

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

# Sfatul Consilierului

Inventarierea patrimoniului

**GRATUIT!**

Recomandări și atenționări  
ale specialiștilor **EXCLUSIV**  
pentru abonați!

# Inventarierea patrimoniului

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Efectuarea inventarierii patrimoniului este o obligație reglementată prin art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii sunt prevăzute în anexa care face parte integrantă din Ordinul nr. 2.861/2009.

## Important!

Inventarierea patrimoniului este o obligație ce revine atât persoanelor juridice, cât și persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri și care au obligația să conducă contabilitate în partidă simplă.

Potrivit Legii contabilității (Legea nr. 82/1991, republicată cu toate modificările și completările ulterioare) au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute următoarele persoane:

- Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice care au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității;
- Instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial care au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară;
- Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute mai sus, cu sediul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate și care au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit Legii contabilității;
- Organismele de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislația pieței de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat și alte entități organizate pe baza Codului civil care au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară;
- Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venit, definite de Codul fiscal, și ale căror venituri sunt determinate în sistem real care au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, potrivit reglementărilor contabile emise în acest sens, cu excepția situației în care în legislația fiscală se prevede altfel.

Inventarierea se efectuează:

- la începutul activității;
- cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar;
- în cazul fuziunii, divizării sau lichidării societății;
- în alte situații prevăzute de lege, cum ar fi:
  - la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
  - ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
  - ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
  - cu prilejul reorganizării gestiunilor;
  - ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
  - în alte cazuri prevăzute de lege.

### **Sanctiuni pentru nerespectarea obligației de a efectua inventarierea**

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicate, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la efectuarea inventarierii constituie contravenție, conform art. 41 pct. 2 lit. d) din Legea contabilității și se sancționează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei conform art. 42 alin. (1) din Lege.

Prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare constituie contravenție, conform art. 41 pct. 2 lit. d) din Legea contabilității și se sancționează cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei conform art. 42 alin. (1) din lege.

Mai mult, art. 272<sup>1</sup> litera b) din Legea societăților comerciale stipulează că se pedepsește cu închisoare de la un an la 5 ani fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societății care încasează sau plătește dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsa situației financiare anuale sau contrar celor rezultate din aceasta.

În situația în care nu se efectuează inventarierea patrimoniului considerăm ca nu poate fi stabilită situația reală a patrimoniului entității/societății și nici rezultatul/profitul real al perioadei.

Rezultatele inventarierii se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Lipsurile și pierderile definitive sau probabile rezultate în urma inventarierii pot afecta semnificativ rezultatul contabil și, în lipsa înregistrării acestor pierderi, dividendele distribuite ar putea fi reconsiderate ca fiind plătite din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite.

### **Comisia de inventariere**

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisiile de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele răspunzătoare pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu:

- componența comisiei (numele președintelui și ale membrilor comisiei),
- modul de efectuare a inventarierii,
- metoda de inventariere utilizată,
- gestiunea supusă inventarierii,
- data de începere și de terminare a operațiunilor.

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 revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

În condițiile în care entitățile nu au niciun salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către administratori.

Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală, numită prin decizie scrisă, emisă de persoanele răspunzătoare pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere. Comisia centrală de inventariere are sarcina să organizeze, să instruiască, să supravegheze și să controleze modul de efectuare a operațiunilor de inventariere. Comisia centrală de inventariere răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale.

Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, care să asigure efectuarea corectă și la timp a

inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.

**Notă:**

Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se pot efectua atât cu salariați proprii, cât și pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice sau fizice cu pregătire corespunzătoare.

**Important!**

Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective și nici auditorii interni sau statutari. 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.

**Atenție!**

Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate și numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit.

**Măsuri organizatorice**

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere, impuse de Ordinul nr. 2.861 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii sunt următoarele:

- Declarația gestionarului – înainte de începerea operațiunii de inventariere 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 (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
  - a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
  - deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
  - are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul și data ultimului document de intrare/ieșire a bunurilor în/din gestiune.

Declarația se datează și se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor și de către comisia de inventariere.

Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere.

- Identificarea spațiilor – comisia de inventariere trebuie să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate.
- Sigilarea spațiilor – comisia de inventariere trebuie să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea.

Atunci când bunurile supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite sau gestiunea are mai multe căi de acces, membrii comisiei care efectuează inventarierea trebuie să sigileze toate aceste locuri și căile lor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea, care se sigilează numai în cazul când inventarierea nu se termină într-o singură zi.

La reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact. În caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces-verbal de constatare, care se semnează de către comisia de inventariere și de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate în locuri special amenajate (fișete, casete, dulapuri etc.), încuiate și sigilate.

Președintele comisiei de inventariere răspunde de operațiunea de sigilare.

- Bararea și semnarea fișelor de magazie – comisia de inventariere trebuie 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 sau ieșiri 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.
- Verificarea instrumentelor și a aparatelor de măsură sau de cântărire, după caz – comisia de inventariere trebuie să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare.
- Sistarea operațiunilor de intrare-ieșire – pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieșire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective „primit în timpul inventarierii” sau „eliberat în timpul inventarierii”, după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

- Stabilirea programului inventarierii – pe toată durata inventarierii, programul și perioada inventarierii se afișează la loc vizibil.

În cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea și comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea.

Aceste persoane au obligația să îl încunoștințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere. Dacă gestionarul nu se prezintă nici de această dată la locul, data și ora fixate, inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezența reprezentantului său legal sau a altei persoane, numite prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe gestionar.

## Documente

Documentele care se întocmesc cu ocazia inventarierii generale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii sunt prevăzute de O.M.F.P. nr. 2.634 /2015 privind documentele financiar-contabile.

*Listă de inventariere cod 14-3-12*

*Listă de inventariere cod 14-3-12/b*

*Listă de inventariere (pentru gestiuni global-valorice) cod 14-3-12/a*

Lista de inventariere servește ca:

- document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile entității;
- document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri, materiale) și a altor valori (elemente de trezorerie etc.);
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate a plusurilor și minusurilor constatate;
- document pentru întocmirea Registrului-inventar;

- document pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere/pierdere de valoare;
- document centralizator al operațiunilor de inventariere.

Se întocmește la locurile de depozitare, anual sau în situațiile prevăzute de dispozițiile legale, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile entității și separat pentru cele aparținând altor entități, aflate asupra personalului entității la data inventurierii, primite pentru prelucrare etc. și se semnează de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar.

În cazul bunurilor primite în custodie și/sau consignație, pentru prelucrare etc., o copie a Listei de inventariere se înaintează entității care deține bunurile respective.

Listele de inventariere întocmite pentru bunurile aparținând altor entități trebuie să conțină, pe lângă elementele comune (felul materialului sau produsului finit, cantitatea, valoarea etc.), numărul și data actului de predare-primire.

### **Registrul-inventar (cod 14-1-2)**

Conform punctului 46 din Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, Registrul-inventar (cod 14-1-2) 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, potrivit legii.

Registrul-inventar se completează pe baza inventurierii faptice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în Registrul-inventar au la baza listele de inventariere sau alte documente care justifică natura acestor elemente existente la sfârșitul exercițiului financiar.

În situația inventurierii unor gestiuni pe parcursul anului, 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 inventurierii și data încheierii exercițiului financiar.

### **Inventariere la începutul activității**

La începutul activității entității, inventurierea are ca scop principal stabilirea și evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aport la capitalul entității. Elementele de natura activelor care constituie aport la capitalul social al entităților și la patrimoniul instituțiilor publice se înscriu în registrul-inventar, grupate pe conturi.

### **Inventariere în cazul companiilor care vor să distribuie dividende trimestrial**

Prin Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției, s-a introdus posibilitatea repartizării trimestriale a profitului către acționari sau asociați, în mod opțional, în cursul exercițiului financiar, în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare, respectiv pe baza situațiilor financiare interimare aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, după caz.

Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice care au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Situațiile financiare interimare întocmite potrivit art. 28 alin. (8<sup>1</sup>) din Legea contabilității modificată sunt supuse auditului, în situația în care persoanele care le întocmesc au obligația de auditare statutară a situațiilor

financiare anuale sau optează pentru auditarea acestora, potrivit legii. De asemenea, situațiile financiare interimare sunt supuse verificării de către cenzori în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori, potrivit legii.

Prin Ordinul nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile au fost reglementate situațiile financiare interimare.

Situațiile financiare interimare reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar.

În baza noilor reglementări, entitățile care au optat, potrivit legii, pentru repartizarea trimestrială de dividende întocmesc situații financiare interimare formate din situația poziției financiare și situația rezultatului global.

Aceste componente au aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale întocmite conform prezentelor reglementări.

Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulativ de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Situațiile financiare interimare se întocmesc utilizând politicile contabile aplicate de entitate la data întocmirii acestora. Situațiile financiare interimare sunt însoțite de politicile contabile semnificative.

Referitor la inventariere, art. III din Ordinul nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile impune obligația efectuării inventarierii.

În vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare interimare se întocmesc pe baza bilanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

### **Inventarierea patrimoniului la final de an**

În vederea întocmirii situațiilor financiare se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

#### **Notă:**

Entitățile care, potrivit legii contabilități, au stabilit exercițiul financiar diferit de anul calendaristic organizează și efectuează inventarierea anuală astfel încât rezultatele acestora să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar stabilit.

### **Inventarierea elementelor bilanțiere**

Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț, respectiv bilanțul prescurtat, și în contul de profit și pierdere.

În situațiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Aceleași reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

În înțelesul reglementărilor contabile, valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare, iar valoarea de inventar a unui activ reprezintă valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere.

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, conform punctului 84 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

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.

Potrivit principiului prudenței, enunțat la punctul 51 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, la întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special:

- în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- sunt recunoscute deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

De asemenea, trebuie recunoscute toate datoriile previzibile și pierderile potențiale care au apărut în cursul exercițiului financiar respectiv sau în cursul unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia.

#### **Inventarierea imobilizărilor**

**Inventarierea imobilizărilor necorporale** se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică 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.

**Inventarierea terenurilor** se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente, potrivit legii.

**Clădirile** se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora.

**Construcțiile și echipamentele speciale** cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate și altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora.

**Imobilizările corporale** care, în perioada inventarierii, se află în afara entității (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, mașinile de forță și utilajele energetice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare și mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate.

**Imobilizările necorporale și corporale, aflate în curs de execuție**, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului:

- denumirea obiectului;
- valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii;
- materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări pe liste separate.

**Investițiile puse în funcțiune total sau parțial**, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere distincte.

**Lucrările de investiții care nu se mai execută**, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere distincte, menționându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare ori abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii, conform punctului 85 din Reglementările contabile.

Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, prin utilizarea uneia dintre următoarele metode:

- Prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă:

6811	=	28xx
„Cheltuieli de exploatare privind deprecierea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările”

- Prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora:

6813	=	29xx
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare imobilizărilor”

**Notă:**

În cazul în care, în perioadele anterioare, au fost constituite deja ajustări pentru depreciere, ajustările constituite inițial vor fi majorate sau diminuate pentru reflectarea corectă a rezultatului inventarierii sau vor fi anulate dacă respectivele ajustări au rămas fără obiect sau a fost remediată situația care le-a generat.

- Majorarea ajustărilor constituite în perioadele anterioare se înregistrează:

6813	=	29xx
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”

- Diminuarea sau anularea ajustărilor se reflectă în contabilitate prin recunoașterea unui venit:

29xx	=	7813
„Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere, evaluatorii autorizați, potrivit legii, sau personalul entității pot utiliza diferite metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate, conform punctului 87 din Reglementările contabile.

Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare, conform punctului 91 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Acest tip de imobilizări se prezintă în Situațiile financiare la valoarea de intrare (Soldul conturilor din Grupa 26 „Imobilizări financiare”) din care se scad ajustările cumulate pentru pierderile de valoare (Soldul contului 296 „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”).

Operațiunile de regularizare care se fac la evaluarea imobilizărilor financiare sunt:

- Constituirea sau suplimentarea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare:

686	=	296
„Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare”		„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

- Diminuarea sau anularea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare:

296	=	786
„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		„Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare”

### Inventarierea stocurilor

**Stabilirea stocurilor** faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.

La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție și de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz.

Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră și balastieră, produse agricole și alte materiale similare, ale căror cântărire și măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidențierii acestora pe formații și locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate și comparate cu datele din evidența tehnico-operativă, precum și cu cele din evidența contabilă.

Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrație, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în liste de inventariere distincte.

## Sfatul Consilierului

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând terților se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere.

Bunurile aflate în expediție se inventariază de către entitățile furnizoare, iar bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de entitatea cumpărătoare și se înscriu în liste de inventariere distincte.

În cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor.

Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate, conform punctului 88 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

- În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere:

6814	=	39x
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție”

### Notă:

În cazul în care, în perioadele anterioare, au fost constituite deja ajustări pentru depreciere, ajustările constituite inițial vor fi majorate sau diminuate pentru reflectarea corectă a rezultatului inventarierii sau vor fi anulate dacă respectivele ajustări au rămas fără obiect sau a fost remediată situația care le-a generat.

- Majorarea ajustărilor constituite în perioadele anterioare se înregistrează:

6814	=	39x
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție”

- Dacă în urma evaluării se constată că este necesară diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs se efectuează înregistrarea:

39x	=	7814
„Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

### Inventarierea creanțelor și a obligațiilor față de terți

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise.

**Notă:**

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor și obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, conform punctului 89 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

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.

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

- Dacă sunt identificate **creanțele incerte**, acestea se vor înregistra în contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu”:

4118	=	4111
„Clienți incerti sau în litigiu”		„Clienți”

- Și, concomitent, se constituie ajustări pentru pierdere de valoare:

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

- Pe baza unor noi informații obținute, în cazul în care probabilitatea de încasare crește față de estimările anterioare, se diminuează sau se anulează ajustările pentru depreciere prin reluare la venituri:

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

Cheltuielile înregistrate în contul 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” sunt deductibile în condițiile reglementate de art. 26 din Codul fiscal.

**Notă:**

Prin Ordinul nr. 2.493/2019, în Planul de conturi general cuprins la punctul 594 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare, se introduc conturile:

- 490 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”
- 4901 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor” (P)
- 4902 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestărilor de servicii” (P)
- 4903 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale” (P)
- 4904 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale” (P)
- 6818 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”
- 7818 „Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”.

## Sfatul Consilierului

- Valoarea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor se evidențiază în contabilitate astfel:

6818	=	490x
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”

- Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor se evidențiază în contabilitate astfel:

490x	=	7818
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor”

**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. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

- Evidențierea diferenței nefavorabile generate de scăderea cursului valutar:

6651/668	=	4111
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” / „Alte cheltuieli financiare”		„Clienți”

- Evidențierea diferenței favorabile generate de creșterea cursului valutar:

4111	=	7651/768
„Clienți”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” / „Alte venituri financiare”

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.

Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

**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. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

- Evidențierea diferenței favorabile generate de scăderea cursului valutar:

401	=	7651/768
„Furnizori”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” / „Alte venituri financiare”

- Evidențierea diferenței nefavorabile generate de creșterea cursului valutar:

6651/668	=	401
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută” / „Alte cheltuieli financiare”		„Furnizori”

### **Inventarierea disponibilităților bănești**

**Disponibilitățile bănești**, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivale, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria entităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilitățile aflate în conturi la bănci sau la unitățile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea entității.

#### **Important!**

Extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi bancară, puse la dispoziție de instituțiile de credit și unitățile Trezoreriei Statului, vor purta ștampila oficială a acestora.

Disponibilitățile în lei și în valută din casieria entității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate.

**Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung** se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit), cu respectarea legislației în vigoare.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creșă, a tichetelor de vacanță, a bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală, cu excepția timbrelor cu valoare filatelice.

Inventarierea timbrelor filatelice se efectuează potrivit procedurii elaborate în acest scop de către administratorii entităților care le au în evidență.

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivale, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria unităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale, conform punctului 90 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

- Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar:

5xx	=	7651
„Conturi de trezorerie”		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”

sau:

6651	=	5xx
„Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		„Conturi de trezorerie”

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, a bunurilor cantitative fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală.

În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare, conform punctului 91 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

- Constituirea ajustărilor pentru depreciere:

686	=	59x
„Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare”		„Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie”

- În situația în care au fost efectuate ajustări, iar valoarea acestora nu mai corespunde situației prezente, se procedează la diminuare sau anulare:

59x	=	786
„Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie”		„Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare”

### Plusuri și minusuri la inventar

În primul rând, din punct de vedere contabil, la stabilirea valorii de inventar se va aplica **principiul prudenței**. Acest lucru înseamnă că, dacă se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate, iar dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în lista de inventariere corespunzătoare se înscrie valoarea de inventar.

Plusurile sau minusurile constatate cu ocazia inventarierii patrimoniului vor fi tratate din punctul de vedere al deductibilității și incidenței asupra TVA conform prevederilor Legii nr. 227/2015 și H.G. nr. 1/2016 privind Codul fiscal și Normele sale metodologice de aplicare, cu toate modificările și completările lor ulterioare. Prin urmare, rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, cu respectarea prevederilor Codului fiscal.

Potrivit punctului 75 alin. (1) lit. d) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

În acest caz, valoarea justă se substituie costului de achiziție.

Dacă luăm ca exemplu stocurile de mărfuri, potrivit Reglementărilor contabile, în debitul contului 371 „Mărfuri” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit, în contrapartidă cu 607 „Cheltuieli privind mărfurile” sau 758 „Alte venituri din exploatare”.

În cazul mărfurilor, contrapartida o constituie contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, în cazul plusurilor la inventar, și 758 „Alte venituri din exploatare”, în cazul mărfurilor primite cu titlu gratuit.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că un plus la inventar poate fi rezultatul unei descărcări a gestiunii eronate, dacă se cunoaște faptul că dintr-o eroare nu s-au înregistrat mărfuri primite cu titlu gratuit.

- În aceasta situație, plusul la inventar este contabilizat ca un minus de ieșiri:

607	=	371	(suma cu minus)
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

sau:

371	=	607	(suma cu plus)
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Cheltuieli privind mărfurile”	

Dacă luăm ca exemplu stocurile de produse, potrivit reglementărilor contabile, în debitul contului de produse ( de ex. 345 „Produse finite” sau 347 „Produse agricole”) se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a produselor intrate în gestiune și plusurile la inventar, în contrapartidă cu 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

- Plusul la inventar este contabilizat ca un minus de ieșiri:

711	=	345	(suma cu minus)
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

- Dacă plusul la inventar este generat de înregistrarea eronată a intrărilor, acesta poate fi contabilizat ca un plus la intrări:

345	=	711	
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

### De reținut!

Lipsurile din gestiune nu au întotdeauna efectul scoaterii din patrimoniu a bunurilor. În vederea stabilirii unui tratament contabil corect în cazul plusurilor la inventar, se vor avea în vedere conținutul economic al operațiunilor, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă. De cele mai multe ori, plusurile la inventar sunt generate de descărcări de gestiune eronate (de exemplu, dintr-o eroare, se scot din gestiune mai puține mărfuri vândute, caz în care se înregistrează corectarea descărcării de gestiune), ori de deprecieri reversibile (de exemplu, în cazul comerțului cu produse lichide al căror volum se modifică în funcție de temperaturi, caz în care fie nu se recunoaște plusul în evidența contabilă, fie se anulează ajustările pentru depreciere constituite anterior).

### Compensarea lipsurilor cu eventualele plusuri

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infrațiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.

### Important!

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 datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

### Minusuri neimputabile

Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmării decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

Lipsuri neimputabile pot fi, de exemplu, cele generate de calamități naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. Simpla constatare a unor produse lipsă, fără a stabili cauza, este o lipsă imputabilă.

#### Exemplu:

Cu ocazia inventarierii patrimoniului se constată că un stoc de marfă este expirat. Cunoscând faptul că bunurile nu au fost asigurate, se procedează la scoaterea acestora din patrimoniu:

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile astfel înregistrate în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform art. 25 alin. (4) litera c) din Codul fiscal.

Pentru bunurile expirate nu se ajută TVA dedusă la achiziție conform art. 304 alin. (2) din Codul fiscal deoarece se face dovada distrugerii prin predarea deșeurilor către un colector autorizat.

#### Notă:

Condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.

### Minusuri imputabile

În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.

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, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

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.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor

relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Conform punctului 4 din Normele metodologice ale Codului fiscal, în sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Astfel, considerăm că nu va fi suficient ca stocurile lipsă neimputabile să fie trecute pe cheltuieli nedeductibile și să se colecteze TVA. Trebuie să se determine cauza lipsei și să se aplice tratamentul corespunzător.

În cazul lipsurilor imputabile:

- cheltuielile cu scoaterea din gestiune a bunurilor sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pentru că sunt aferente activității economice (se vor obține venituri din despăgubiri);
- valoarea imputației se face la prețul de înlocuire a bunurilor, ce cuprinde prețul actual de aprovizionare a bunurilor și eventuale cheltuieli de transport și manipulare, la care se adaugă TVA, conform pct. 40 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 2.861/2009. Sumele imputate nu sunt considerate operațiuni în sfera TVA;
- TVA dedusă la achiziție se ajustează conform art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

#### Exemplu:

Cu ocazia inventarierii patrimoniului se constată că un stoc de marfă este degradat din cauza depozitării necorespunzătoare. Deoarece în atribuțiile de serviciu ale gestionarului se regăsește obligația depozitării corespunzătoare a bunurilor, acesta își recunoaște culpa și acceptă plata imputației.

Se întocmește o notă de constatare și se evaluează paguba la valoarea de înlocuire plus TVA a stocului.

- Bunurile se scot din patrimoniu la valoarea înscrisă în contabilitate:

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

- Se ajustează TVA dedusă la momentul achiziției:

635	=	4426
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA deductibilă”

- Se înregistrează imputația pe baza Deciziei de imputare:

461	=	7581	12.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”	

#### De reținut!

Răspunderea gestionării bunurilor în cazul în care nu există alt gestionar o are administratorul societății. În cazul în care bunurile lipsă nu sunt imputate altei persoane (de exemplu unui salariat), nu poate fi prezentată dovada că au fost distruse sau o altă explicație pentru lipsa acestora, bunurile ar putea fi reîncadrate de organele fiscale ca venituri în natură primite de administrator. O situație mai gravă ar fi dacă organele fiscale ar constata că bunurile lipsă au fost de fapt vândute fără a fi recunoscute în contabilitate veniturile și TVA aferentă la data vânzării.