

CAPITOLUL 2

METODA CONTABILITĂȚII

2.1. Definirea metodei contabilității

*2.2. Bilanțul – mijloc de reprezentare a patrimoniului.
Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil (prima treaptă a metodei contabilității)*

2.3. Contul- mijloc de înregistrare a evenimentelor și tranzacțiilor. Sistemul de conturi (treapta a doua a metodei contabilității).

2.4. Calcule periodice de sinteză (treapta a treia a metodei contabilității)

DEFINIREA METODEI CONTABILITĂȚII

Metoda contabilității reprezintă demersul rațional de abordare a obiectului contabilității pe baza unui ansamblu de principii, mijloace și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă asupra poziției financiare și a performanțelor unei entități.

DEFINIREA METODEI CONTABILITĂȚII

Contabilitatea, desemnată de lege ca „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea desfășurată



trebuie să asigure „înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”.

PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII

Pentru realizarea acestor obiective, contabilitatea utilizează o serie procedee și instrumente. În timp ce procedeul reprezintă „mijlocul folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat, modul de a proceda”, instrumentul reprezintă „unealta, aparatul cu ajutorul căruia se efectuează o anumită operație”

Procedeele utilizate pentru cunoașterea obiectului contabilității se pot grupa astfel:

- procedee comune disciplinelor economice;
- procedee specifice metodei contabilității.

Categorii de procedee

**Procedee comune
disciplinelor economice:**
documentarea, evaluarea,
calculația și inventarierea.

**Procedee specifice
(proprie) metodei
contabilității:** bilanțul,
contul, balanțele de verificare
etc.

PROCEDEE COMUNE DISCIPLINELOR ECONOMICE

DOCUMENTAREA

- constă în identificarea faptelor și fenomenelor ce urmează a face obiectul reflectării în contabilitate din documentele care atestă desfășurarea acelor fapte și fenomene. Dealtfel, Legea contabilității a statuat obligativitatea fundamentării și justificării consemnărilor în contabilitate pe bază de documente economice înregistrate în contabilitate pe bază de documente.

EVALUAREA

- este procedeul prin care toate elementele și operațiunile patrimoniale trebuie să fie reflectate în contabilitate în etalon monetar. Prin evaluare se realizează aducerea la un numitor comun a tuturor elementelor patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea și compararea acestora.

PROCEDEE COMUNE DISCIPLINELOR ECONOMICE

CALCULAȚIA

- este strâns legată de evaluare în sensul că elaborarea informațiilor referitoare la poziția financiară și performanțele întreprinderii, precum și a celorlalte informații pe care trebuie să le furnizeze contabilitatea presupune utilizarea unor algoritmi de calcul. Aceste calcule sunt posibile numai în condițiile în care faptele și fenomenele cercetate de contabilitate sunt evaluate.

INVENTARIEREA

- este procedeul care permite cunoașterea situației reale a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii unei entități și identificarea eventualelor neconcordanțe între situația faptică și cea deja consemnată în contabilitate.

PROCEDEE SPECIFICE METODEI CONTABILITĂȚII

BILANȚUL – se poate vorbi de două tipuri de bilanț, și anume de un *bilanț didactic* sau *de situație* și de bilanțul ce constituie o componentă a situațiilor financiare anuale.

Bilanțul didactic cuprinde două părți: activ și pasiv. El asigură, prin modul cum este conceput, dubla reflectare a materiei contabile, respectiv a valorilor ce compun patrimoniul unei entități economico-sociale.

În cadrul așa-numitului bilanț didactic, elementele de mijloace figurează în partea numită *activ*, iar elementele de resurse figurează în cealaltă parte numită *pasiv*. Activul didactic nu cuprinde, însă, numai mijloace, după cum pasivul didactic nu cuprinde numai resurse.

PROCEDEE SPECIFICE METODEI CONTABILITĂȚII

CONTUL - reprezintă un mijloc de calcul al contabilității care consemnează existentul inițial și modificările ulterioare ale unei substanțe de avere determinate.

Prin planurile generale de conturi au fost fixate conturi care să reflecte situația și modificările suferite de toate elementele (inclusiv cele în afara bilanțului, adică valori care nu se regăsesc în active și pasive) care fac obiect de studiu pentru contabilitate.

Totalitatea conturilor utilizate în contabilitate în scopul cunoașterii obiectului său de studiu formează sistemul conturilor. Cea mai mare parte a conturilor funcționează după principiul dublei înregistrări

PROCEDEE SPECIFICE METODEI CONTABILITĂȚII

Informațiile furnizate de conturi trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor (care nu au întotdeauna pregătire contabilă) într-o formă accesibilă, ceea ce presupune o serie de prelucrări în urma cărora se obțin sinteze contabile. Unele dintre acestea se obțin prin prelucrarea datelor furnizate de toate conturile, iar altele prin prelucrarea datelor furnizate de o parte de conturi.

O sinteză contabilă reprezentativă din prima categorie o constituie **balanța de verificare** care, practic, realizează legătura dintre cont și bilanțul ce constituie componentă a situațiilor financiare anuale.

PROCEDEE SPECIFICE METODEI CONTABILITĂȚII

BALANȚELE DE VERIFICARE

Prin intermediul balanței de verificare sunt centralizate informațiile referitoare la situația și modificările tuturor elementele de activ, de pasiv, de venituri și de cheltuieli, existând posibilitatea de a exercita un control asupra prelucrării datelor în contabilitate.

BILANȚUL, ca sinteză contabilă, este procedeul care încheie un ciclu de înregistrări contabile dintr-o perioadă de gestiune (trimestru, semestru sau an) și, pe baza informațiilor pe care le conține, demarează un nou ciclu de prelucrare a datelor în contabilitate.

2.2. Bilanțul – mijloc de reprezentare a patrimoniului.

Reprezentarea mișcărilor de valori ca un bilanț mobil
(prima treaptă a metodei contabilității)

2.2.1. Conceptele de activ, pasiv, datorii și capitaluri proprii

2.2.2. Principii și convenții contabile

2.2.3. Reguli de evaluare a elementelor patrimoniale

2.2.4. Tipuri de influențe ale operațiunilor asupra bilanțului.

NOȚIUNILE DE BILANȚ, ACTIV ȘI PASIV

Bilanțul este acel calcul de sinteză al contabilității care prezintă la un moment dat, exprimată în bani, situația economico-financiară a unui perimetru contabil punând față în față activul cu pasivul.

Activul este, deci, acea parte a bilanțului în care sunt reflectate mijloacele și posturile rectificative asupra resurselor (posturi rectificative de activ contra pasiv).

Pasivul este partea bilanțului în care sunt reflectate resursele și posturile rectificative asupra mijloacelor (posturi rectificative de pasiv contra activ)

NOȚIUNILE DE BILANȚ, ACTIV ȘI PASIV

Fiind vorba de aceeași substanță reflectată din puncte de vedere distincte este firesc să avem echilibrul: **MIJLOACE = RESURSE**

Dar, pentru că evaluarea materiei contabile ca mijloace se face independent de evaluarea materiei contabile ca resurse, putem avea situațiile:

când: $\text{MIJLOACE} < \text{RESURSE}$

intervin *posturile rectificative asupra resurselor*, astfel că echilibrul este dat de relația: **$\text{MIJLOACE} + \text{Posturi rectificative asupra resurselor} = \text{RESURSE}$** .

când: $\text{MIJLOACE} > \text{RESURSE}$

intervin *posturile rectificative asupra mijloacelor*, astfel că echilibrul este stabilit conform relației: **$\text{MIJLOACE} = \text{RESURSE} + \text{Posturi rectificative asupra mijloacelor}$** .

STRUCTURAREA POSTURILOR ÎN BILANȚ

Activ	Pasiv
<ul style="list-style-type: none">▪ Active imobilizate<ul style="list-style-type: none">➤ Imobilizări necorporale➤ Imobilizări corporale➤ Imobilizări financiare▪ Active circulante<ul style="list-style-type: none">➤ Active circulante materiale (stocuri și producție în curs de execuție)➤ Active circulante în decontare (creanțe)➤ Active circulante de trezorerie▪ Posturi rectificative asupra resurselor (de activ contra pasiv)	<ul style="list-style-type: none">▪ Capitaluri proprii▪ Datorii<ul style="list-style-type: none">➤ Datorii pe termen lung➤ Datorii pe termen scurt▪ Posturi rectificative asupra mijloacelor (de pasiv contra activ)

POSTURILE RECTIFICATIVE

*Posturile
rectificative asupra
resurselor (de activ
contra pasiv) sunt:*

- *Repartizarea profitului;*
- *Prime privind rambursarea obligațiunilor ;*
- *Acțiuni proprii.*

*Posturile
rectificative
asupra mijloacelor
(de pasiv contra
activ) sunt:*

- *Amortizări privind imobilizările (necorporale și corporale) ;*
- *Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor ;*
- *Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție ;*
- *Ajustări pentru deprecierea creanțelor;*
- *Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.*

ECHILIBRU BILANȚIER

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

Din definiția contabilității de “activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice”

rezultă echilibrul:

$$\text{ACTIVE} = \text{DATORII} + \text{CAPITALURI PROPRII}$$

NOȚIUNILE DE ACTIV, DATORII ȘI CAPITALURI PROPRII

*Un **activ** reprezintă „o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil”.*

*O **datorie** reprezintă „o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice”.*

***Capitalul propriu** constituie „interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale”.*

CONCEPTELE DE VENITURI ȘI CHELTUIELI



CHELTUIELILE reprezintă sumele ori valorile plătite sau de plătit în cursul unei perioade ca eforturi concretizate în: consumuri de materii prime, materiale și alte bunuri care dispar în urma procesului de producție, prestării de servicii sau cele legate de salarii și contribuții sociale, amortizări etc.



VENITURILE sunt efecte ale eforturilor făcute de întreprindere. Ele reprezintă *resurse reproduse* și care aparțin unității, consemnate în urma vânzării de bunuri sau prestării de servicii, precum și atunci când unitatea obține bunuri din producția proprie.




DEFINIȚIA CHELTUIELILOR POTRIVIT REGLEMENTĂRILOR CONTABILE

constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile

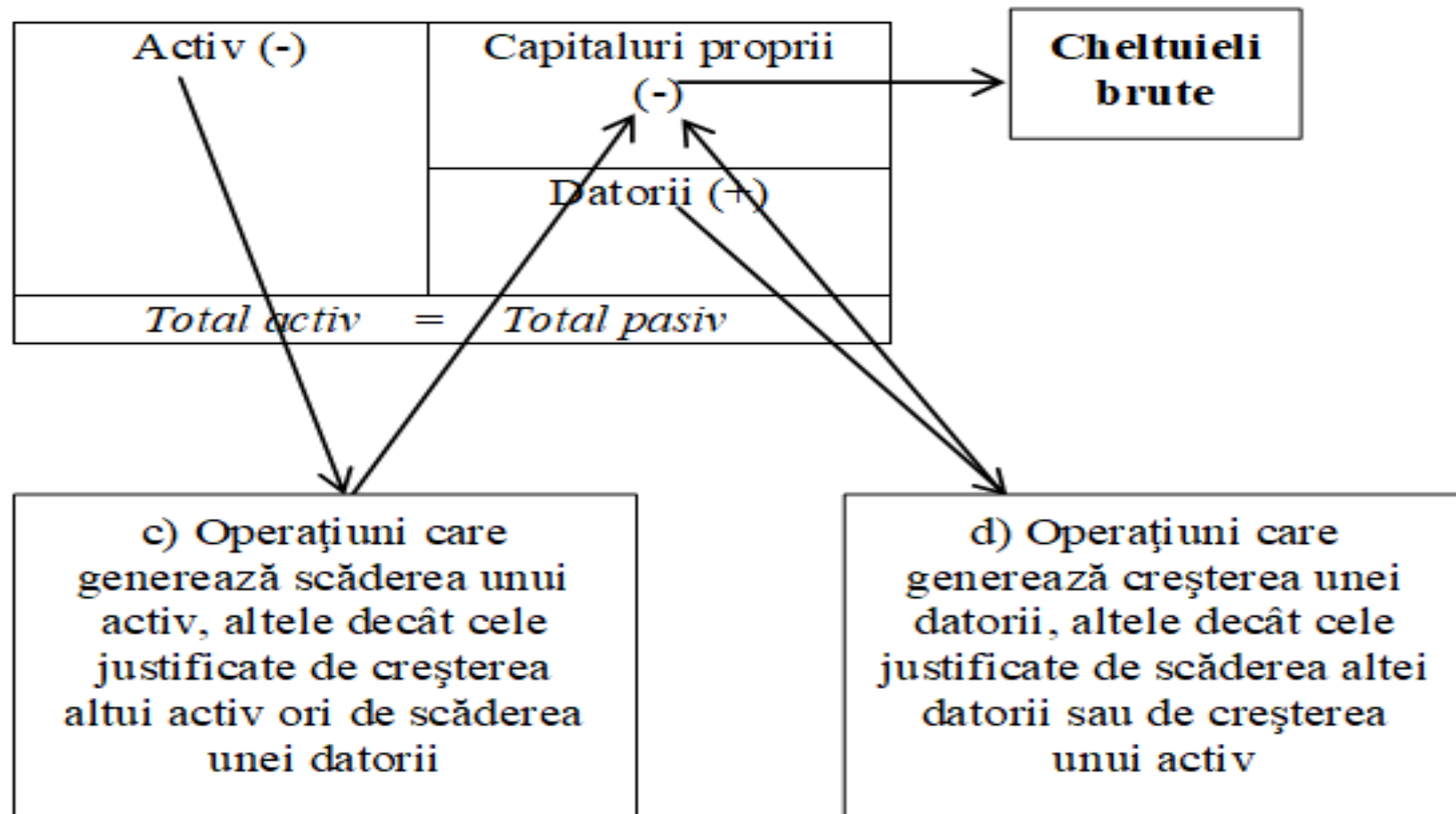


sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor



care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Recunoașterea cheltuielilor



DEFINIȚIA VENITURILOR POTRIVIT REGLEMENTĂRILOR CONTABILE

*reprezintă creșteri ale beneficiilor
economice înregistrate pe parcursul
perioadei contabile*

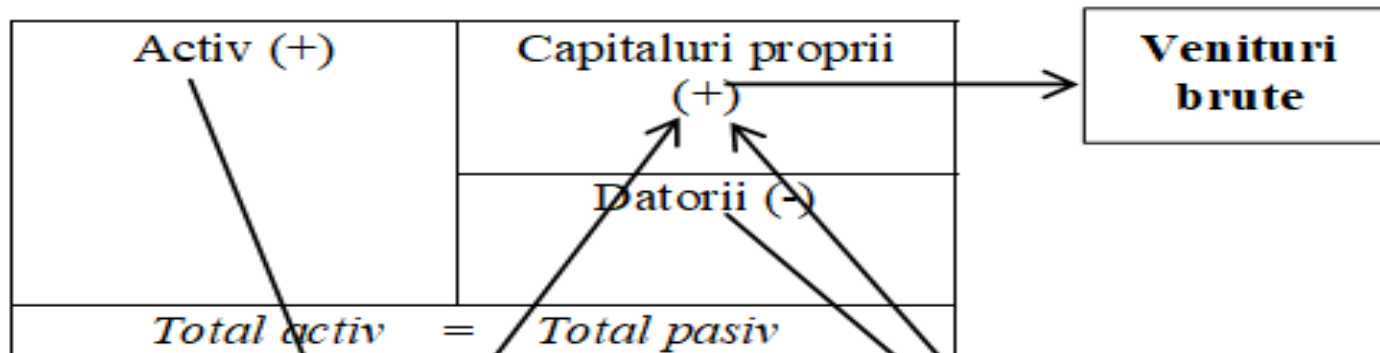


*sub formă de intrări sau creșteri ale
activelor ori descreșteri ale datoriilor,*



*care se concretizează în creșteri ale
capitalului propriu, altele decât
cele rezultate din contribuții ale
acționarilor.*

Recunoașterea veniturilor



a) Operațiuni care generează creșterea unui activ, altele decât cele justificate de scăderea altui activ sau de creșterea unei datorii

b) Operațiuni care generează scăderea unei datorii, altele decât cele justificate de creșterea altei datorii sau de scăderea unui activ

PRINCIPII ȘI COVENȚII CONTABILE

Metoda contabilității se bazează, între altele, și pe o serie de principii generale și normative privind modul cum trebuie studiat obiectul. Conform OMFP nr. 1802/2014, elementele prezentate în situațiile financiare anuale sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile contabile generale, a căror respectare ar trebui să conducă la obținerea unei imagini fidele asupra poziției financiare și performanțelor unei entități economice.

PRINCIPII CONTABILE

(potrivit reglementărilor românești)

1. *Principiul continuității activității*

2. *Principiul permanenței metodelor*

3. *Principiul prudenței*

4. *Principiul contabilității de angajamente*

5. *Principul intangibilității*

PRINCIPII CONTABILE

(potrivit reglementărilor românești)- continuare

6. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv

7. Principiul necompensării

8. Principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză

9. Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție

10. Principiul pragului de semnificație

PRINCIPIUL CONTINUITĂȚII ACTIVITĂȚII

Acest principiu pornește de la premisa că firma își va continua activitatea în viitorul previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere semnificativă a activității.

O entitate nu va întocmi situațiile financiare anuale pe baza continuității activității dacă organele de conducere stabilesc după data bilanțului fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată.

PRINCIPIUL PERMANENȚEI METODELOR

Metodele de evaluare și politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu

Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

- a) inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;
- b) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de:

- modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;
- obținerea unor informații credibile și mai relevante.

PRINCIPIUL PRUDENȚEI

în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;

trebuie să se țină cont de toate 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;

trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia. În acest scop sunt avute în vedere și eventualele provizioane, precum și datoriile rezultate din clauze contractuale;

trebuie să se țină cont de toate deprecierile, 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.

PRINCIPIUL PRUDENȚEI

Ca urmare, 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.

PRINCIPIUL CONTABILITĂȚII DE ANGAJAMENTE

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 ale perioadei aferente.

PRINCIPIUL CONTABILITĂȚII DE ANGAJAMENTE

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 “Clienți - facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 “Furnizori - facturi nesoosite”).

În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

PRINCIPIUL INTANGIBILITĂȚII

Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

În cazul modificării politicilor contabile și al corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare

Înregistrarea pe seama rezultatului reportat, a corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, precum și a modificărilor politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.

PRINCIPIUL EVALUĂRII SEPARATE A ELEMENTELOR DE ACTIV ȘI DE DATORII

Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat, pentru a se evita riscul de compensare a unor diferențe de valoare favorabile cu diferențe nefavorabile apărute la elemente distincte de activ/datorii.

PRINCIPIUL NECOMPENSĂRII

Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

PRINCIPIUL CONTABILIZĂRII ȘI PREZENTĂRII ELEMENTELOR DIN BILANȚ ȘI DIN CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE ȚINÂND SEAMA DE FONDUL ECONOMIC AL TRANZACȚIEI SAU AL ANGAJAMENTULUI ÎN CAUZĂ

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie să reflecte întocmai modul cum operațiunile economico-financiare se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

EXEMPLE DE SITUAȚII CÂND SE APLICĂ ACEST PRINCIPIU

încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;

încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație;

recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;

recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare;

încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare

PRINCIPIUL EVALUĂRII LA COST DE ACHIZIȚIE SAU COST DE PRODUCȚIE

presupune ca elementele prezentate în situațiile financiare să fie evaluate, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de normele legale.

PRINCIPIUL PRAGULUI DE SEMNIFICAȚIE

Presupune ca orice element care o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeași natură sau cu funcții similare vor fi însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată

Entitatea se poate abate de la cerințele cuprinse în normele contabile referitoare la prezentările de informații și publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.