data de 01.05.2023, un partid politic primește factura de telefon, care cuprinde abonamentul lunii ianuarie 2023, în valoare de 3.000 lei, și convorbirile aferente lunii decembrie 2022, în valoare de 2.500 lei.

Conform principiului menționat mai sus, costurile convorbirilor din decembrie 2022 în valoare de 2.500 lei trebuie recunoscute în exercițiul financiar 2022. În ipoteza în care firma de telefonie este înregistrată în scopuri de TVA și emite factura cu TVA, înregistrarea contabilă va fi:

2.975 lei	626	=	408	2.975 lei
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații		Furnizori – facturi nesosite	

□ **Penalitățile de întârziere** facturate de furnizori după data de 31 decembrie N, dar care se referă la exercițiul financiar N.

EXEMPLUL 2:

În luna ianuarie 2023, un partid politic primește de la un furnizor o notificare privind penalitățile de plată în sumă de 6.000 lei pentru perioada de 30 de zile cuprinsă între data de 10.12.2022 și 10.01.2023.

Conform principiului analizat, pentru anul 2022 vor trebui înregistrate penalitățile corespunzătoare celor 20 de zile = $6.000 \text{ lei} \times 20 \text{ zile} / 30 \text{ zile} = 4.000 \text{ lei}$. Presupunând că furnizorul este o persoană juridică neînregistrată în scopuri de TVA, înregistrarea contabilă este:

4.000 lei	6588	=	401	4.000 lei
	Alte cheltuieli de exploatare		Furnizori	

□ **Cheltuielile financiare cu dobânzi și comisioane:** avem în vedere dobânzile calculate pentru anul curent și achitate după închiderea exercițiului financiar curent.

EXEMPLUL 3:

La data de 01.05.2023, un partid politic contractează de la o bancă un credit bancar pe termen lung în sumă de 50.000 lei, pe o perioadă de 10 ani. Conform contractului de creditare, rata anuală a dobânzii este de 30%, dobânda se plătește anual, iar rambursarea creditului se face la scadența finală.

Dobânda anuală de 50.000 lei $\times 30\% = 15.000 \text{ lei}$ nu este exigibilă și se recunoaște ca datorie. Dobânda anului 2023, de la 1 mai la 31 decembrie, adică 8 luni = $15.000 \text{ lei} / 12 \text{ luni} \times 8 \text{ luni} = 10.000 \text{ lei}$ va fi recunoscută drept cheltuielă în anul 2023:

10.000 lei	666	=	1682	10.000 lei
	Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	

□ **Veniturile din dobânzi neîncasate:** avem în vedere dobânzile de încasat pentru conturile la bănci care se regăsesc în extrasele de cont ale lunii ianuarie N+1, care fac referire o parte la luna decembrie N, alta, la luna ianuarie N+1.

EXEMPLUL 4:

În extrasul de cont primit de un partid politic în data de 20.01.2023, pentru un depozit constituit se înregistrează o dobândă în sumă de 200 lei aferentă ultimelor 30 de zile.

Conform principiului analizat, la data de 31.12.2022, înregistrarea dobânzii aferente celor 10 zile din decembrie 2022:

200 lei x 10 zile / 30 zile = 67 lei

67 lei	5187	=	766	67 lei
	Dobânzi de încasat		Venituri din dobânzi	

□ **Reducerea comercială primită ulterior livrării:** avem în vedere reducerile comerciale primite pentru operațiunile efectuate în cursul exercițiului financiar N, dar facturate în ianuarie N+1.

EXEMPLUL 5:

La data de 05.01.2023, un partid politic primește o reducere comercială de 1.000 lei aferentă unei facturi de prestări servicii privind reparația unei mașini primite la data de 25.12.2022. Reducerea reprezintă 2% din valoarea facturată inițial.

Conform principiului analizat, reducerea trebuie recunoscută la sfârșitul anului 2022, fiind aferentă acestui an:

1.000 lei	609	=	408	1.000 lei
	Reduceri comerciale primite		Furnizori – facturi nesosite	

1.4. Determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea excedentului sau finanțarea deficitului

Așa cum prevede pct. 304 al OMFP nr. 3.103/2017, în contabilitate, excedentul sau deficitul se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar, rezultatul exercițiului determinându-se ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de excedent sau deficit.

În acest sens, înregistrările contabile sunt:

- a) Înregistrarea în cursul perioadei a cheltuielilor pentru activitatea nonprofit:

6xx	=	28x, 3xx, 4xx, 5xx
Conturi de cheltuieli		Conturi de amortizări, stocuri, terți, disponibilități

- b) Înregistrarea în cursul perioadei a veniturilor din activitatea nonprofit:

3xx, 4xx, 5xx	=	7xx
Conturi de stocuri, terți, disponibilități		Conturi de venituri

- c) Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri la sfârșitul perioadei:

» Închiderea conturilor de cheltuieli:

1211	=	6xx
Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial		Conturi de cheltuieli

» Închiderea conturilor de venituri:

7xx	=	1211
Conturi de venituri		Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial

La acest moment:

- ◇ Dacă soldul contului 1211 este creditor, partidul politic a înregistrat **un excedent**;
- ◇ Dacă soldul contului 1211 este debitor, partidul politic a înregistrat **un deficit**.

În continuare se ridică întrebarea **ce se întâmplă cu acest excedent sau deficit?** În acest sens, OMFP nr. 3.103/2017 prevede:

- ☐ Repartizarea excedentului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale și se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.
- ☐ Sumele reprezentând rezerve constituite din excedentul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea excedentului” = 106 „Rezerve”.
- ☐ Excedentul rămas după repartizările precedente se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații, cu respectarea prevederilor legale. (pct. 305)
- ☐ Evidențierea în contabilitate a altor destinații ale excedentului decât cele prevăzute mai sus se efectuează după aprobarea, potrivit legii, a situațiilor financiare anuale și a propunerii de repartizare a excedentului, prin înregistrarea sumelor reprezentând rezerve și alte destinații, potrivit legii.
- ☐ Închiderea conturilor 121 „Excedent sau deficit” și 129 „Repartizarea excedentului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.
- ☐ În contul 117 se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent a rezultatului din contul de excedent sau deficit al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile. (pct. 306)
- ☐ Deficitul reportat se acoperă din excedentul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, din cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente și din rezerve, cu respectarea prevederilor legale.
- ☐ În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă deficitul contabil este la latitudinea Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului. (pct. 307)

Prin urmare, în funcție de rezultatul obținut, excedent sau deficit, înregistrările contabile se nuanțează astfel:

I. Cazul în care exercițiul financiar se încheie cu excedent:

- » La închiderea exercițiului financiar curent, excedentul realizat în exercițiul curent, repartizat la rezerve în baza prevederilor legale, se contabilizează prin formula:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{1291} & = & \mathbf{106} \\ \text{Repartizarea excedentului} & & \text{Rezerve} \\ \text{privind activitățile} & & \\ \text{fără scop patrimonial} & & \end{array}$$

- » La deschiderea exercițiului financiar următor:

- Închiderea conturilor 121 și 129:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{1211} & = & \mathbf{1291} \\ \text{Excedent sau deficit} & & \text{Repartizarea excedentului} \\ \text{privind activitățile} & & \text{privind activitățile} \\ \text{fără scop patrimonial} & & \text{fără scop patrimonial} \end{array}$$

- Preluarea excedentului rămas după repartizările în contul 117:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{1211} & = & \mathbf{1171.01} \\ \text{Excedent sau deficit} & & \text{Rezultatul reportat} \\ \text{privind activitățile} & & \text{reprezentând excedentul} \\ \text{fără scop patrimonial} & & \text{nerepartizat sau deficitul} \\ & & \text{neacoperit privind activitățile} \\ & & \text{fără scop patrimonial} \end{array}$$

- » După aprobarea situațiilor financiare anuale, repartizarea excedentului rămas:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{1171.01} & = & \% \\ \text{Rezultatul reportat} & & \mathbf{101} \\ \text{reprezentând excedentul} & & \text{Capital} \\ \text{nerepartizat sau deficitul} & & \mathbf{106} \\ \text{neacoperit privind activitățile} & & \text{Rezerve} \\ \text{fără scop patrimonial} & & \mathbf{116} \\ & & \text{Alte fonduri} \\ & & \text{privind activitățile} \\ & & \text{fără scop patrimonial} \end{array}$$

II. Cazul în care exercițiul financiar se încheie cu deficit:

- » La deschiderea exercițiului financiar următor, transferul deficitului realizat în exercițiul financiar încheiat asupra rezultatului reportat:

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{1171.01} & = & \mathbf{1211} \\ \text{Rezultatul reportat} & & \text{Excedent sau deficit} \\ \text{reprezentând excedentul} & & \text{privind activitățile} \\ \text{nerepartizat sau deficitul} & & \text{fără scop patrimonial} \\ \text{neacoperit privind activitățile} & & \\ \text{fără scop patrimonial} & & \end{array}$$

- » După aprobarea situațiilor financiare anuale, acoperirea deficitului exercițiului sau al exercițiilor financiare precedente:

PARTEA III

- Din rezerve, conform hotărârii Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului:

106	=	1171.01
Rezerve		Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial

- Prin reducerea capitalului, conform hotărârii Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului:

101	=	1171.01
Capital		Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial

- Din rezultatul reportat reprezentând excedent, conform hotărârii Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului:

1171.01/Excedent	=	1171.01/Deficit
Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial		Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial

EXEMPLUL 1:

În cursul anului 2023, un partid politic înregistrează următoarele cheltuieli și venituri:

Simbolul contului	Denumirea contului	Sume (lei)
6022	Cheltuieli privind combustibilul	1.000
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	1.500
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	1.600
6051	Cheltuieli privind consumul de energie	2.000
6052	Cheltuieli privind consumul de apă	2.500
6053	Cheltuieli privind consumul de gaze naturale	3.000
611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	3.500
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	4.000
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	4.500
641	Cheltuieli cu salariile personalului	50.000
6461	Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților	1.125
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	20.000
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	25.000

Simbolul contului	Denumirea contului	Sume (lei)
7311	Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor	100.000
7312	Venituri din contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților	80.000
7331	Venituri din donații	30.000
7332	Venituri din sumele sau bunurile primite prin sponsorizare	40.000
7343	Venituri din diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial	20.000
7348	Alte venituri de natură financiară	10.000
736	Venituri din subvenții de exploatare	50.000
7382	Venituri din subvenții pentru investiții	60.000
7383	Venituri rezultate din vânzarea activelor corporale/necorporale	200.000

Ne propunem:

- Să închidem conturile de venituri și cheltuieli și să stabilim dacă exercițiul financiar se încheie cu excedent sau deficit;
- Să răspundem la întrebarea ce înregistrare contabilă se efectuează la deschiderea exercițiului financiar 2024;
- Să răspundem la întrebarea ce înregistrare contabilă se efectuează după aprobarea situațiilor financiare.

PRECIZARE:

Întrucât denumirea conturilor este specificată în tabelul de mai sus, pentru simplificare, în rezolvare vom utiliza doar simbolurile conturilor.

a) Închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri:

►► Închiderea conturilor de cheltuieli:

119.725 lei	1211	=	%	<u>119.725 lei</u>
	Excedent sau deficit		6022	1.000 lei
	privind activitățile		603	1.500 lei
	fără scop patrimonial		604	1.600 lei
			6051	2.000 lei
			6052	2.500 lei
			6053	3.000 lei
			611	3.500 lei
			612	4.000 lei
			626	4.500 lei
			641	50.000 lei
			6461	1.125 lei
			6583	20.000 lei
			6811	25.000 lei

» Închiderea conturilor de venituri:

590.000 lei	%	=	1211	590.000 lei
100.000 lei	7311		Excedent sau deficit	
80.000 lei	7312		privind activitățile	
30.000 lei	7331		fără scop patrimonial	
40.000 lei	7332			
20.000 lei	7343			
10.000 lei	7348			
50.000 lei	736			
60.000 lei	7382			
200.000 lei	7383			

b) În acest moment, **soldul contului 1211 este unul creditor** = 590.000 lei totalul veniturilor – 119.725 lei totalul cheltuielilor = 470.275 lei, ceea ce înseamnă că partidul politic a încheiat anul cu **excedent**, care va figura în bilanțul anului 2023.

La deschiderea exercițiului financiar 2024 se efectuează înregistrarea contabilă:

470.275 lei	1211	=	1171.01	470.275 lei
	Excedent sau deficit		Rezultatul reportat	
	privind activitățile		reprezentând excedentul	
	fără scop patrimonial		nerepartizat sau deficitul	
			neacoperit privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

c) Mai departe presupunem că după aprobarea situațiilor financiare de către Biroul Permanent Județean sau de către președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului, aceștia hotărăsc repartizarea excedentului pe următoarele destinații:

- ◇ 100.000 lei pentru majorarea capitalului;
- ◇ 270.000 lei pentru constituirea unor rezerve statutare conform statutului partidului;
- ◇ restul pentru constituirea altor fonduri, așa cum prevede statutul partidului.

După aprobarea situațiilor financiare, efectuarea înregistrării contabile:

470.275 lei	1171.01	=	%	<u>470.275 lei</u>
	Rezultatul reportat		101	100.000 lei
	reprezentând excedentul		Capital	
	nerepartizat sau deficitul		1063	270.000 lei
	neacoperit privind activitățile		Rezerve statutare	
	fără scop patrimonial		sau contractuale	
			116	100.275 lei
			Alte fonduri	
			privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

EXEMPLUL 2:

Presupunem că în cursul anului 2023 un partid politic înregistrează cheltuieli totale în valoare de 500.000 lei, reflectate la închiderea exercițiului financiar în debitul contului 1211, și venituri totale în sumă de 300.000 lei, reflectate la închiderea exercițiului financiar în creditul contului.

Ne propunem:

- a) *Să răspundem la întrebarea ce înregistrare contabilă se efectuează la deschiderea exercițiului financiar 2024;*
- b) *Să răspundem la întrebarea ce înregistrare contabilă se efectuează după aprobarea situațiilor financiare.*

a) **Soldul contului 1211 este debitor** = 300.000 lei totalul veniturilor – 500.000 lei totalul cheltuielilor = (200.000 lei), ceea ce înseamnă că partidul politic a încheiat anul cu **deficit**, care va figura în bilanțul anului 2023.

La deschiderea exercițiului financiar 2024, efectuarea înregistrării contabile:

200.000 lei	1171.01	=	1211	200.000 lei
	Rezultatul reportat		Excedent sau deficit	
	reprezentând excedentul		privind activitățile	
	nerepartizat sau deficitul		fără scop patrimonial	
	neacoperit privind activitățile			
	fără scop patrimonial			

b) Mai departe presupunem că după aprobarea situațiilor financiare de către Biroul Permanent Județean sau de către președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului, aceștia au hotărât acoperirea deficitului astfel:

- ◇ 50.000 lei din rezervele existente;
- ◇ 70.000 lei din excedentele obținute în anii precedenți;
- ◇ restul prin reducerea capitalului social.

După aprobarea situațiilor financiare, efectuarea înregistrării contabile:

<u>200.000 lei</u>	%	=	1171.01/deficit	200.000 lei
50.000 lei	106		Rezultatul reportat	
	Rezerve		reprezentând excedentul	
70.000 lei	1171.01/excedent		nerepartizat sau deficitul	
	Rezultatul reportat		neacoperit privind activitățile	
	reprezentând excedentul		fără scop patrimonial	
	nerepartizat sau deficitul			
	neacoperit privind activitățile			
	fără scop patrimonial			
80.000 lei	101			
	Capital			

1.5. Alte aspecte relevante înainte de redactarea situațiilor financiare

Un **prim aspect** îl reprezintă atenționarea legată de contul 542 „Avansuri de trezorerie”. Astfel, la pct. 219 alin. (3), OMFP nr. 3.103/2017 prevede că sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 „Debitori diverși”) sau creanțe în legătură cu personalul (4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”), în funcție de natura creanței. Prin urmare, înainte de închiderea exercițiului financiar se vor efectua înregistrările contabile:

461	=	542
Debitori diverși		Avansuri de trezorerie

Sau, după caz:

4282	=	542
Alte creanțe în legătură cu personalul		Avansuri de trezorerie

În concluzie, sumele din contul 542 **nu sunt asimilate valorilor de trezorerie și nu se cumulează cu conturile din clasa 5.**

Un **al doilea aspect** îl reprezintă atenționarea legată de contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”. Astfel, la pct. 257, OMFP nr. 3.103/2017 prevede faptul că operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării. Prin urmare, în ipoteza în care până la data închiderii exercițiului financiar s-a neglijat clarificarea acestor sume, depășindu-se termenul menționat, ar fi indicat să fie efectuate cercetări pentru lămuriri suplimentare.

Un **al treilea aspect** se referă la determinarea pragului de semnificație și prezentarea acestuia în manualul de politici contabile.

1.6. Particularități privind obligațiile de raportare, componenta, întocmirea și verificarea situațiilor financiare ale partidelor politice

✓ Care sunt obligațiile de raportare?

☐ **Obligații specifice oricărei organizații fără scop patrimonial:**

Organizațiile fără scop patrimonial care **nu desfășoară activități economice** întocmesc **situații financiare anuale simplificate** care cuprind:

- ◇ bilanțul prescurtat;
- ◇ contul prescurtat al rezultatului exercițiului. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 81)

☐ **Obligații particulare specifice partidelor politice:**

- a) Obligația de a publica în Monitorul Oficial al României, Partea I, conform Legii nr. 334/2006:
 - ◇ lista persoanelor fizice și juridice care au făcut în anul fiscal precedent donații a căror valoare cumulată depășește 10 salarii de bază minime brute pe țară, lista persoanelor fizice și juridice care au acordat împrumuturi a căror valoare depășește 100 de salarii de bază minime brute pe țară, precum și suma totală a donațiilor confidențiale, respectiv suma totală a împrumuturilor cu o valoare de sub 100 de salarii de bază minime pe țară primite, până la data de 30 aprilie a anului următor; (art. 13 alin. (1))
 - ◇ până la data de 30 aprilie a fiecărui an, cuantumul total ale veniturilor obținute în anul fiscal precedent din activitățile specifice din care partidele politice pot obține venituri, precum și veniturile din dobânzi bancare defalcate pe fiecare tip de activitate și sursă; (art. 16 alin. (3))
 - ◇ până la data de 30 aprilie a anului următor, cuantumul total al aportului financiar adus de o formațiune nepolitică în ipoteza în care un partid este asociat, conform legii, cu aceasta. (art. 17 alin. (4))

b) Obligația de a depune la Autoritatea Electorală Permanentă:

- ◇ până la data de 30 aprilie, un raport detaliat al veniturilor și cheltuielilor realizate în anul precedent. Rapoartele vor include și detalieri ale veniturilor și cheltuielilor structurilor interne ale partidelor politice prevăzute la art. 4 alin. (4) din Legea partidelor politice nr. 14/2003, republicată, ale veniturilor și cheltuielilor persoanelor aflate în legătură directă sau indirectă cu partidul politic, precum și ale formelor de asociere. (art. 49 alin. (1) și (2))
- ◇ în termen de 15 zile de la data desfășurării alegerilor, de către partidele politice, alianțele politice și candidații independenți, a unei declarații privind respectarea plafoanelor legate de limitele maxime ale cheltuielilor care pot fi efectuate în campania electorală sau pentru referendum într-o circumscripție electorală națională sau într-o circumscripție electorală județeană/a municipiului București/externă, după caz. (art. 39 alin. (1))

✓ **Cine întocmește și semnează situațiile financiare?**

Situațiile financiare anuale se semnează de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. (Legea nr. 82/1991, art. 28 alin. (10))

Legat de persoana împuternicită, în continuare art. 28 alin. (11) din Legea nr. 82/1991 prevede că situațiile financiare anuale pot fi întocmite și semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

✓ **De ce alte documente trebuie însoțite situațiile financiare anuale?**

- Situațiile financiare anuale sunt însoțite de propunerea de distribuire a rezultatului exercițiului financiar sau de acoperire a pierderii contabile, precum și de celelalte documente prevăzute de lege. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 80 alin. (2))
- Situațiile financiare anuale, respectiv situațiile financiare anuale simplificate, sunt însoțite de raportul administratorilor. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 84)) În continuare, la pct. 335, aceeași reglementare prevede că administratorii entității elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit raportul administratorilor, care conține o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă. Facem precizarea că în cazul partidelor politice acest raport va fi elaborat de către Biroul Permanent Județean sau de către președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului.
- Potrivit Legii contabilității, situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii administratorului pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu prezentele reglementări. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 83) În cazul partidelor politice, această răspundere poate fi a Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului. Conținutul acestei declarații îl regăsim în art. 30 din Legea nr. 82/1991. Astfel, conținutul declarației certifică faptul că:
 - ◇ politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
 - ◇ situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
 - ◇ persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.
- Raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz. (Legea nr. 82/1991, art. 28 alin. (7))

✓ **Care este termenul de depunere a situațiilor financiare la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor?**

□ **Regula generală:**

- ◇ 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar. (Legea nr. 82/1991, art. 36 alin. (1) lit. b), OMF nr. 4.268/2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, anexa nr. 1, III, pct. 3.1 alin. (1) lit. b))

În plus, conform Legii nr. 334/2006, partidele politice au obligația de a depune la Autoritatea Electorală Permanentă situațiile financiare anuale în cel mult 15 zile de la înregistrarea la organul fiscal competent (art. 49 alin. (3)), Autoritatea Electorală Permanentă publicând pe pagina proprie de internet situațiile financiare anuale, precum și variante rezumate ale acestora, în termen de cinci zile de la data depunerii lor. (art. 49 alin. (4))

□ **Reguli particulare:**

- ◇ Persoanele juridice care de la constituire nu au desfășurat activitate depun o declarație în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor. (Legea nr. 82/1991, art. 36 alin. (2))
Același aspect este prevăzut și în OMF nr. 4.268/2022 anexa nr. 1, III, pct. 3.3 alin. (1): entitățile care nu au desfășurat activitate de la constituire până la sfârșitul exercițiului financiar de raportare nu întocmesc situații financiare anuale, urmând să depună în acest sens la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor o declarație pe propria răspundere a persoanei care are obligația gestionării entității. Legat de termen, în continuare, art. 3.3 alin. (5) prevede că depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor a declarației menționate mai sus se efectuează în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar.
- ◇ Pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor. (Legea nr. 82/1991, art. 36 alin. (3))
Același aspect este prevăzut și în OMF nr. 4.268/2022, art. 9 alin. (1): potrivit prevederilor art. 36 alin. (3) din Legea contabilității, pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor o raportare contabilă anuală, în structura prevăzută în anexa nr. 2.

✓ **Este obligatorie auditarea situațiilor financiare?**

Situațiile financiare anuale întocmite de partidele politice care primesc subvenții de la bugetul de stat sunt supuse auditului statutar, care se efectuează de către auditorii statutari, persoane fizice sau juridice autorizate, în condițiile legii. (Legea nr. 334/2006, art. 45 alin. (1)) În plus, aceste partide au obligația ca în cel mult 60 de zile de la data efectuării auditului să transmită Autorității Electorale Permanente o copie a raportului de audit.

În cazul partidelor politice care nu au obligația auditării, la pct. 341, OMFP nr. 3.103/2017 prevede faptul că situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial se verifică, după caz, de cenzori, potrivit legii. Actul constitutiv poate prevedea numirea unui cenzor sau a unei comisii de cenzori. Regulile generale de organizare și funcționare a comisiei de

cenzori se aprobă de către adunarea generală. Comisia de cenzori își poate elabora un regulament intern de funcționare.

✓ **Corectarea erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și a raportărilor contabile anuale. Mai putem depune un alt set de situații financiare?**

Potrivit legislației, depunerea unui alt set de situații financiare **nu** se poate efectua pentru corectarea erorilor contabile.

Cu toate acestea, **OMFP nr. 450/2016** pentru aprobarea Procedurii de corectare a erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și raportările contabile anuale depuse de operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial, cu modificările și completările ulterioare, prevede câteva excepții în cazul cărora pentru anumite erori poate fi depus un alt set de situații financiare.

Astfel, **o primă grupă de erori se referă la completarea eronată:**

- ◇ a denumirii sau codului unic de înregistrare;
- ◇ a indicatorilor din bilanț, dacă valoarea acestor indicatori poate fi dovedită de alte documente (de exemplu, actul constitutiv, contracte etc.) și acest aspect este cuprins în declarația pe propria răspundere a Biroului Permanent Județean sau a președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului;
- ◇ constând în depunerea de situații financiare anuale care nu cuprind niciun indicator valoric.

De asemenea, reprezintă obiectul corectării și **următoarele tipuri de erori:**

- ◇ transmiterea electronică de situații financiare în locul declarației de inactivitate;
- ◇ transmiterea electronică a declarației de inactivitate în loc de situații financiare anuale;
- ◇ transmiterea electronică de situații financiare anuale folosind un format de raportare cuprins în programul de asistență, diferit de cel corespunzător tipului de entitate;
- ◇ netransmiterea electronică a tuturor documentelor prevăzute de lege.

În ipoteza în care s-a optat pentru astfel de corecții, importante de reținut sunt **condițiile de depunere** a noului set de situații financiare, și anume:

- ☐ Situațiile financiare anuale care cuprind informațiile corectate pot fi depuse numai la registratura organului fiscal, atât în format electronic, cât și listate.
- ☐ Situațiile financiare anuale care cuprind informațiile corectate trebuie însoțite de o declarație pe propria răspundere a Biroului Permanent Județean sau președintelui partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului.
- ☐ Corectarea se poate face până la termenul maxim de depunere a situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar al anului următor.

ATENȚIE!

Corectarea erorilor constatate nu exonerează entitățile respective de sancțiunile contravenționale prevăzute de Legea contabilității.

Partea IV. Reorganizarea partidelor politice

Capitolul 1. Reguli generale referitoare la reorganizare

La art. 36, **Legea partidelor politice nr. 14/2003** prevede faptul că partidele politice legal constituite pot proceda la reorganizare care poate consta în fuziune, prin absorbție sau contopire, ori în divizare, totală sau parțială.

Tratamentul contabil al acestor operațiuni pentru persoanele juridice fără scop patrimonial nu este prevăzut într-un act normativ cum este cel pentru operațiunile de reorganizare ale societăților. Pentru operatorii economici care aplică reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014, operațiunile de reorganizare sunt reglementate de OMFP nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, vom considera anumite înregistrări similare societăților, însă cu respectarea legislației specifice reorganizării partidelor politice, respectiv Legea nr. 14/2003.

La art. 24, **Legea nr. 82/1991** prevede faptul că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau transformarea ori lichidarea, potrivit legii, a activității partidelor politice se face pe baza documentelor corespunzătoare întocmite în asemenea situații. Așadar, în continuare se ridică întrebarea care ar fi aceste documente.

Astfel, la art. 7 alin. (1), Legea nr. 82/1991 prevede faptul că partidele politice au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării ori transformării sau al lichidării și în alte situații prevăzute de lege. Așadar, în această etapă vor fi întocmite toate documentele specifice și obligatorii pentru inventariere pe care le-am analizat în capitolul destinat lucrărilor contabile privind închiderea exercițiului financiar.

În capitolul precedent am analizat faptul că partidele politice au obligația să întocmească situații financiare anuale. (Legea nr. 82/1991, art. 28 alin. (1)). Același articol prevede în continuare faptul că această obligație se aplică și în cazul fuziunii, divizării și transformării, precum și în situația lichidării, în condițiile legii, caz în care situațiile financiare au aceleași componente cu situațiile financiare anuale. (art. 28 alin. (1')). Așadar, și în cazul reorganizărilor, partidele politice vor întocmi situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- ◇ bilanțul prescurtat;
- ◇ contul prescurtat al rezultatului exercițiului. (OMFP nr. 3.103/2017, pct. 81)

Legat de auditare, art. 34 alin. (4) din Legea nr. 82/1991 prevede că sunt supuse, de asemenea, auditului statutar situațiile financiare întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau transformare ori a operațiunilor de lichidare, dacă persoanele respective au obligația auditării situațiilor financiare anuale. Așa cum știm din capitolul precedent, situațiile financiare anuale întocmite de partidele politice care primesc subvenții de la bugetul de stat sunt supuse auditului statutar. Prin urmare, doar în acest caz, situațiile financiare întocmite în cazul reorganizărilor vor fi supuse auditului statutar.

Legat de **termenele de depunere**, art. 36 alin. (4) din Legea nr. 82/1991 prevede că situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare ori transformare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale

Ministerului Finanțelor în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens. Facem precizarea că singura reglementare legată de reorganizare este OMFP nr. 897/2015, dar, așa cum rezultă și din denumirea acesteia, ea se referă doar la societăți. Totuși, pe cale de consecință, putem aprecia că termenul de depunere este după data aprobării situațiilor financiare anuale de către Biroul Permanent Județean sau președintele partidului, în funcție de atribuțiile prevăzute în statutul partidului.

ATENȚIE!

Conform art. 25¹ din Legea nr. 82/1991, și în cazul reorganizării persoanelor juridice acestea vor lua măsuri pentru păstrarea și arhivarea, potrivit legii, a documentelor justificative și a registrelor contabile.

Capitolul 2. Fuziunea partidelor politice

Particularitățile legate de fuziune le regăsim în Legea partidelor politice, astfel:

Primul pas în fuziunea a două sau mai multe partide legal constituite îl reprezintă aprobarea protocolului de fuziune de către adunarea generală a membrilor partidului politic sau a delegaților acestora la nivel național ale fiecărui partid în cadrul ședinței comune a acestora. (art. 37 alin. (1))

În protocolul de fuziune se vor menționa, în mod expres:

- ◇ modalitățile de transfer al sumelor, bunurilor și contractelor deținute de partidele care fuzionează;
- ◇ procedura de garantare a continuității vechimii în partid a membrilor partidelor politice care fuzionează;
- ◇ caracterul acesteia: prin absorbție sau prin contopire. (art. 37 alin. (2))

În situația **fuziunii prin absorbție**, unul dintre partidele politice își păstrează personalitatea juridică, subrogându-se în drepturile și obligațiile partidelor absorbite care își încetează activitatea, inclusiv prin cumularea subvențiilor acestora.

În acest caz, în plus, în protocolul de fuziune se va preciza care partid își păstrează personalitatea juridică, având drept consecință păstrarea denumirii integrale, a denumirii prescurtate, a semnului permanent și electoral, precum și a programului politic. (art. 38 alin. (1))

În continuare, protocolul de fuziune și, dacă este cazul, modificările la statutul partidului care își păstrează personalitatea juridică se comunică, în termen de 10 zile de la adoptarea acestora, Tribunalului București, urmându-se procedura de modificare a statutului prevăzută la art. 25 și 26 din legea mai sus menționată. (art. 38 alin. (2))

Partidele politice absorbite vor fi radiate din Registrul partidelor politice. (art. 38 alin. (3))

În urma **fuziunii prin contopire** a unor partide politice rezultă un partid politic nou, care se subrogă în drepturile și obligațiile partidelor politice care au fuzionat și care, în termen de 10 zile, trebuie să se conformeze prevederilor art. 18 legat de înregistrarea unui partid politic. (art. 39 alin. (1))

Denumirea integrală, denumirea prescurtată, semnul permanent, semnul electoral și programul politic ale noului partid pot fi noi sau pot proveni de la unul sau mai multe dintre partidele care participă la fuziune. (art. 39 alin. (2))

Ca urmare a hotărârii definitive a instanței de înregistrare a noului partid rezultat din fuziunea prin contopire, acesta va fi înscris în Registrul partidelor politice, iar partidele care au procedat la comasare vor fi radiate. (art. 39 alin. (4))

EXEMPLUL 1:

Fuziunea prin absorbție

Presupunem partidele politice Alfa, care are un capital de 400.000 lei, și Beta, care are un capital de 250.000 lei. Partidul Alfa absoarbe partidul Beta.

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale partidelor care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, respectiv OMFP nr. 3.103/2017.

Bilanțurile celor două partide care fuzionează se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Beta
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01) Alfa: 2.285.000 – 585.000 Beta: 695.000 – 195.000	1.700.000	500.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	1.700.000	500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI	200.000	165.000
Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303 – 3922) Alfa: (220.000 – 20.000) Beta: 165.000	200.000	165.000
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) Alfa: 440.000 – 15.000 Beta: 375.000 – 55.000	425.000	320.000
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	50.000	10.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	675.000	495.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	775.000	245.000
Furnizori (ct. 401)	775.000	-
Furnizori de imobilizări (ct. 404)	-	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	(100.000)	250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.600.000	750.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE	1.600.000	750.000
I. CAPITAL	400.000	250.000
Capital (ct. 101)	400.000	250.000
II. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105.01)	600.000	220.000
III. REZERVE (ct. 1068)	575.000	230.000
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/ DEFICITUL		
Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (ct. 1171.01)	25.000	50.000
CAPITALURI – TOTAL	1.600.000	750.000

a) Înregistrările efectuate în contabilitatea absorbitului, partidul Beta:

a1) Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

<u>750.000 lei</u>	%	=	462	750.000 lei
250.000 lei	101		Creditori diverși	
	Capital			
220.000 lei	105.01			
	Rezerve din reevaluare			
	privind activitățile			
	fără scop patrimonial			
230.000 lei	1068			
	Alte rezerve			
50.000 lei	1171.01			
	Rezultatul reportat			
	reprezentând excedentul			
	nerepartizat sau deficitul			
	neacoperit privind activitățile			
	fără scop patrimonial			

a2) Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

» Amortizarea:

195.000 lei	2812.01	=	212.01	195.000 lei
	Amortizarea construcțiilor		Construcții	
	privind activitățile		pentru activitățile	
	fără scop patrimonial		fără scop patrimonial	

» Restul elementelor de activ:

1.050.000 lei	892	=	%	<u>1.050.000 lei</u>
	Bilanț de închidere		212.01	500.000 lei
			Construcții	
			pentru activitățile	
			fără scop patrimonial	
			303	165.000 lei
			Materiale de natura	
			obiectelor de inventar	
			461	375.000 lei
			Debitori diverși	
			5121	10.000 lei
			Conturi la bănci în lei	

a3) Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor transferate:

<u>1.050.000 lei</u>	%	=	892	1.050.000 lei
245.000 lei	404		Bilanț de închidere	
	Furnizori de imobilizări			
55.000 lei	496			
	Ajustări pentru			
	deprecierea creanțelor –			
	debitori diverși			
750.000 lei	462			
	Creditori diverși			

b) Înregistrările efectuate în contabilitatea absorbantului, partidul Alfa:

Nu există reguli prevăzute în legislație cu privire la modalitatea de transmitere a capitalului propriu, ci doar cu privire la transmiterea elementelor prin protocolul de fuziune. Ca urmare, se va proceda la înscrierea lor în balanța absorbantului, așa cum acestea au fost transmise de absorbit:

b1) Preluarea de la partidul Beta a elementelor de natura capitalurilor proprii:

750.000 lei	461	=	%	<u>750.000 lei</u>
	Debitori diverși		101	250.000 lei
			Capital	
			105.01	220.000 lei
			Rezerve din reevaluare privind activitățile fără scop patrimonial	
			1068	230.000 lei
			Alte rezerve	
			1171.01	50.000 lei
			Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial	

b2) Preluarea de la partidul Beta a elementelor de natura activelor:

<u>1.050.000 lei</u>	%	=	891	1.050.000 lei
500.000 lei	212.01		Bilanț de deschidere	
	Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial			
165.000 lei	303			
	Materiale de natura obiectelor de inventar			
375.000 lei	461			
	Debitori diverși			
10.000 lei	5121			
	Conturi la bănci în lei			

b3) Preluarea de la partidul Beta a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

1.050.000 lei	891	=	%	<u>1.050.000 lei</u>
	Bilanț de deschidere		404	245.000 lei
			Furnizori de imobilizări	
			496	55.000 lei
			Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	
			461	750.000 lei
			Debitori diverși	

c) Bilanțul contabil după fuziune al partidului Alfa (în lei):

Denumirea elementului	Soldul
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01) (2.285.000 – 585.000 + 500.000)	2.200.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	2.200.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI	365.000
Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303 – 3922) (220.000 – 20.000 + 165.000)	365.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) (440.000 – 15.000 + 375.000 – 55.000)	745.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (50.000 + 10.000)	60.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.170.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	1.020.000
Furnizori (ct. 401)	775.000
Furnizori de imobilizări (ct. 404)	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	150.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	2.350.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE	2.350.000
I. CAPITAL	650.000
Capital (ct. 101) (400.000 + 250.000)	650.000
II. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105.01) (600.000 + 220.000)	820.000
III. REZERVE (ct. 1068) (575.000 + 230.000)	805.000
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/DEFICITUL	
Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (ct. 1171.01) (25.000 + 50.000)	75.000
CAPITALURI – TOTAL	2.350.000

EXEMPLUL 2:**Fuziunea prin contopire**

Presupunem partidele politice Alfa, care are un capital de 200.000 lei, și Beta, care are un capital de 320.000 lei. Cele două partide politice fuzionează prin transferarea în totalitate a patrimoniului lor unui partid politic nou care se constituie în acest scop, respectiv Gama.

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la partidele politice care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, respectiv OMFP nr. 3.103/2017.

Bilanțurile celor două partide care fuzionează se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Beta
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01) Alfa: 744.000 – 296.000 Beta: 764.000 – 264.000	448.000	500.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	448.000	500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 303)	80.000	288.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) Alfa: 276.000 – 20.000 Beta: 764.000 – 100.000	256.000	664.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	24.000	8.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	360.000	960.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	488.000	736.000
Furnizori (ct. 401)	488.000	
Furnizori de imobilizări (ct. 404)		736.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	(128.000)	224.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	320.000	724.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE	320.000	724.000
I. CAPITAL	200.000	320.000
Capital (ct. 101)	200.000	320.000
II. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105.01)	32.000	180.000
III. REZERVE (ct. 1068)	48.000	160.000
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/ DEFICITUL		
Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (ct. 1171.01)	40.000	64.000
CAPITALURI – TOTAL	320.000	724.000

a) Înregistrările efectuate în contabilitatea partidului Alfa:

a1) Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

<u>320.000 lei</u>	%	=	462	320.000 lei
200.000 lei	101		Creditori diverși	
	Capital			
32.000 lei	105.01			
	Rezerve din reevaluare			
	privind activitățile			
	fără scop patrimonial			
48.000 lei	1068			
	Alte rezerve			
40.000 lei	1171.01			
	Rezultatul reportat			
	reprezentând excedentul			
	nerepartizat sau deficitul			
	neacoperit privind activitățile			
	fără scop patrimonial			

a2) Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

» Amortizarea:

296.000 lei	2812.01	=	212.01	296.000 lei
	Amortizarea construcțiilor		Construcții	
	privind activitățile		pentru activitățile	
	fără scop patrimonial		fără scop patrimonial	

» Restul elementelor de activ:

828.000 lei	892	=	%	<u>828.000 lei</u>
	Bilanț de închidere		212.01	448.000 lei
			Construcții	
			pentru activitățile	
			fără scop patrimonial	
			303	80.000 lei
			Materiale de natura	
			obiectelor de inventar	
			461	276.000 lei
			Debitori diverși	
			5121	24.000 lei
			Conturi la bănci în lei	

a3) Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor transferate:

<u>828.000 lei</u>	%	=	892	828.000 lei
488.000 lei	401		Bilanț de închidere	
	Furnizori			
20.000 lei	496			
	Ajustări pentru			
	deprecierea creanțelor –			
	debitori diverși			
320.000 lei	462			
	Creditori diverși			

b) Înregistrările efectuate în contabilitatea partidului Beta:

b1) Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

<u>724.000 lei</u>	%	=	462	724.000 lei
320.000 lei	101		Creditori diverși	
	Capital			
180.000 lei	105.01			
	Rezerve din reevaluare			
	privind activitățile			
	fără scop patrimonial			
160.000 lei	1068			
	Alte rezerve			
64.000 lei	1171.01			
	Rezultatul reportat			
	reprezentând excedentul			
	nerepartizat sau deficitul			
	neacoperit privind activitățile			
	fără scop patrimonial			

b2) Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

» Amortizarea:

264.000 lei	2812.01	=	212.01	264.000 lei
	Amortizarea construcțiilor		Construcții	
	privind activitățile		pentru activitățile	
	fără scop patrimonial		fără scop patrimonial	

» Restul elementelor de activ:

1.560.000 lei	892	=	%	<u>1.560.000 lei</u>
	Bilanț de închidere		212.01	500.000 lei
			Construcții	
			pentru activitățile	
			fără scop patrimonial	
			303	288.000 lei
			Materiale de natura	
			obiectelor de inventar	
			461	764.000 lei
			Debitori diverși	
			5121	8.000 lei
			Conturi la bănci în lei	

b3) Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor transferate:

<u>1.560.000 lei</u>	%	=	892	1.560.000 lei
736.000 lei	404		Bilanț de închidere	
	Furnizori de imobilizări			
100.000 lei	496			
	Ajustări pentru			
	deprecierea creanțelor –			
	debitori diverși			
724.000 lei	462			
	Creditori diverși			

c) Înregistrările efectuate în contabilitatea partidului Gama care se constituie:

c1) Preluarea de la partidele Alfa și Beta a elementelor de natura capitalurilor proprii:

1.044.000 lei	461	=	%	<u>1.044.000 lei</u>
	Debitori diverși		101	520.000 lei ¹⁾
			Capital	
			105.01	212.000 lei ²⁾
			Rezerve din reevaluare	
			privind activitățile	
			fără scop patrimonial	
			1068	208.000 lei ³⁾
			Alte rezerve	
			1171.01	104.000 lei ⁴⁾
			Rezultatul reportat	
			reprezentând excedentul	
			nerepartizat sau deficitul	
			neacoperit privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

1) 200.000 lei + 320.000 lei; 2) 32.000 lei + 180.000 lei

3) 48.000 lei + 160.000 lei; 4) 40.000 lei + 64.000 lei

c2) Preluarea de la partidele Alfa și Beta a elementelor de natura activelor:

<u>2.388.000 lei</u>	%	=	891	2.388.000 lei
948.000 lei ¹⁾	212.01		Bilanț de deschidere	
	Construcții			
	pentru activitățile			
	fără scop patrimonial			
368.000 lei ²⁾	303			
	Materiale de natura			
	obiectelor de inventar			
1.040.000 lei ³⁾	461			
	Debitori diverși			
32.000 lei ⁴⁾	5121			
	Conturi la bănci în lei			

1) 448.000 lei + 500.000 lei; 2) 80.000 lei + 288.000 lei

3) 276.000 lei + 764.000 lei; 4) 24.000 lei + 8.000 lei

c3) Preluarea de la partidele Alfa și Beta a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

2.388.000 lei	891	=	%	<u>2.388.000 lei</u>
	Bilanț de deschidere		401	488.000 lei
			Furnizori	
			404	736.000 lei
			Furnizori de imobilizări	
			496	120.000 lei ¹⁾
			Ajustări pentru	
			deprecierea creanțelor –	
			debitori diverși	
			461	1.044.000 lei
			Debitori diverși	

1) 20.000 lei + 100.000 lei

d) Bilanțul contabil după fuziune al partidului Gama care s-a constituit se prezintă astfel (în lei):

Denumirea elementului	Soldul
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01) (448.000 + 500.000)	948.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	948.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI	368.000
Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303) (80.000 + 288.000)	368.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) (276.000 – 20.000 + 764.000 – 100.000)	920.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (24.000 + 8.000)	32.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.320.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	1.224.000
Furnizori (ct. 401)	488.000
Furnizori de imobilizări (ct. 404)	736.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	96.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.044.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE	1.044.000
I. CAPITAL	520.000
Capital (ct. 101) (200.000 + 320.000)	520.000
II. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105.01) (32.000 + 180.000)	212.000
III. REZERVE (ct. 1068) (48.000 + 160.000)	208.000
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/DEFICITUL	104.000
Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial (ct. 1171.01) (40.000 + 64.000)	104.000
CAPITALURI – TOTAL	1.044.000

Capitolul 3. Divizarea partidelor politice

Particularitățile legate de divizarea partidelor politice le regăsim în Legea partidelor politice, astfel:

Un partid politic legal constituit se poate diviza prin hotărârea organului său suprem de decizie, respectiv adunarea generală a membrilor partidului politic sau a delegaților acestora, la nivel național. (art. 40 alin. (1))

Divizarea poate fi totală sau parțială (art. 40 alin. (2))

Divizarea totală constă în împărțirea întregului patrimoniu al unui partid politic care își încetează existența către două sau mai multe partide existente sau care iau naștere astfel. (art. 41 alin. (1)) În acest caz, prin hotărârea de admitere a cererii de înscriere a ultimului partid care ia astfel ființă se va dispune și radierea din Registrul partidelor politice de la Tribunalul București a partidului divizat. (art. 41 alin. (2))

Divizarea parțială constă în desprinderea unei părți din patrimoniul unui partid politic, care își păstrează personalitatea juridică, și transmiterea acestei părți către unul sau mai multe partide care există sau care se înființează în acest fel. (art. 42)

PRECIZARE:

La fel ca în cazul fuziunii, eventualele modificări ale statutului partidului care își păstrează personalitatea juridică se comunică, în termen de 10 zile de la divizare, Tribunalului București, urmându-se procedura prevăzută la art. 25 și 26.

EXEMPLUL 1:

Divizarea totală

Presupunem partidele politice Alfa și Beta. Partidul politic Alfa se divizează și încetează să existe. Presupunem că prin **aprobarea protocolului de divizare** de către adunarea generală a membrilor partidului politic sau a delegaților acestora la nivel național ale fiecărui partid în cadrul ședinței comune a acestora s-a hotărât ca partidul politic Beta, care este deja constituit, să preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa, iar partidul politic Gama, care se constituie, să preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa.

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidelor politice participante la divizare, respectiv partidele Alfa și Beta, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile din OMFP nr. 3.103/2017.

Bilanțurile celor două partide politice, Alfa și Beta, care participă la divizare se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Beta
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01)		
Alfa: 870.000 – 270.000	600.000	960.000
Beta: 1.360.000 – 400.000		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000	960.000

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Beta
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI	632.000	565.000
Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303)	632.000	565.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) Alfa: 420.000 – 30.660 Beta: 395.000 – 20.000	389.340	375.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	170.000	180.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.191.340	1.120.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	1.077.340	1.303.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	114.000	(183.200)
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	714.000	776.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE	714.000	776.800
I. CAPITAL	20.000	14.000
Capital (ct. 101)	20.000	14.000
III. REZERVE (ct. 1068)	674.000	772.800
V. EXCEDENTUL/DEFICITUL EXERCITIULUI FINANCIAR Alfa: (ct. 1211) Sold C Beta: (ct. 1211) Sold D	20.000	(10.000)
CAPITALURI – TOTAL	714.000	776.800

Cunoaștem că prin **aprobarea protocolului de divizare** de către adunarea generală a membrilor partidului politic sau a delegaților acestora la nivel național ale fiecărui partid, în cadrul ședinței comune a acestora s-a hotărât ca partidul politic Beta, care este deja constituit, să preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa, iar partidul politic Gama, care se constituie, să preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa. De asemenea, presupunem că în cadrul acestui protocol s-au aprobat următoarele:

- ◇ clădirea va fi predată noului partid politic care se constituie, respectiv Gama. Imobilizările vor fi predate la valoarea contabilă netă;
- ◇ materialele de natura obiectelor de inventar vor fi predate proporțional celor două partide politice;
- ◇ creanțele reprezentând debitori diverși vor fi predate partidului politic Beta. Acestea vor fi predate la valoarea brută, ajustările pentru depreciere fiind predate separat;
- ◇ datoriile vor fi predate proporțional celor două partide politice;
- ◇ restul va fi reglat din contul curent bancar;
- ◇ la partidul politic Beta și la partidul politic Gama nou-înființat, componentele capitalului s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la partidul politic divizat, potrivit hotărârii adunării generale a membrilor partidului politic.

Pe baza datelor de mai sus, un posibil **protocol de divizare** se prezintă astfel:

Specificare	Ce preia partidul politic Beta?	Ce preia partidul politic Gama?
Valoarea totală a activului net	714.000 lei totalul capitalului Alfa x 40% = 285.600 lei	714.000 lei totalul capitalului Alfa x 60% = 428.400 lei
212.01	-	600.000 lei
303	632.000 lei x 40% = 252.800 lei	632.000 lei x 60% = 379.200 lei
461	420.000 lei	-
496	30.660 lei	-
401	1.077.340 lei x 40% = 430.936 lei	1.077.340 lei x 60% = 646.404 lei
Totalul activului net conform protocolului până la acest moment	252.800 lei + 420.000 lei – 30.660 lei – 430.936 lei = 211.204 lei	600.000 lei + 379.200 lei – 646.404 lei = 332.796 lei
Cât reglăm din contul curent?	285.600 lei – 211.204 lei = 74.396 lei	428.400 lei – 332.796 lei = 95.604 lei

I. Contabilizarea divizării la partidul politic divizat Alfa, care încetează să mai existe:

a) Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

714.000 lei	%	=	462	714.000 lei
20.000 lei	101		Creditori diverși	
	Capital			
674.000 lei	1068			
	Alte rezerve			
20.000 lei	1211			
	Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial			

b) Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

» Amortizarea:

270.000 lei	2812.01	=	212.01	270.000 lei
	Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial		Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial	

» Restul elementelor de activ:

1.822.000 lei	892	=	%	<u>1.822.000 lei</u>
	Bilanț de închidere		212.01	600.000 lei
			Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial	
			303	632.000 lei
			Materiale de natura obiectelor de inventar	
			461	420.000 lei
			Debitori diverși	
			5121	170.000 lei
			Conturi la bănci în lei	

c) Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor transferate:

<u>1.822.000 lei</u>	%	=	892	1.822.000 lei
1.077.340 lei	401		Bilanț de închidere	
	Furnizori			
30.660 lei	496			
	Ajustări pentru			
	deprecierea creanțelor –			
	debitori diverși			
714.000 lei	462			
	Creditori diverși			

II. Contabilizarea divizării la partidul politic beneficiar Beta, care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa:

Cunoaștem că la partidul politic Beta componentele capitalului s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la partidul politic divizat, potrivit hotărârii adunării generale a membrilor partidului politic. Astfel, valoarea elementelor de capital preluate de partidul politic Beta sunt:

- ◇ capital = 20.000 lei x 40% = 8.000 lei;
- ◇ alte rezerve = 674.000 lei x 40% = 269.600 lei;
- ◇ rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial = 20.000 lei x 40% = 8.000 lei.

a) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura capitalurilor proprii:

285.600 lei	461	=	%	<u>285.600 lei</u>
	Debitori diverși		101	8.000 lei
			Capital	
			1068	269.600 lei
			Alte rezerve	
			1171.01	8.000 lei
			Rezultatul reportat	
			reprezentând excedentul	
			nerepartizat sau deficitul	
			neacoperit privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

PRECIZARE:

Excedentul anului curent existent la partidul politic Alfa este preluat ca rezultat reportat.

b) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura activelor:

<u>747.196 lei</u>	%	=	891	747.196 lei
252.800 lei	303		Bilanț de deschidere	
	Materiale de natura			
	obiectelor de inventar			
420.000 lei	461			
	Debitori diverși			
74.396 lei	5121			
	Conturi la bănci în lei			

c) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

747.196 lei	891	=	%	<u>747.196 lei</u>
	Bilanț de deschidere		401	430.936 lei
			Furnizori	
			496	30.660 lei
			Ajustări pentru	
			deprecierea creanțelor –	
			debitori diverși	
			461	285.600 lei
			Debitori diverși	

III. Contabilizarea divizării la partidul beneficiar Gama nou-constituit, care preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului Alfa:

Cunoaștem că la partidul politic Gama componentele capitalului s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la partidul politic divizat, potrivit hotărârii adunării generale a membrilor partidului politic. Astfel, valoarea elementelor de capital preluate de partidul politic Gama sunt:

- ◇ capital = 20.000 lei x 60% = 12.000 lei;
- ◇ alte rezerve = 674.000 lei x 60% = 404.400 lei;
- ◇ rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial = 20.000 lei x 40% = 12.000 lei.

a) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura capitalurilor proprii:

428.400 lei	461	=	%	<u>428.400 lei</u>
	Debitori diverși		101	12.000 lei
			Capital	
			1068	404.400 lei
			Alte rezerve	
			1171.01	12.000 lei
			Rezultatul reportat	
			reprezentând excedentul	
			nerepartizat sau deficitul	
			neacoperit privind activitățile	
			fără scop patrimonial	

b) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura activelor:

<u>1.074.804 lei</u>	%	=	891	<u>1.074.804 lei</u>
600.000 lei	212.01		Bilanț de deschidere	
	Construcții			
	pentru activitățile			
	fără scop patrimonial			
379.200 lei	303			
	Materiale de natura			
	obiectelor de inventar			
95.604 lei	5121			
	Conturi la bănci în lei			

c) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura datoriilor:

1.074.804 lei	891	=	%	<u>1.074.804 lei</u>
	Bilanț de deschidere		401	646.404 lei
			Furnizori	
			461	428.400 lei
			Debitori diverși	

Bilanțurile întocmite în urma divizării de către partidele politice Beta și Gama se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Beta	Gama, nou-înființată
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE	960.000	600.000
Beta: (ct. 212.01 – 2812.01) = 1.360.000 – 400.000		
Gama: (ct. 212.01)		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	960.000	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 303)	817.800	379.200
Beta: 565.000 + 252.800		
Gama: 379.200		
II. CREANȚE	764.340	-
(Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496)		
Beta: 395.000 – 20.000 + 420.000 – 30.660		
Gama: -		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	254.396	95.604
Beta: 180.000 + 74.396		
Gama: 95.604		
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.836.536	474.804
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	1.734.136	646.404
Beta: 1.303.200 + 430.936		
Gama: 646.404		
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	102.400	(171.600)
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.062.400	428.400
J. CAPITAL ȘI REZERVE	1.062.400	428.400
I. CAPITAL	22.000	12.000
Capital (ct. 101)	22.000	12.000
Beta: 14.000 + 8.000		
Gama: (12.000)		
III. REZERVE (ct. 1068)	1.042.400	404.400
Beta: 772.800 + 269.600		
Gama: 404.400		

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Beta	Gama, nou-înființată
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/DEFICITUL REPORTAT (ct. 1171.01) Beta: 8.000 Gama: 12.000	8.000	12.000
V. EXCEDENTUL/DEFICITUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 1211) Beta: (10.000)	(10.000)	-
CAPITALURI – TOTAL	1.062.400	428.400

EXEMPLUL 2:**Divizarea parțială**

Presupunem un partid politic, Alfa, care se divizează fără să înceteze să existe. **Prin aprobarea protocolului de divizare** de către adunarea generală a membrilor partidului politic, Alfa s-a hotărât ca partidul politic Gama, care se constituie, să preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa.

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile din OMFP nr. 3.103/2017.

Bilanțul partidului politic Alfa care se divizează se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul Alfa
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212.01 – 2812.01) (870.000 – 270.000)	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI	632.000
Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303)	632.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496) (420.000 – 30.660)	389.340
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	170.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.191.340
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	1.077.340
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	114.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	714.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE	714.000
I. CAPITAL	20.000

Denumirea indicatorilor	Partidul Alfa
Capital (ct. 101)	20.000
III. REZERVE (ct. 1068)	674.000
V. EXCEDENTUL/DEFICITUL EXERCITIULUI FINANCIAR ct. 1211 – Sold C	20.000
CAPITALURI – TOTAL	714.000

Cunoaștem că prin **aprobarea protocolului de divizare** de către adunarea generală a membrilor partidului politic s-a hotărât ca partidul politic Gama, care se constituie, să preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa. De asemenea, presupunem că în cadrul acestui protocol s-au aprobat următoarele:

- ◇ clădirea îi va fi predată noului partid politic care se constituie, respectiv Gama. Imobilizările vor fi predate la valoarea contabilă netă;
- ◇ materialele de natura obiectelor de inventar vor fi predate proporțional;
- ◇ datoriile vor fi predate proporțional;
- ◇ restul va fi reglat din contul curent bancar;
- ◇ la partidul politic Gama, nou-înființat, componentele capitalului s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la partidul politic divizat, potrivit hotărârii adunării generale a membrilor partidului politic.

Pe baza datelor de mai sus, un posibil **protocol de divizare** se prezintă astfel:

Specificare	Ce preia partidul politic Gama?
Valoarea totală a activului net	714.000 lei totalul capitalului Alfa x 60% = 428.400 lei
212.01	600.000 lei
303	632.000 lei x 60% = 379.200 lei
461	-
496	-
401	1.077.340 lei x 60% = 646.404 lei
Totalul activului net conform protocolului până la acest moment	600.000 lei + 379.200 lei – 646.404 lei = 332.796 lei
Cât reglăm din contul curent?	428.400 lei – 332.796 lei = 95.604 lei

I. Contabilizarea divizării la partidul politic divizat Alfa:

a) Diminuarea elementelor de natura capitalurilor proprii ca urmare a transferului:

Cunoaștem că la partidul politic Gama componentele capitalului s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la partidul politic divizat, potrivit hotărârii adunării generale a membrilor partidului politic. Astfel, valoarea elementelor de capital preluate de partidul politic Gama sunt:

- ◇ capital = 20.000 lei x 60% = 12.000 lei;
- ◇ alte rezerve = 674.000 lei x 60% = 404.400 lei;
- ◇ rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial = 20.000 lei x 40% = 12.000 lei.

PARTEA IV

<u>428.400 lei</u>	%	=	462	428.400 lei
12.000 lei	101		Creditori diverși	
	Capital			
404.400 lei	1068			
	Alte rezerve			
12.000 lei	1211			
	Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial			

b) Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

» Amortizarea:

270.000 lei	2812.01	=	212.01	270.000 lei
	Amortizarea construcțiilor privind activitățile fără scop patrimonial		Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial	

» Restul elementelor de activ:

1.074.804 lei	892	=	%	<u>1.074.804 lei</u>
	Bilanț de închidere		212.01	600.000 lei
			Construcții pentru activitățile fără scop patrimonial	
			303	379.200 lei
			Materiale de natura obiectelor de inventar	
			5121	95.604 lei
			Conturi la bănci în lei	

c) Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor transferate:

<u>1.074.804 lei</u>	%	=	892	1.074.804 lei
646.404 lei	401		Bilanț de închidere	
	Furnizori			
428.400 lei	462			
	Creditori diverși			

II. Contabilizarea divizării la partidul politic beneficiar Gama nou-constituit, care preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor ale partidului politic Alfa:

a) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura capitalurilor proprii:

428.400 lei	461	=	%	<u>428.400 lei</u>
	Debitori diverși		101	12.000 lei
			Capital	
			1068	404.400 lei
			Alte rezerve	
			1171.01	12.000 lei
			Rezultatul reportat reprezentând excedentul nerepartizat sau deficitul neacoperit privind activitățile fără scop patrimonial	

b) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura activelor:

<u>1.074.804 lei</u>	%	=	891	1.074.804 lei
600.000 lei	212.01		Bilanț de deschidere	
	Construcții			
	pentru activitățile			
	fără scop patrimonial			
379.200 lei	303			
	Materiale de natura			
	obiectelor de inventar			
95.604 lei	5121			
	Conturi la bănci în lei			

c) Preluarea de la partidul politic Alfa a elementelor de natura datoriilor:

1.074.804 lei	891	=	%	<u>1.074.804 lei</u>
	Bilanț de deschidere		401	646.404 lei
			Furnizori	
			461	428.400 lei
			Debitori diverși	

Bilanțurile întocmite în urma divizării de către partidele politice Alfa și Gama se prezintă astfel (în lei):

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Gama, nou-înființată
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. Imobilizări corporale (ct. 212.01)	-	600.000
Alfa: 600.000 – 600.000		
Gama: 600.000		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	-	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 303)	252.800	379.200
Alfa: 632.000 – 379.200		
Gama: 379.200		
II. CREANȚE	389.340	-
(Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 461 – 496)		
Alfa: 420.000 – 30.660		
Gama: -		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	74.396	95.604
Alfa: 170.000 – 95.604		
Gama: 95.604		
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	716.536	474.804
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	430.936	646.404
Alfa: 1.077.340 – 646.404		
Gama: 646.404		

Denumirea indicatorilor	Partidul	
	Alfa	Gama, nou-înființată
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	285.600	(171.600)
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	285.600	428.400
J. CAPITALURI	285.600	428.400
I. CAPITAL	8.000	12.000
Capital (ct. 101) Alfa: 20.000 – 12.000 Gama: 12.000	8.000	12.000
III. REZERVE (ct. 1068) Alfa: 674.000 – 404.400 Gama: 404.400	269.600	404.400
IV. REZULTATUL REPORTAT REPREZENTÂND EXCEDENTUL/ DEFICITUL REPORTAT (ct. 1171.01) Alfa: - Gama: 12.000	-	12.000
V. EXCEDENTUL/DEFICITUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 1211) Alfa: 20.000 – 12.000 Gama: -	8.000	-
CAPITALURI – TOTAL	285.600	428.400

Capitolul 4. Încetarea existenței partidelor politice

Conform art. 43 din Legea partidelor politice nr. 14/2003, un partid politic își **încetează activitatea prin**:

- a) dizolvare, prin hotărâre pronunțată de Curtea Constituțională;
- b) dizolvare, prin hotărâre pronunțată de Tribunalul București;
- c) autodizolvare, hotărâtă de organele competente prevăzute în statut;
- d) reorganizare, în situațiile analizate anterior, respectiv: partidele politice absorbite, partidele politice comasate prin fuziunea prin contopire și partidele politice care s-au reorganizat prin divizare totală și își încetează activitatea.

□ **Dizolvarea prin hotărâre pronunțată de Curtea Constituțională** intervine atunci când un partid politic încalcă următoarele prevederi din Constituția României:

- ◇ Sunt interzise de lege defăimarea țării și a națiunii, îndemnul la război de agresiune, la ură națională, rasială, de clasă sau religioasă, incitarea la discriminare, la separatism teritorial sau la violență publică, precum și manifestările obscene, contrare bunelor moravuri. (art. 30 alin. (7))
- ◇ Partidele sau organizațiile care, prin scopurile ori prin activitatea lor, militează împotriva pluralismului politic, a principiilor statului de drept ori a suveranității, a integrității sau a independenței României sunt neconstituționale. (art. 40 alin. (2))
- ◇ Asociațiile cu caracter secret sunt interzise. (art. 40 alin. (4))

□ **Dizolvarea prin hotărâre pronunțată de Tribunalul București.** Conform art. 45 alin. (1) din Legea nr. 14/2003, un partid politic se dizolvă pe cale judecătorească în următoarele condiții:

- a) Când se constată încălcarea prevederilor Constituției României enumerate mai sus, precum și ale următoarelor prevederi din Legea partidelor politice:
 - ◇ este interzisă afilierea partidelor politice la organizații din străinătate, dacă această afiliere încalcă următoarele valori: militează împotriva respectării suveranității naționale, a independenței și a unității statului, a integrității teritoriale, a ordinii de drept și a principiilor democrației constituționale (art. 3 alin. (3));
 - ◇ partidele politice nu pot organiza activități militare sau paramilitare și nici alte activități interzise de lege (art. 3 alin. (4)).
- b) Când scopul sau activitatea partidului politic a devenit ilicit(ă) ori contrar(ă) ordinii publice.
- c) Când realizarea scopului partidului politic este urmărită prin mijloace ilicite sau contrare ordinii publice.
- d) Când partidul urmărește alt scop decât cel care rezultă din statutul și programul politic ale acestuia.
- e) Ca urmare a inactivității constatate de Tribunalul București. Conform art. 46 alin. (1) din Legea nr. 14/2003, respectiv inactivitatea unui partid politic se poate constata în următoarele situații:
 - ◇ nu a ținut nicio adunare generală timp de cinci ani;
 - ◇ nu a desemnat candidați, singur sau în alianță, în două campanii electorale succesive, cu excepția celei prezidențiale, în minimum 75 de circumscripții electorale în cazul

alegerilor locale, respectiv o listă completă de candidați în cel puțin o circumscripție electorală sau candidați în cel puțin trei circumscripții electorale, în cazul alegerilor parlamentare.

- f) Ca urmare a aplicării art. 26 din Legea nr. 14/2003, care se referă la condițiile de modificare a statutului partidului: în cazul în care modificările nu sunt comunicate sau dacă instanța a respins cererea de încuviințare a modificării statutului, iar partidul politic în cauză acționează în baza statutului modificat, Ministerul Public va solicita Tribunalului București încetarea activității partidului politic și radierea acestuia din Registrul partidelor politice.
- În caz de **autodizolvare**, documentele privitoare la autodizolvarea partidului politic se depun, în termen de cel mult 10 zile, la Tribunalul București, în vederea radierii din Registrul partidelor politice. (Legea nr. 14/2003, art. 47).

IMPORTANT:

Partidele politice care își încetează activitatea ca urmare a reorganizării, autodizolvării sau dizolvării pronunțate prin hotărâri definitive ale instanțelor judecătorești sunt obligate să predea autorităților administrației publice locale, în termen de 30 de zile, spațiile pe care le-au deținut cu contract de închiriere încheiat cu acestea. Spațiile deținute în proprietate vor fi transmise în condițiile legii. (Legea nr. 334/2006, art. 26 alin. (4))

Din punct de vedere contabil, considerăm că operațiunile sunt similare celor din cazul dizolvării societăților, însă cu respectarea prevederilor cuprinse în legea partidelor. Astfel, potrivit documentelor justificative se vor înregistra după natura lor toate operațiunile desfășurate de partid în contextul dizolvării.

Patrimoniul rămas după terminarea acestor operațiuni va fi transferat potrivit statutului partidului respectiv și documentelor întocmite cu această ocazie.

Bibliografie selectivă

1. Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Adriana Florina Popa, *Contabilitatea și fiscalitatea entităților fără scop patrimonial de la A la Z: constituire, funcționare, fuziune și lichidare*, Editura CECCAR, București, 2018.
2. Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, *Contabilitatea operațiunilor de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare*, ediția a V-a, revizuită, Editura CECCAR, București, 2023.
3. Adriana Florina Popa, Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Liviu-Marian Matic, Ileana Nișulescu, Aurelia Ștefănescu, Adriana Tiron-Tudor, *Contabilitatea altor tipuri de entități*, ediția a V-a, revizuită, Editura CECCAR, București, 2023.
4. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
5. Hotărârea Guvernului nr. 10/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 334/2006 privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale, publicată în Monitorul Oficial nr. 55/26.01.2016, cu modificările ulterioare.
6. Hotărârea Guvernului nr. 1.045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, publicată în Monitorul Oficial nr. 24/09.01.2019, cu modificările ulterioare.
7. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial nr. 1.066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare.
8. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
9. Legea locuinței nr. 114/1996, republicată în Monitorul Oficial nr. 393/31.12.1997, cu modificările și completările ulterioare.
10. Legea partidelor politice nr. 14/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 408/10.06.2015.
11. Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată în Monitorul Oficial nr. 345/18.05.2011, cu modificările și completările ulterioare.
12. Legea nr. 334/2006 privind finanțarea activității partidelor politice și a campaniilor electorale, republicată în Monitorul Oficial nr. 446/23.06.2015, cu modificările și completările ulterioare.
13. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
14. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
15. Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, publicată în Monitorul Oficial nr. 599/13.07.2018, cu modificările și completările ulterioare.
16. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009.
17. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

18. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 910/09.12.2015, cu modificările și completările ulterioare.
19. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, publicat în Monitorul Oficial nr. 711/22.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
20. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 450/2016 pentru aprobarea Procedurii de corectare a erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și raportările contabile anuale depuse de operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial nr. 274/12.04.2016, cu modificările și completările ulterioare.
21. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.103/2017 privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial nr. 984/12.12.2017, cu modificările și completările ulterioare.
22. Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.240/2021 privind unele prevederi aplicabile persoanelor care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, publicat în Monitorul Oficial nr. 999/20.10.2021.
23. Ordinul ministrului finanțelor nr. 4.268/2022 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 22/09.01.2023.

ISBN 978-606-580-178-3

