

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.

2.2.3. Reguli de evaluare a elementelor patrimoniale

Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilității care constă în cuantificarea și exprimarea valorică, în etalon monetar a existenței, mișcării și transformării patrimoniului economic pentru a-l reflecta în contabilitate

Potrivit normelor contabile în vigoare, evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare poate avea loc în următoarele momente reprezentative :

- la intrarea în entitate;
- la inventar și prezentarea elementelor în bilanț;
- la ieșirea din entitate sau la darea în consum.

EVALUAREA LA INTRAREA ÎN ENTITATE

are loc la nivelul *valorii de intrare*, numită și *valoare contabilă* sau *cost istoric*. Stabilirea acestei valori are loc astfel:

bunurile procurate cu titlu oneros (contra plată) se evaluează

- la **COST DE ACHIZIȚIE**;

bunurile obținute din producție proprie se evaluează

- la **COST DE PRODUCȚIE**;

EVALUAREA LA INTRAREA ÎN ENTITATE

(continuare)

*bunurile reprezentând
aport la capitalul social*

- la **VALOAREA DE APORT**, stabilită în urma evaluării;

*bunurile obținute cu titlu
gratuit sau constatate
plus la inventar*

- la **VALOAREA JUSTĂ**;

*creanțele și datoriile sunt
evaluate și înregistrate în
contabilitate*

- la **VALOAREA NOMINALĂ**.

COSTUL DE ACHIZIȚIE AL BUNURILOR

cuprinde

- *prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale);*
- *cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective;*
- *comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.*

REDUCERILE COMERCIALE

acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Atunci cand achiziția de bunuri și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.

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.

COSTUL DE PRODUCȚIE

cuprinde

- prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind:

- cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor,
- precum și cota de cheltuieli indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora

COSTUL DE PRODUCȚIE

Sunt incluse
în costul de
producție al
unui activ :

- costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație.
- De exemplu, în costurile îndatorării pot fi incluse dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate.

Costul
stocurilor
unui
prestator de
servicii

- cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.
- În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

VALOAREA JUSTĂ

Prin valoarea justă a activelor


- se înțelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

Valoarea justă


- Se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.
- În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către profesioniști în evaluare.

EVALUAREA LA INVENTAR ȘI LA PREZENTAREA ELEMENTELOR ÎN BILANȚ

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.



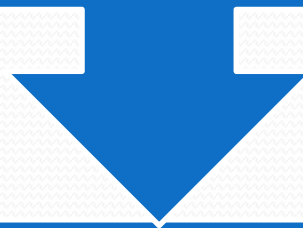
În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.



La stabilirea *valorii de inventar a bunurilor* se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare.

EVALUAREA LA INVENTAR ȘI LA PREZENTAREA ELEMENTELOR ÎN BILANȚ

În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă (cost istoric) se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar.



Din comparație pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare. Unele din ele sunt probabile sau latente, deoarece bunurile respective nu au fost încă transformate în bani (vândute și încasate).

TRATAMENTUL DIFERENȚELOR ÎNTRE VALOAREA DE INVENTAR ȘI VALOAREA DE INTRARE PENTRU ELEMENTELE DE ACTIV

diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare;

diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

TRATAMENTUL DIFERENȚELOR CONSTATATE ÎN MINUS ÎNTRE VALOAREA DE INVENTAR ȘI VALOAREA DE INTRARE PENTRU ELEMENTELE DE ACTIV

Pentru
imobilizările
necorporale și
corporale

- Corectarea valorii lor și aducerea la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie:
 - prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă;
 - fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Activele de
natura stocurilor

- se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constituie inclusiv pentru stocurile fără mișcare.
- 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.
- Prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

EVALUAREA LA INVENTAR A CREAŢELOR ŞI A DATORIILOR ŞI PREZENTAREA LOR ÎN BILANŢ

se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată.

Pentru creanţe

- Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă a creanţelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanţelor.
- Pentru creanţele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare

Pentru creanţele şi datoriile exprimate în valută şi cele cu decontare în lei în funcţie de cursul unei valute

- Evaluarea la bilanţ se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data încheierii exerciţiului financiar.
- În scopul prezentării în bilanţ, valoarea creanţelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Pentru elementele de natura datoriilor

- Diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

EVALUAREA LA INVENTAR A ȘI PREZENTAREA ELEMENTELOR ÎN BILANȚ

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.

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.

Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

EVALUAREA LA IEȘIREA DIN ENTITATE SAU LA DAREA ÎN CONSUM

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la *valoarea lor de intrare*

sau *valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate*
ca de exemplu

valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate

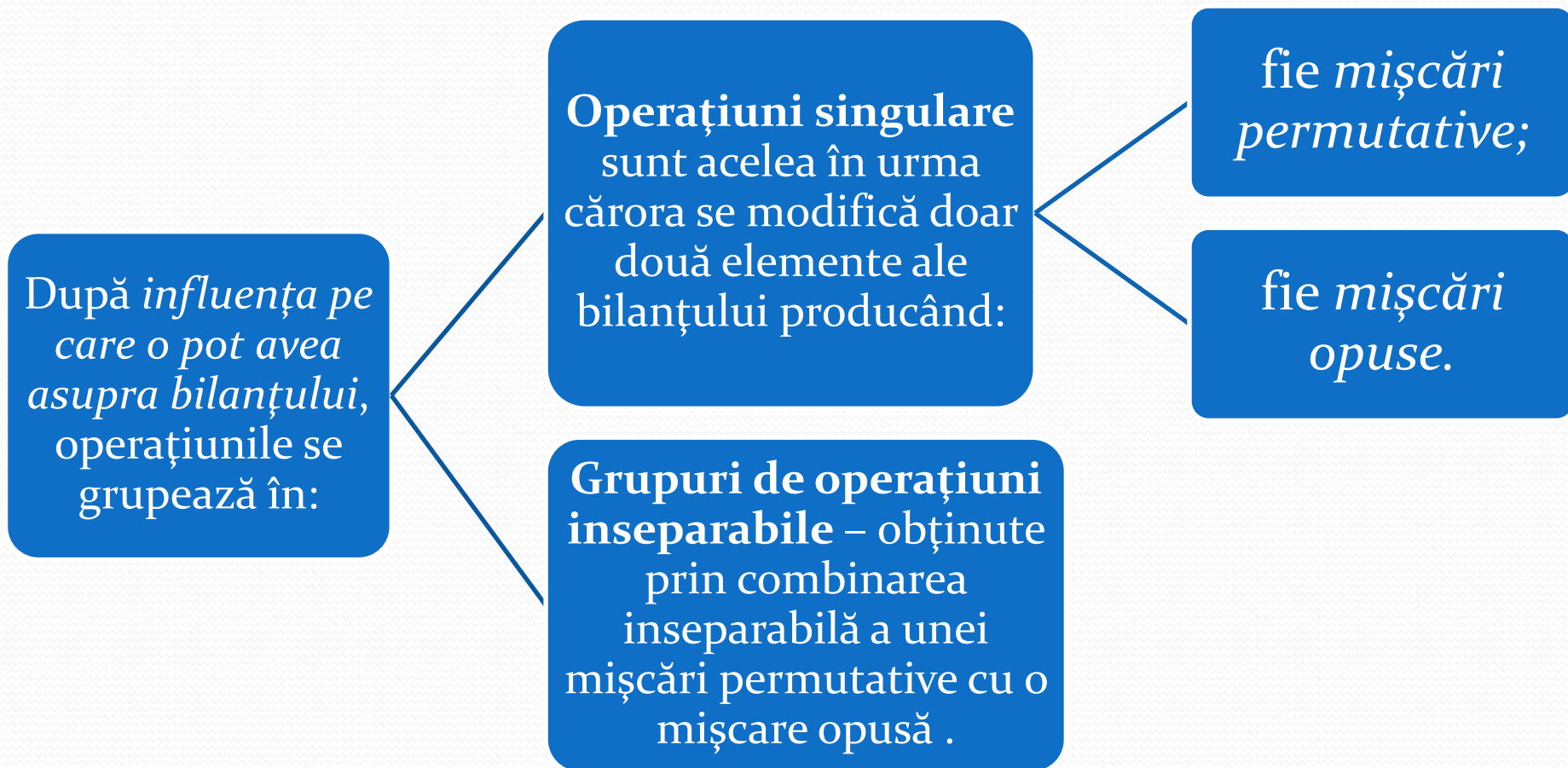
valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată

EVALUAREA LA IEȘIREA DIN ENTITATE SAU LA DAREA ÎN CONSUM

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

2.2.4. TIPURI DE INFLUENȚE ALE OPERAȚIUNILOR ECONOMICO-FINANCIARE ASUPRA BILANȚULUI



Operațiunile economice singulare generează:

Modificări permutative, prin afectarea unei singure părți a bilanțului, respectiv, Activul sau Pasivul, totalul general al bilanțului rămânând neschimbat:

**modificare
permutativă în
Activ**

**modificare
permutativă în
Pasiv**

Modificări opuse, prin afectarea concomitentă a ambelor părți ale bilanțului, cu aceeași valoare și în același sens, fie sporire, fie reducere, pentru menținerea relației $A = P$. Modificările opuse provoacă schimbarea totalului general al bilanțului.

**modificare
opusă de sporire**

**modificare
opusă de
reducere**

Operațiuni singulare generatoare de mișcări permutative

(1) Operațiuni singulare generatoare de mișcări permutative în activ

Silogismul: Dacă un element de activ sporește și pasivul rămâne neschimbat atunci un alt element de activ se reduce în aceeași măsură.

Echilibrul bilanțier se păstrează conform relației:

$$A + x - x = P$$

(2) Operațiuni singulare generatoare de mișcări permutative în pasiv

Silogismul: Dacă un element de pasiv sporește și activul rămâne neschimbat atunci un alt element de pasiv se reduce în aceeași măsură.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A = P + x - x$$

Operațiuni singulare generatoare de mișcări opuse

(3) Operațiuni singulare generatoare de mișcări opuse de sporire

Silogismul: Dacă un element de activ sporește, fără ca în același timp un alt element de activ să se reducă, atunci un element de pasiv sporește în aceeași măsură.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + x = P + x$$

(4) Operațiuni singulare generatoare de mișcări opuse de reducere

Silogismul: Dacă un element de activ se reduce, fără ca în același timp un alt element de activ să sporească, atunci un element de pasiv se reduce în aceeași măsură.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - x = P - x$$

GRUPURI DE OPERAȚIUNI ECONOMICE INSEPARABILE

Sunt rezultatul combinării dintre mișcările opuse și cele permutative, în care sunt implicate concomitent cel puțin trei elemente bilanțiere, au drept rezultat.

Apar în această situație **relațiile bilanțiere complexe sau derivate**, evident funcție de variabila X . În acest caz, vom folosi notațiile:

- X = modificarea totală,
- x' = sporiri,
- x'' = reduceri

$$\text{unde } X = x' + x''$$

Grupuri de operații economice inseparabile

(5) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în activ și mișcare opusă de sporire

Silogismul: Dacă un element de activ sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci un element de pasiv sporește.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + X - x'' = P + x'$$

(6) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în activ și mișcare opusă de reducere

Silogismul: Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de activ, atunci un element de pasiv se reduce.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - X + x' = P - x''$$

Grupuri de operații economice inseparabile

(7) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în pasiv și mișcare opusă de sporire

Silogismul: Dacă un element de pasiv sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, atunci un element de activ sporește.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + x' = P + X - x''$$

(8) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în pasiv și mișcare opusă de reducere

Silogismul: Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de pasiv, atunci un element de activ se reduce.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - x'' = P - X + x'$$

Activ			Bilanț inițial		Pasiv	
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	10.000	
2.	Construcții	80.000	2.	Capital subscris vărsat	120.000	
3.	Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	3.	Prime legate de capital	7.000	
4.	Materiale consumabile	1.000	4.	Rezerve	10.000	
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar	6.000	5.	Profit sau pierdere	13.000	
6.	Mărfuri	50.000	6.	Amortizarea construcțiilor	3.000	
7.	Ambalaje	3.000	7.	Amortizarea altor imobilizări corporale	7.450	
8.	Clienți	30.000	8.	Furnizori	33.000	
9.	Decontări cu asociații/asociații privind capitalul	10.000	9.	Furnizori de imobilizări	20.000	
10.	Debitori diverși	1.000	10.	Personal-salarii datorate	15.000	
11.	Conturi la bănci în lei	30.000	11.	Asigurările sociale	4.650	
12.	Casa în lei	17.000	12.	Creditori diverși	900	
13.	Avansuri de trezorerie	2.000	13.	TVA de plată	11.000	
	TOTAL ACTIV	255.000		TOTAL PASIV	255.000	

1. Se încasează de la asociați numerar în valoare de 10.000 lei reprezentând părți sociale subscrise și încă nevărsate

Activ			Bilanț nr. 1		Pasiv	
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris nevărsat	10.000	
2.	Construcții	80.000	2.	Capital subscris vărsat	120.000	
3.	Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	3.	Prime legate de capital	7.000	
4.	Materiale consumabile	1.000	4.	Rezerve	10.000	
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar	6.000	5.	Profit sau pierdere	13.000	
6.	Mărfuri	50.000	6.	Amortizarea construcțiilor	3.000	
7.	Ambalaje	3.000	7.	Amortizarea altor imobilizări corporale	7.450	
8.	Clienți	30.000	8.	Furnizori	33.000	
9.	<u>Decontări cu asociații/asociații privind capitalul (10.000-10.000)</u>	0	9.	Furnizori de imobilizări	20.000	
10.	Debitori diverși	1.000	10.	Personal-salarii datorate	15.000	
11.	Conturi la bănci în lei	30.000	11.	Asigurările sociale	4.650	
12.	<u>Casa în lei (10.000+ 10.000)</u>	27.000	12.	Creditori diverși	900	
13.	Avansuri de trezorerie	2.000	13.	TVA de plată	11.000	
	TOTAL ACTIV	255.000		TOTAL PASIV	255.000	

2. Se înregistrează creșterea capitalului subscris vărsat de asociați cu valoarea de 10.000 lei.

Activ			Bilanț nr. 2			Pasiv		
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Terenuri	5.000	1.	<u>Capital subscris nevărsat</u>	0			
2.	Construcții	80.000		<u>(10.000- 10.000)</u>				
3.	Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	2.	<u>Capital subscris vărsat</u>	130.000			
				<u>(10.000+ 10.000)</u>				
4.	Materiale consumabile	1.000	3.	Prime legate de capital	7.000			
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar	6.000	4.	Rezerve	10.000			
6.	Mărfuri	50.000	5.	Profit sau pierdere	13.000			
7.	Ambalaje	3.000	6.	Amortizarea construcțiilor	3.000			
8.	Clienți	30.000	7.	Amortizarea altor imobilizări corporale	7.450			
9.	Debitori diverși	1.000	8.	Furnizori	33.000			
10.	Conturi la bănci în lei	30.000	9.	Furnizori de imobilizări	20.000			
11.	Casa în lei	27.000	10.	Personal-salarii datorate	15.000			
12.	Avansuri de trezorerie	2.000	11.	Asigurările sociale	4.650			
			12.	Creditori diverși	900			
			13.	TVA de plată	11.000			
	TOTAL ACTIV	255.000		TOTAL PASIV	255.000			

3. Conform extrasului de cont și contractului de împrumut se primește de la bancă un credit bancar pe termen scurt în valoare de 20.000 lei

Activ			Bilanț nr. 3		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris vărsat	130.000
2.	Construcții	80.000	2.	Prime legate de capital	7.000
3.	Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	3.	Rezerve	10.000
4.	Materiale consumabile	1.000	4.	Profit sau pierdere	13.000
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar	6.000	5.	Amortizarea construcțiilor	3.000
6.	Mărfuri	50.000	6.	Amortizarea altor imobilizări corporale	7.450
7.	Ambalaje	3.000	7.	Furnizori	33.000
8.	Clienți	30.000	8.	Furnizori de imobilizări	20.000
9.	Debitori diverși	1.000	9.	Personal-salarii datorate	15.000
10.	<u>Conturi la bănci în lei (30.000- 20.000)</u>	50.000	10.	Asigurările sociale	4.650
11.	Casa în lei	27.000	11.	Creditori diverși	900
12.	Avansuri de trezorerie	2.000	12.	TVA de plată	11.000
			13.	<u>Credite bancare pe termen scurt (0+20.000)</u>	20.000
	TOTAL ACTIV	275.000		TOTAL PASIV	275.000

4. Conform extrasului de cont se achită prin virament factura unui furnizor de mărfuri în valoare de 15.000 lei

Activ			Bilanț nr. 4		Pasiv	
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume	
1.	Terenuri	5.000	1.	Capital subscris vărsat	130.000	
2.	Construcții	80.000	2.	Prime legate de capital	7.000	
3.	Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	3.	Rezerve	10.000	
4.	Materiale consumabile	1.000	4.	Profit sau pierdere	13.000	
5.	Materiale de natura obiectelor de inventar	6.000	5.	Amortizarea construcțiilor	3.000	
6.	Mărfuri	50.000	6.	Amortizarea altor imobilizări corporale	7.450	
7.	Ambalaje	3.000	7.	<u>Furnizori (33.000-15.000)</u>	18.000	
8.	Clienți	30.000	8.	Furnizori de imobilizări	20.000	
9.	Debitori diverși	1.000	9.	Personal-salarii datorate	15.000	
10.	<u>Conturi la bănci în (50.000-15.000)</u>	35.000	10.	Asigurările sociale	4.650	
11.	Casa în lei	27.000	11.	Creditori diverși	900	
12.	Avansuri de trezorerie	2.000	12.	TVA de plată	11.000	
	TOTAL ACTIV	260.000	13.	Credite bancare pe termen scurt	20.000	
				TOTAL PASIV	260.000	

Tipurile de operațiuni exemplificate

$$A + x = P + x$$

• 3

$$A - x = P - x$$

• 4

$$A + x - x = P$$

• 1

$$A = P + x - x$$

• 2